

**Федеральное агентство по образованию
Федеральное государственное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Сибирский федеральный университет»**

Яричина Г.Ф., Саломатова Е.А.

Бюджетный учет и отчетность воинской части
Учебное пособие по дисциплине и демонстрационная презентация

Красноярск 2008

Содержание

Введение	4
1. Основы бюджетного учета в бюджетных учреждениях Вооруженных Сил Российской Федерации.....	7
1.1 Сущность, цели и содержание бюджетного учета.....	7
1.2 Основные требования к ведению бюджетного учета и его задачи. Принципы бюджетного учета	11
1.3 Система нормативно-правового регулирования бюджетного учета в Российской Федерации	13
Контрольные вопросы.	14
2. Организация бюджетного учета в бюджетных учреждениях Вооруженных Сил Российской Федерации.....	15
2.1 Основы организации бюджетного учета	15
2.2 Организация документооборота в бюджетном учреждении	19
2.3 Основные требования к формированию учетной политики бюджетного учреждения.....	22
Контрольные вопросы.	25
3. Порядок ведения бюджетного учета в бюджетных учреждениях Вооруженных Сил Российской Федерации	26
3.1 Счета бюджетного учета. Классификация счетов. План счетов бюджетного учета.....	26
3.2 Основные требования к документальному оформлению хозяйственных операций. Регистры бюджетного учета	32
3.3 Инвентаризация имущества и обязательств.....	35
Контрольные вопросы.	41
4. Документальное оформление отдельных хозяйственных операций в бюджетных учреждениях Вооруженных Сил Российской Федерации.	43
4.1 Документальное оформление получения (приема) материальных ценностей, кроме зданий и сооружений.	43
4.2 Особенности организации и ведения учета материальных ценностей материально-ответственными лицами в подразделениях и на складах воинской части.....	47
4.3 Документальное оформление операций по списанию с учета материальных ценностей.....	49
Контрольные вопросы	53
5. Учет нефинансовых активов	54
5.1 Учет основных средств.....	54
5.2 Бюджетный учет нематериальных активов.....	84
5.3 Учет произведенных активов.....	97
5.4 Учет материальных запасов	100
5.5 Изготовление продукции, работ, услуг.....	110
Контрольные вопросы	113

6. Учет финансовых активов	114
6.1 Учет денежных средств и денежных документов	114
6.2 Учет расчетов с дебиторами.....	124
6.3 Расчеты по недостачам	136
6.4 Особенности учета операций по расчетам с органом Федерального казначейства по получению наличных денег и по поступлениям в бюджет.	140
Контрольные вопросы	145
7. Учет обязательств	146
7.1 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками. Расчеты по заработной плате и прочим выплатам	148
7.2 Расчеты по платежам в бюджеты	160
Контрольные вопросы	163
8. Учет финансового результата деятельности воинской части	164
8.1 Учёт доходов.....	164
8.2 Учёт расходов	169
8.3 Результат финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения. Чистый операционный результат.....	173
Контрольные вопросы	175
9. Учет санкционирования расходов. Учет на забалансовых счетах	176
9.1 Санкционирование расходов бюджета	176
9.2 Учет активов и обязательств на забалансовых счетах	182
Контрольные вопросы	186
10. Учет операций по централизованному снабжению материальными ценностями	188
Контрольные вопросы	192
11. Бюджетная, статистическая (финансовая), налоговая отчетность	193
11.1 Бюджетная отчетность.....	193
11.2 Статистическая (финансовая) и налоговая отчетность	206
Контрольные вопросы	208

ВВЕДЕНИЕ

В Бюджетном кодексе РФ, далее – БК РФ, (ст. 6) закреплено, что бюджетное учреждение – это государственное (муниципальное) учреждение, финансовое обеспечение выполнения функций которого, в том числе по оказанию государственных (муниципальных) услуг физическим и юридическим лицам в соответствии с государственным (муниципальным) заданием, осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основе бюджетной сметы.

Бюджетное учреждение является получателем бюджетных средств. Его деятельность финансируется из средств соответствующего бюджета (федерального, субъекта Федерации, местного) или государственного внебюджетного фонда на основе бюджетной сметы. Предоставление бюджетных средств осуществляется в форме ассигнований на содержание бюджетных учреждений:

- оплату труда работников бюджетных учреждений (денежное вознаграждение, денежное довольствие, заработную плату);
- командировочные и иные выплаты в соответствии с трудовыми договорами (контрактами) и законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации и муниципальными правовыми актами;
- оплату поставок товаров, выполнения работ, для обеспечения деятельности бюджетного учреждения;
- уплату налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации;
- возмещение вреда, причиненного бюджетным учреждением при осуществлении его деятельности.

Использование средств бюджетов Российской Федерации бюджетными учреждениями строго регламентировано. Цели расходования бюджетных средств бюджетными учреждениями установлены БК РФ, и направление этих средств на иные цели не допускается.

Юридический статус бюджетного учреждения определяется его учредительными документами (уставом или положением), в которых указываются характер деятельности и организационно-правовая форма, предмет и цели деятельности, источники формирования имущества и другие характеристики.

Учреждение, собственником которого является государство, относится к некоммерческим и имеет свои принципиальные отличия. Согласно положениям БК РФ оно наделяется следующими полномочиями:

- оказывает государственные (муниципальные) услуги в соответствии с государственным (муниципальным) заданием;
- составляет и исполняет бюджетную смету;
- принимает и исполняет в пределах доведенных лимитов бюджетные обязательства;

- ведет бюджетный учет и представляет бюджетную отчетность получателя бюджетных средств главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств;

- исполняет иные полномочия, установленные БК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения.

Бюджетное учреждение осуществляет операции с бюджетными средствами исключительно через лицевые счета, открываемые ему в органах Федерального казначейства.

Под бюджетными учреждениями Вооруженных Сил Российской Федерации понимаются органы военного управления, соединения, воинские части, организации Вооруженных Сил Российской Федерации и военные комиссариаты, финансируемые из федерального бюджета на основе бюджетной сметы Министерства обороны Российской Федерации.

В документах Минобороны РФ бюджетные учреждения Вооруженных Сил Российской Федерации именуются военными (воинскими) учреждениями.

Минобороны России – федеральный орган исполнительной власти. В соответствии с Положением о Министерстве обороны, утвержденным Указом Президента Российской Федерации от 16 августа 2004 г. № 1082, оно является органом управления Вооруженными силами Российской Федерации. В пределах своей компетенции Минобороны осуществляет правомочия собственника имущества, закрепленного за Вооруженными силами Российской Федерации, а также в отношении земель, лесов, вод и других природных ресурсов, предоставленных в пользование Вооруженным силам.

Имущество Вооруженных сил Российской Федерации является федеральной собственностью и находится у военных учреждений на праве оперативного управления. Такое учреждение не вправе отчуждать или иным способом распоряжаться закрепленным за ним имуществом и имуществом, приобретенным за счет бюджетных средств, выделенных ему по смете.

Бюджетный учет в военных учреждениях имеет свои особенности, не выходя, однако, за рамки установленного для бюджетных учреждений регламента. Определяющие правила и указания бюджетного учета, обязательные в практике бюджетных учреждений, устанавливаются централизованно Министерством финансов Российской Федерации.

Бюджетный учет формируется под влиянием нескольких определяющих факторов: учет по статьям бюджетной классификации, система нормативного регулирования, План счетов, бюджетная смета, казначейская система исполнения бюджета.

За последние годы в соответствии с Концепцией реформирования бюджетного процесса, с учетом изменений структуры и функций федеральных органов исполнительной власти принят ряд законодательных актов, которые существенно изменили методологию учета в бюджетных учреждениях.

Понятия, термины и определения в данном учебном пособии соответствуют новой редакции Бюджетного кодекса, Инструкции по бюджетному учету, утвержденной Приказом Минфина России от 10.02.2006 № 25н (в тексте – Инструкция № 25н), Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной Приказом Минфина России от 24.08.2007 № 72н (в тексте - Инструкция № 72) и законодательным актам в области бюджетного учета, вступившим в силу с 1 января 2008 г.

1. ОСНОВЫ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ ВООРУЖЕННЫХ СИЛ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1 Сущность, цели и содержание бюджетного учета

Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях (бюджетный учет) является составной частью российской национальной системы бухгалтерского учета, специализированной на создании учетной информации для управления государственными (муниципальными) финансами на всех уровнях бюджетной системы РФ. Бюджетный учет – инструмент для обслуживания прямых интересов государства в области управления и контроля за общественными финансами, для проведения его экономической политики.

Бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации, группировки и обобщения информации в денежном выражении о состоянии и движении финансовых и нефинансовых активов и обязательств органов государственной власти, государственных внебюджетных фондов, органов местного самоуправления и созданных ими бюджетных учреждений, об операциях, приводящих к изменению указанных активов и обязательств.

Информация, сформированная по данным бюджетного учета, подчинена потребностям бюджетной системы РФ и обеспечивает согласованность участников бюджетного процесса в достижении цели, поставленной перед ними государством.

Качество учетной информации является сферой интересов внутренних и внешних пользователей. Факты хозяйственной деятельности бюджетных учреждений документируются, отражаются на счетах бюджетного учета, и после группировки и обобщения в учетных регистрах включаются в бухгалтерскую отчетность.

Отчетная информация позволяет анализировать и контролировать целевое расходование бюджетных средств и результативность их использования.

Основными задачами бюджетного учета, в том числе в Вооруженных силах РФ, являются:

- формирование полной и достоверной информации об исполнении бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации, а также о состоянии и движении активов и обязательств учреждений, о финансовых результатах их деятельности;

- обеспечение контроля за соответствием операций, осуществляемых в ходе исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы, законодательству РФ, а также за состоянием и движением активов и выполнением обязательств учреждений;

- обеспечение внутренних и внешних пользователей отчетными данными об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, о состоянии активов и обязательств учреждений. Пользователями информации

о деятельности военного учреждения и его имущественном положении являются руководитель военного учреждения, вышестоящие органы военного управления, федеральные органы законодательной и исполнительной власти.

Этими задачами обусловлены основные функции бюджетного учета – информационная, контрольная и аналитическая.

Предметом бюджетного учета является поступление и использование бюджетных средств в деятельности участников бюджетного процесса: органов государственной власти, органов местного самоуправления и бюджетных учреждений.

Структуры, являющиеся участниками бюджетного процесса, представляют сектор государственного управления (наряду с другими секторами экономики страны: секторами финансовых и нефинансовых корпораций, некоммерческих организаций и домашних хозяйств).

Сектор государственного управления объединяет структуры, занимающиеся выполнением государственных функций в качестве основного вида деятельности: органов государственной власти, органов управления государственных внебюджетных фондов, органов местного самоуправления и бюджетных учреждений образования, здравоохранения, науки, культуры, обороны и др.

Бюджетное законодательство определяет сектор государственного управления как совокупность субъектов бюджетного учета:

- органов, организующих исполнение бюджета (финансовых органов);
- органов, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджета (органов Федерального казначейства);
- главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств.

Такое деление обусловлено функциями и полномочиями указанных субъектов бюджетного учета как участников бюджетного процесса:

1. Организация исполнения бюджета возлагается на соответствующий финансовый орган. Исполнение бюджета представляет собой стадию бюджетного процесса, на которой происходит мобилизация доходов и других поступлений в бюджет и их использование в соответствии с направлениями, предусмотренными законом о бюджете.

Согласно ст. 165 БК РФ организация исполнения федерального бюджета относится к бюджетным полномочиям Минфина России, а бюджетов субъектов – к полномочиям министерств финансов субъектов РФ.

2. Исходя из норм ст. 215.1 БК РФ, кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется Федеральным казначейством.

Кассовое обслуживание исполнения бюджетов заключается в проведении и учете операций по поступлениям в бюджет и выплатам из бюджета. Для кассового обслуживания исполнения бюджетов Федеральное казначейство открывает счета в Центральном банке РФ. Все кассовые операции по ис-

полнению бюджетов осуществляются Федеральным казначейством только через указанные счета.

Операции со средствами бюджетных учреждений осуществляются исключительно через лицевые счета, открываемые этим учреждениям в органах Федерального казначейства (ОФК).

Казначейство осуществляет платежи от имени и по поручению бюджетных учреждений, а также контроль за ведением операций с бюджетными средствами.

3. В соответствии со ст. 6 БК РФ главный распорядитель бюджетных средств – это орган государственной власти, орган управления государственным внебюджетным фондом, орган местного самоуправления, а также наиболее значимое бюджетное учреждение, имеющие право распределять бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств между подведомственными распорядителями и (или) получателями бюджетных средств. Руководствуясь п. 1 ст. 158 БК РФ, главный распорядитель бюджетных средств

- формирует перечень подведомственных ему распорядителей и получателей бюджетных средств;
- составляет, утверждает и ведет бюджетную роспись, распределяет бюджетные ассигнования, лимиты бюджетных обязательств по подведомственным распорядителям и получателям бюджетных средств;
- формирует государственные (муниципальные) задания;
- обеспечивает результативность, адресность и целевой характер использования бюджетных средств;
- организует и осуществляет ведомственный финансовый контроль в сфере своей деятельности;
- осуществляет иные бюджетные полномочия, установленные БК РФ.

Распорядитель бюджетных средств в соответствии со ст. 6 БК РФ – это орган государственной власти, орган управления государственным внебюджетным фондом, орган местного самоуправления, орган местной администрации, бюджетное учреждение, имеющие право распределять бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств между подведомственными получателями бюджетных средств и осуществлять другие полномочия, закрепленные БК РФ.

Получатель бюджетных средств – это орган государственной власти, орган управления государственным внебюджетным фондом, орган местного самоуправления, бюджетное учреждение, находящиеся в ведении главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, имеющие право на принятие и исполнение бюджетных обязательств для осуществления основной деятельности за счет средств соответствующего бюджета.

Получатель бюджетных средств принимает на себя обязательства, в том числе по оказанию государственных (муниципальных) услуг физическим и юридическим лицам, через заключение договоров и осуществляет расходование средств соответствующего бюджета на оплату этих обязательств. Факти-

чески именно получатель бюджетных средств, получая необходимый объем финансовых ресурсов, осуществляет расходование средств бюджета. Такое расходование средств бюджета происходит через лицевые счета бюджетных учреждений, которые ведутся ОФК.

В настоящее время Вооруженные Силы РФ перешли на трехуровневую систему доведения бюджетных ассигнований до получателей средств федерального бюджета. Она выглядит следующим образом: главный распорядитель - распорядитель - воинская часть или другое учреждение.

Главным распорядителем средств федерального бюджета, выделяемых Министерству обороны Российской Федерации, является Министр обороны Российской Федерации.

В соответствии с положениями БК РФ и согласно п. 2 Приказа № 135 полномочия распорядителей и получателей средств федерального бюджета осуществляют:

- органы военного управления;
- органы военного соединения;
- квартирно-эксплуатационные органы;
- воинские части;
- заказчики и группы финансирования капитального строительства;
- военно-учебные заведения;
- военные комиссариаты;
- учреждения, организации, федеральные государственные унитарные и казенные предприятия Вооруженных Сил, имеющие право на получение бюджетных средств.

Органы военного управления, соединения и военные комиссариаты субъектов Российской Федерации, получающие для распределения, распределяющие и перечисляющие в виде финансирования бюджетные средства другим военным учреждениям, являются для них распорядителями средств.

Воинские части и другие учреждения Вооруженных Сил Российской Федерации, имеющие право на получение бюджетных средств для осуществления основной деятельности, являются получателями бюджетных средств.

Объектами бюджетного учета в соответствии с Инструкцией № 25н являются активы и обязательства учреждения; хозяйственные факты, приводящие к изменению активов и обязательств учреждения в течение финансового года; бюджетные ассигнования, лимиты бюджетных обязательств, принятые бюджетные обязательства; финансовые результаты деятельности учреждения.

В Плане счетов объекты бюджетного учета систематизированы по 5 группам: «Нефинансовые активы», «Финансовые активы», «Обязательства», «Финансовый результат», «Санкционирование расходов бюджета».

Нефинансовые активы представлены основными средствами, нематериальными, произведенными активами и материальными запасами.

К финансовым активам относятся денежные средства, финансовые вложения, все виды дебиторской задолженности.

Обязательства представляют собой кредиторскую задолженность учреждения работникам по оплате труда, поставщикам, подрядчикам, по платежам в бюджет и государственные внебюджетные фонды и др.

Финансовый результат текущей бюджетной деятельности учреждения выявляется сопоставлением сумм начисленных расходов учреждения с суммами начисленных доходов. Кредитовый остаток по счету отражает положительный результат деятельности учреждения, а дебетовый остаток – отрицательный результат.

Финансовый результат в виде прибыли или убытка образуется лишь в рамках внебюджетной деятельности учреждения.

В составе такого объекта учета, как санкционирование расходов бюджета, выделяются: бюджетные ассигнования, лимиты бюджетных обязательств и принятые бюджетные обязательства. Бюджетные ассигнования – это предельные объемы денежных средств, предусмотренных в соответствующем финансовом году для исполнения бюджетных обязательств. Бюджетное обязательство – обязанность совершить расходование средств соответствующего бюджета. Лимит бюджетных обязательств – это объем бюджетных обязательств, определяемый и утверждаемый для распорядителя и получателя бюджетных средств органом, исполняющим бюджет.

1.2 Основные требования к ведению бюджетного учета и его задачи. Принципы бюджетного учета

В Российской Федерации вопросы бюджетного учета впервые получили закрепление на законодательном уровне в БК РФ.

Единая методология и стандарты бюджетного учета и бюджетной отчетности устанавливаются Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с положениями БК РФ.

Методология бюджетного учета – принципы, на которых построены правила учета операций по исполнению бюджетов Российской Федерации на счетах бюджетного учета.

Базовые *принципы, допущения и требования* бухгалтерского учета в РФ лежат и в основе бюджетного учёта: временная определенность фактов хозяйственной деятельности (метод начисления); непрерывность деятельности организации; осмотрительность; приоритет содержания над формой; достоверность, надежность, существенность и сопоставимость отчетной информации.

Метод начисления. Бюджетный учет ведется методом начисления, согласно которому все хозяйственные факты движения бюджетных средств отражаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от даты (момента) оплаты.

Непрерывность деятельности. Бюджетная отчетность формируется исходя из предположения, что субъект учета будет действовать в обозримом будущем.

Осмотрительность. Суждения, на основании которых производятся расчеты и представляется информация, должны выноситься с осторожностью, то есть так, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы не были занижены.

Преобладание сущности над формой. В бюджетном учете и бюджетной отчетности операции должны отражаться не столько в соответствии с их юридической формой, сколько в соответствии с их экономической сущностью.

Достоверность. Все операции должны быть оформлены необходимыми первичными документами по правилам и стандартам бюджетного учета.

Надежность. В бюджетном учете должна отражаться и представляться в бюджетной отчетности только надежная информация. Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений, и когда пользователи могут положиться на нее, как на правдивую.

Существенность. В бюджетной отчетности должна представляться только существенная информация. Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании бюджетной отчетности

Сопоставимость. Бюджетная отчетность субъекта учета за разные периоды, а также бюджетная отчетность разных субъектов учета должна быть сопоставимой.

Важнейшим принципом бюджетного учета, отличающим его от учета в коммерческих организациях, является *интеграция с бюджетной классификацией*. При разработке Плана счетов бюджетного учета была поставлена задача, чтобы классификация этого Плана счетов основывалась на классификации доходов и расходов бюджетной классификации Российской Федерации.

Задачи бюджетного учёта решаются посредством использования различных способов и приемов, совокупность которых называется методом. Он включает отдельные элементы, главными из которых являются: *документирование, инвентаризация, оценка, калькулирование, счета и двойная запись, баланс (балансовое обобщение), отчетность*. Использование каждого из данных элементов оговорено в соответствующих положениях, инструкциях, разработанных и утверждаемых в установленном законодательством порядке.

Подробно эти способы и приемы бюджетного учёта рассмотрим в соответствующих темах.

1.3 Система нормативно-правового регулирования бюджетного учета в Российской Федерации

Положением о Министерстве финансов РФ, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 г. № 329, функции по методологическому руководству бухгалтерским учетом и отчетностью возложены на Минфин России.

Министерством финансов РФ в лице департамента бюджетной политики и входящего в состав департамента отдела методологии бюджетного учета, бюджетной отчетности и бюджетной классификации устанавливаются единая методология и стандарты бюджетного учета и отчетности: единая методология бюджетной классификации РФ и бюджетной отчетности; единые План счетов и методология бюджетного учета.

Министр обороны определяет по согласованию с Минфином России особенности бюджетного учета в Вооруженных Силах.

В настоящее время принято рассматривать четыре уровня нормативно-правового регулирования бюджетного учета в РФ.

Первый уровень – законодательный. Бюджетное законодательство в области бюджетного учета состоит из Бюджетного Кодекса РФ, Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», иных федеральных законов. Отдельные аспекты бюджетного бухгалтерского учета регулируются Гражданским и Трудовым кодексами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ.

Второй уровень – нормативный. Документами этого уровня устанавливается единая методология и стандарты бюджетного учета и отчетности:

- Инструкция по бюджетному учету, утвержденная Приказом Минфина России от 10.02.2006 № 25н (далее – Инструкция № 25н);

- Инструкция о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ, утвержденная Приказом Минфина России от 24.08.2007 № 72н (далее – Приказ Минфина России № 72н);

- Указания о порядке применения бюджетной классификации РФ, утвержденные Приказом Минфина РФ от 24.08.2007 № 74н (далее – Приказ Минфина России № 74н);

- Приказ Минфина России от 23.09.2005 № 123н «Об утверждении форм регистров бюджетного учета» (далее – Приказ Минфина России № 123н). При применении этого Приказа следует учитывать содержание действующей Инструкции № 25н;

- Приказ Минфина России от 13.06.1995 № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (далее – Приказ Минфина России № 49);

- другие нормативные акты.

Третий, методический, уровень представлен инструкциями и письмами Министерства финансов РФ и других федеральных ведомств в области бюджетного учета, специализированными документами ведомственного характера, которые утверждаются федеральными органами, министерствами и ведомствами и содержат, как правило, указания, рекомендации, связанные с ведомственными особенностями и т.п.

Документы четвертого, организационного, уровня включают рабочие документы бюджетных учреждений – получателей бюджетных средств: приказы, распоряжения руководства учреждений, должностные инструкции, положения об оплате труда и др. Одним из основных документов этого уровня является Приказ об учетной политике бюджетного учреждения.

Контрольные вопросы.

1. Характеризуйте сущность и содержание бюджетного учета.
2. Назовите основные цели бюджетного учета.
3. Выделите основные задачи и функции бюджетного учета.
4. Перечислите и охарактеризуйте элементы метода бюджетного учета.
5. Назовите объекты бюджетного учета.
6. Какие нормативно-правовые акты регулируют бюджетный учет учреждения Минобороны?
7. Кто является главным распорядителем средств федерального бюджета, выделяемых Министерству обороны РФ?
8. Охарактеризуйте процесс исполнения бюджета как стадию бюджетного процесса.
9. К бюджетным полномочиям какого финансового органа относится организация исполнения федерального бюджета?
10. Назовите орган, осуществляющий Кассовое обслуживание исполнения бюджетов.

2. ОРГАНИЗАЦИЯ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ ВООРУЖЕННЫХ СИЛ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1 Основы организации бюджетного учета

Бюджетное учреждение ведет бюджетный учёт по правилам, обозначенным Федеральным законом № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте» от 21.11.1996 г. и Инструкцией № 25.

Учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) осуществляется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бюджетного учёта, включенных в рабочий план счетов. Рабочий план счетов бюджетного учёта разрабатывается организацией на основе Плана счетов бюджетного учёта, установленного Инструкцией № 25.

Учёт фактов хозяйственной деятельности ведется в валюте Российской Федерации – в рублях.

Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров учёта и отчетности осуществляется на русском языке.

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях и выполнение норм законодательства несут руководители организаций.

Функции по ведению учета в бюджетных учреждениях выполняет самостоятельное структурное подразделение (бухгалтерия) либо централизованная бухгалтерия, возглавляемые главным бухгалтером.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю учреждения, несет ответственность за ведение учета, а также своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

В его компетенцию входит утверждение (или согласование) должностных инструкций для работников бухгалтерии, подбор и расстановка материально ответственных лиц, которые принимаются и увольняются с работы с согласия главного бухгалтера.

Распределение служебных обязанностей в бухгалтериях производится по функциональному признаку, т.е. за каждой группой или отдельным работником, в зависимости от объема работ, закрепляется определенный участок.

Структура бухгалтерии зависит от объема учетной работы и предусматривает иерархию подчиненности и взаимосвязь между бухгалтерами различных групп. Работники бухгалтерии обязаны соблюдать трудовую, служебную дисциплину и нести ответственность за различные искажения учетных данных.

Распоряжения главного бухгалтера в области оформления и представления в бухгалтерию необходимых документов и сведений являются обязательными для соответствующих работников учреждения.

Военные учреждения обязаны вести бюджетный учет самостоятельно или состоять на обслуживании в других финансовых органах, в том числе централизованных (объединенных), созданных в органах военного управления, соединениях, квартирно-эксплуатационных органах, военных комиссариатах субъектов РФ.

Самостоятельный бюджетный учет осуществляется финансовым органом (финансово-экономическим управлением, службой, отделом, отделением) военного учреждения, возглавляемым начальником финансового органа (главным бухгалтером).

Основными обязанностями финансовых органов являются:

- организация и ведение бюджетного учета в соответствии с Инструкцией № 25 и Руководством об особенностях организации и ведения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях Вооруженных Сил Российской Федерации (далее – Руководство) (Приложение № 1 к приказу № 135);
- составление показателей бюджетной сметы по военному учреждению для включения их в бюджетную смету Министерства обороны;
- своевременное начисление и выплата денежного довольствия и прочих установленных законодательством выплат военнослужащим, заработной платы гражданскому персоналу;
- своевременное проведение расчетов (в том числе с бюджетом и государственными внебюджетными фондами);
- осуществление контроля за адресным и целевым использованием средств, правильным оформлением первичных учетных документов, законностью совершаемых операций;
- участие в проведении инвентаризации имущества и финансовых обязательств, своевременное и правильное отражение в учете результатов инвентаризации;
- составление и представление в установленном порядке бюджетной отчетности;
- хранение документов (первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и отчетности и т.п., как на бумажных, так и на электронных носителях) в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

В финансовом органе в зависимости от выполняемых задач могут формироваться группы: материальная (учет материальных ценностей, оформление первичных документов по приему и выдаче материальных ценностей, участие в инвентаризации имущества), расчетно-кассовая (учет расчетов по денежному довольствию и заработной плате, осуществление кассовых операций и их учет; учет расчетов с бюджетом и с внебюджетными фондами), отчетная (составление бухгалтерской и налоговой отчетности) и др.

Работники финансового органа подчиняются начальнику финансового органа.

Начальник финансового органа разрабатывает и утверждает их должностные обязанности.

Начальник финансового органа подчиняется непосредственно руководителю военного учреждения и несет ответственность за ведение бухгалтерского учета, своевременное составление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Он обеспечивает сохранность вверенных ему денежных средств и ценностей, соответствие осуществляемых хозяйственных операций действующему законодательству, контроль за движением денежных средств, материальных ценностей, а также других активов, состоящих на учете, выполнением обязательств, соблюдением штатно-тарифной дисциплины.

Начальник финансового органа обязан:

- вести бухгалтерский учет в соответствии с Инструкцией № 25 и Руководством об особенностях организации и ведения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях Вооруженных Сил Российской Федерации (далее – Руководством), своевременно составлять и докладывать руководителю военного учреждения бухгалтерскую отчетность;

- составлять и представлять руководителю военного учреждения для рассмотрения проект бюджетной сметы по военному учреждению, а также другие финансово-плановые документы;

- производить своевременное и правильное истребование бюджетных средств и внебюджетных средств на нужды военного учреждения;

- соблюдать бюджетную, налоговую, кассовую и штатно-тарифную дисциплину;

- правильно применять в практической работе законодательство по бюджетному учету, финансово-хозяйственным вопросам и налогообложению и разъяснять его положения личному составу;

- знать порядок организации и ведения войскового хозяйства, организации материального обеспечения, содержания и ремонта вооружения, военной техники, другого имущества, комплектования войск и прохождения военной службы личным составом;

- своевременно производить начисление и выдачу личному составу денежного довольствия, заработной платы и других установленных выплат;

- своевременно производить начисление, удержание и перечисление налогов, взносов, сборов, и других установленных удержаний;

- своевременно по решению руководителя военного учреждения производить расчеты с другими кредиторами и дебиторами;

- производить анализ финансово-хозяйственной деятельности военного учреждения, вносить предложения по ее совершенствованию, в том числе по денежному довольствию и прочим выплатам военнослужащим;

- хранить первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета в установленном порядке, сдавать их в архив в установленные сроки;

- лично осуществлять руководство и контроль за деятельностью должностных лиц финансового органа и организовать их специальную подготовку;
- исполнять прочие обязанности, предусмотренные Инструкцией № 25 и Руководством.

Требования начальника финансового органа по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению ему необходимых документов и сведений обязательны для всех военнослужащих и гражданского персонала военного учреждения.

Начальник финансового органа подписывает денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства. Без его подписи эти документы считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

В случае разногласий между руководителем военного учреждения и начальником финансового органа по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного указания руководителя, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

Должностные обязанности руководителя военного учреждения в части, касающейся бюджетного учета, определены п. 9 Приказа Министра обороны РФ № 135.

Руководитель военного учреждения (командир воинской части) руководит его финансово-хозяйственной деятельностью, подписывает денежные и другие документы по финансово-хозяйственным операциям и несет ответственность за:

- организацию бюджетного учета в военном учреждении;
- соблюдение законодательства при исполнении бюджетной сметы военного учреждения, выполнении финансово-хозяйственных операций;
- обеспечение строго целевого расходования выделенных бюджетных средств и своевременного выполнения обязательств перед федеральным бюджетом и государственными внебюджетными фондами по налогам и другим обязательным платежам;
- обеспечение сохранности денежных средств, материальных ценностей и других активов, находящихся в оперативном управлении военного учреждения;
- организацию внутреннего контроля;

Расчетно-платежные и платежные ведомости по денежному довольствию, заработной плате и прочим выплатам личному составу составляются и отражаются в учетных регистрах только на основании письменного решения руководителя военного учреждения, оформленного в виде приказа, разрешительной надписи на расчетно-платежной ведомости и т.д.

2.2 Организация документооборота в бюджетном учреждении

Все хозяйственные операции, проводимые учреждением, должны быть оформлены оправдательными документами (п. 1 ст. 9 Федерального закона № 129-ФЗ). *Документирование* хозяйственных операций – это сплошное, непрерывное отражение хозяйственных операций в бухгалтерских документах.

Эти документы являются *первичными* учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Перечень и формы документов класса 03 Общероссийского классификатора управленческой документации (ОКУД) «Унифицированная система первичной учетной документации» и класса 05 ОКУД «Унифицированная система бюджетной финансовой, учетной и отчетной документации» приведены в Приложении № 2 Инструкции № 25н.

При использовании учреждением неунифицированных форм первичных документов, не содержащихся в перечне, опубликованном в Приложении к Инструкции, необходимо, чтобы эти документы содержали обязательные реквизиты.

Перечень обязательных реквизитов приведен в ст. 9 Закона № 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.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель учреждения по согласованию с главным бухгалтером. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем учреждения и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Первичные учетные документы составляются учреждением в момент совершения хозяйственной операции, если же это не представляется возможным, то непосредственно после ее окончания.

Содержащаяся в принятых к учёту первичных документах информация, необходимая для отражения в бюджетном учёте и отчетности, накапливается и систематизируется в *регистрах бюджетного учёта*, рекомендуемых Минфином России или разработанных министерствами, ведомствами при соблюдении общих методологических принципов.

Регистры, содержащие обязательные реквизиты и показатели, приведены в Приложении № 3 к Инструкции № 25н. Формы регистров бюджетного учета и Рекомендации по их применению утверждены Приказом Минфина России от 23.09.2005 № 123н «Об утверждении форм регистров бюджетного учета».

На основе данных Главной книги и других регистров бюджетного учета составляется бюджетная отчетность (рис.1):



Рис.1 – Движение информации в бюджетном учете

Для своевременного отражения проведенных финансово-хозяйственных операций в учреждении должен быть утвержден график документооборота, содержащий:

- перечень первичных учетных документов;
- список лиц, ответственных за их составление, оформление, представление в бухгалтерскую службу, передачу получателям услуг;
- сроки оформления и представления документов.

Правила документооборота бюджетное учреждение определяет самостоятельно, при этом целесообразно воспользоваться Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденном Приказом Минфина СССР от 29.07.1983 № 105.

В соответствии с Положением под документооборотом понимается движение первичных бухгалтерских документов от момента их создания (принятия к учету учреждением от других организаций), обработки и до передачи в архив.

Документооборот должен быть организован таким образом, чтобы бухгалтерская служба имела своевременную и полную информацию для подготовки бухгалтерской отчетности и других целей.

Разработку графика документооборота и контроль за его соблюдением сотрудниками осуществляет главный бухгалтер учреждения, утверждение – руководитель.

В военном учреждении делопроизводство финансового органа организуется и ведется с соблюдением правил, установленных Инструкцией по делопроизводству в Вооруженных Силах Российской Федерации и Приказом Министра обороны РФ № 135.

Для ведения бюджетного учета в военном учреждении применяются отдельные формы первичных учетных документов классов 03 ОКУД (акты приемки-передачи и акты о списании основных средств, накладные (требования), приходные и расходные кассовые ордера) и 05 ОКУД (расчетно-платежные ведомости, квитанции, кассовая книга), а также формы согласно приложению № 1 к Руководству.

Согласно п. 20 Приказа № 135 первичные учетные документы хранятся в финансовом органе воинской части. Все службы военного учреждения, осуществляющие материальное обеспечение, обязаны своевременно передавать в финансовый орган документы, необходимые для ведения бюджетного учёта, бюджетной и статистической отчетности, осуществления контроля (копии выписок из приказов и указаний, договоры, акты выполненных работ, коммерческие акты и др.).

Порядок оформления и представления первичных учетных документов в финансовый орган регламентируется графиком документооборота, который составляется согласно Приказу Министра обороны РФ № 135 и утверждается руководителем военного учреждения.

Материально ответственным и другим должностным лицам, включенным в график документооборота, а также руководителям обслуживаемых военных учреждений вручаются выписки из него.

В военном учреждении, ведущем бюджетный учет самостоятельно, все документы, связанные с исполнением бюджетной сметы Министерства обороны, подписываются руководителем военного учреждения и начальником финансового органа или лицами, ими на то уполномоченными.

Военные учреждения обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бюджетного учета и бюджетную отчетность в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

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

Военные учреждения представляют бюджетную отчетность в порядке и по формам, установленным Министерством финансов Российской Федерации, с особенностями, определяемыми Главным управлением военного бюджета и финансирования Министерства обороны.

Бюджетная отчетность военного учреждения должна включать показатели обособленных структурных подразделений, состоящих у него на финансовом довольствии (обслуживаемых военных учреждений).

Бюджетная отчетность подписывается руководителем военного учреждения и начальником финансового органа.

Автоматизация бухгалтерского учета в Вооруженных Силах должна строиться на принципах единого программного обеспечения и совместимости выходных данных военных учреждений всех уровней.

Использование военными учреждениями программных продуктов по ведению бухгалтерского учета, не согласованных с Главным управлением военного бюджета и финансирования Министерством обороны, запрещается.

Обеспечение бланками первичных учетных документов, регистров учета, отчетов (в том числе бланков строгой отчетности), осуществляется в установленном порядке:

- военных учреждений, находящихся в ведении вида Вооруженных Сил, финансово-экономическим управлением вида Вооруженных Сил;
- военных учреждений, находящихся в ведении центральных органов военного управления, военного округа и Воздушно-десантных войск, – финансово-экономическим управлением соответствующего военного округа.

В настоящее время бюджетный учет в воинских частях и других военных учреждениях ведется, как правило, с использованием программного продукта «1С: Предприятие» (конфигурация «Бухгалтерия для бюджетных организаций»).

2.3 Основные требования к формированию учетной политики бюджетного учреждения

Учетная политика бюджетного учреждения – это принятая им совокупность способов ведения бюджетного учета в соответствии с особенностями и условиями деятельности учреждения.

Единый порядок ведения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях установлен Инструкцией № 25н. В ней указано, что через единые для всех бюджетных организаций план счетов бюджетного учета, корреспонденцию счетов бюджетного учета и иные вопросы организации бюджетного учета реализуется Государственная учетная политика.

Однако ст. 5 Закона № 129-ФЗ установлено, что организации самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности. Поэтому учреждения, финансируемые из бюджета, как и любые другие организации, должны составлять свою учетную политику, регулирующую порядок ведения бюджетного учета в учреждении. Учетная политика должна отвечать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Учетная политика утверждается приказом руководителя бюджетного учреждения. Ответственность за формирование учетной политики несет главный бухгалтер. Он же отвечает и за ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной отчетности.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год и может изменяться в случаях:

- внесения изменений и дополнений в законодательство РФ или нормативные акты органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета;

- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий своей деятельности.
- существенного изменения условий деятельности организации, которое связано, в частности, с реорганизацией, сменой собственников, видов деятельности и т.д.

На предприятии должен быть принят специальный организационно-распорядительный документ – приказ об учётной политике.

Приказ об учетной политике может быть составлен в произвольной форме, и содержать положения, охватывающие организационно-технические и методологические направления учетного процесса.

Организационно-техническое направление предполагает принятие и утверждение:

- рабочего плана счетов бюджетного учета;
- форм первичных учетных документов, не предусмотренных типовыми формами первичной учетной документации, приведенными в Приложении № 2 Инструкции № 25н (с указанием обязательных реквизитов, согласно Федеральному закону № 129-ФЗ);
- форм регистров налогового учета с реквизитами, приведенными в ст.313 НК РФ;
- графика документооборота (с учетом рекомендаций Положения о документах и документообороте);
- порядка и сроков проведения инвентаризации;
- порядка внутреннего контроля сохранности объектов учёта, их эффективного использования.

Утверждение в обязательном порядке рабочего плана счетов бюджетного учета связано с наличием в Плане счетов большого количества позиций синтетических счетов, к которым, в свою очередь, открыто множество аналитических счетов. Бюджетные учреждения используют только часть счетов, другие счета используются органами, организующими исполнение бюджета, органами, исполняющими бюджет, органами Федерального казначейства.

Рабочий план счетов, как и формы самостоятельно разработанных первичных документов, можно оформить в виде приложений к учетной политике учреждения.

Инвентаризация имущества, финансовых активов и обязательств проводится учреждением в соответствии с нормативными актами Минфина РФ.

Порядок проведения инвентаризаций определяется руководителем организации (кроме случаев, когда инвентаризация обязательна) и включает количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень активов и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д.

Второе направление – методологическое – целесообразно представить в виде двух самостоятельных положений: учетная политика в области бюджетного учета и учетная политика в области налогообложения.

Инструкция N 25н, как и бухгалтерские стандарты, применяемые коммерческими организациями, допускает использование нескольких вариантов учета (например, списание материальных запасов в учреждении может производиться либо по фактической стоимости каждой единицы запасов, либо по средней фактической стоимости). При формировании учетной политики бюджетного учреждения выбирается один способ из нескольких, допустимых законодательством и нормативными актами по бюджетному учету. Отражению в учетной политике подлежат только те способы ведения учета, в отношении которых законодательство предоставляет учреждению право выбора или возможность самостоятельно их определять.

Деятельность бюджетных учреждений в основном финансируется за счет бюджетных ассигнований и в соответствии со ст. 321.1 НК РФ не подлежит налогообложению, кроме обязательной уплаты налога на доходы физических лиц (НДФЛ) и единого социального налога (ЕСН).

Бюджетные учреждения в рамках внебюджетной деятельности, в установленных НК РФ случаях, уплачивают налог на добавленную стоимость, налог на прибыль и при определенных условиях некоторые другие налоги и сборы. Для таких учреждений, занимающихся приносящей доход деятельностью, Налоговым кодексом установлено обязательное требование составления и утверждения учетной политики в области налогообложения (ст. 313 НК РФ).

При формировании учетной политики в области налогообложения учреждения необходимо:

- отразить способы ведения налогового учета, порядок исчисления налогов и сборов;
- указать перечень лиц, ответственных за ведение налогового учета в учреждении;
- выбрать порядок учета и списания стоимости материальных запасов (по стоимости единицы запасов или по средней стоимости);
- уточнить перечень прямых и косвенных расходов учреждения;
- уточнить порядок распределения транспортных и коммунальных затрат, а также расходов на оплату услуг связи и содержание нефинансовых активов;
- отразить способ раздельного учета доходов и расходов, полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и коммерческой деятельности бюджетных учреждений;
- установить ведение раздельного учета операций, как облагаемых НДС, так и освобожденных от этого налога.

При формировании учетной политики воинская часть, как и другие учреждения Минобороны должна руководствоваться законодательными и нормативными документами, регулирующими ведение бюджетного учета.

В воинских частях или других воинских формированиях могут быть в наличии определенные виды специфического технического оснащения, воен-

ная техника и средства вооружения, не указанные в Общероссийском классификаторе основных фондов, утвержденном Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 №359 (далее - ОКОФ). В этом случае в Приказе об учетной политике необходимо указать перечень таких технических средств вооружения и обосновать отражение их в учете в качестве основных средств.

Принятая учётная политика обеспечивает целостность системы бюджетного учёта учреждения.

Контрольные вопросы

1. Опишите порядок организации документооборота в бюджетном учреждении.

2. Какие документы являются первичными учетными документами?

3. Какие реквизиты являются обязательными для первичных бухгалтерских документов?

4. Кем в бюджетном учреждении осуществляется разработка графика документооборота и контроль за его соблюдением?

5. В течении какого срока военные учреждения обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бюджетного учета и бюджетную отчетность?

6. Кем в военном учреждении подписываются денежные и другие документы по финансово-хозяйственным операциям?

7. Назовите основные функции и обязанности финансовых органов военного учреждения.

8. Назовите обязанности начальника финансового органа военного учреждения.

9. Охарактеризуйте требования к формированию учетной политики бюджетного учреждения.

10. Назовите возможные причины изменения принятой учреждением учетной политики.

3. ПОРЯДОК ВЕДЕНИЯ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ ВООРУЖЕННЫХ СИЛ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

3.1 Счета бюджетного учета. Классификация счетов. План счетов бюджетного учета

Ежедневно в процессе исполнения бюджетной сметы и внебюджетной деятельности осуществляется большое число хозяйственных операций, для текущего отражения которых используются специальные формы – счета бюджетного учёта.

Счета – это результат группировки однородных объектов бюджетного учета и операций с ними. Каждый вид объектов учёта отражается на отдельном счёте, например, для учёта машин и оборудования предназначен счёт 10104000 «Машины и оборудование», для учёта наличных денежных средств в кассе – счет 201 04 000 «Касса» и т.д.

Счет представляет собой двустороннюю таблицу, левая сторона которой называется «Дебет» (Д) от лат. «должен», правая – «Кредит» (К) от лат. «кредо» – «верить».

Счёт имеет номер, название, начальное (Сн) и конечное (Ск) сальдо, дебетовые (ДО) и кредитовые (КО) обороты. Сальдо – это остаток объекта учёта на определенную дату. Обороты – это хозяйственные операции, учитываемые по дебету (дебетовый оборот) или кредиту счёта (кредитовый оборот). Счёт открывается с начального сальдо, то есть остатка на начало отчетного периода. На конец периода, с учетом оборотов за период, определяется конечное сальдо.

По структуре счета делят на активные и пассивные.

Активные счета предназначены для учёта нефинансовых и финансовых активов учреждения. Такие счета отражаются в активе баланса и имеют дебетовое сальдо. Поступление, увеличение активов отражаются по дебету активного счёта, а уменьшение, выбытие, расходование – по кредиту:

Дебет	Счет 201 04 000 «Касса»	Кредит
Начальное сальдо		
Поступление в кассу		Выбытие из кассы

Формула расчета конечного сальдо активного счёта:

$$Ск(А) = Сн + ДО - КО$$

В ряде случаев при учете операций с финансовыми активами сальдо активного счета может оказаться кредитовым. Кредитовые остатки отражаются в пассиве баланса, однако в пассиве не предусмотрено отражение остатков активных счетов. Поэтому кредитовое сальдо активного счета будет отражено в активе баланса со знаком «минус».

На *пассивных* счетах отражаются обязательства учреждения. Увеличение обязательств показывается по кредиту пассивного счёта, уменьшение – по дебету. Сальдо пассивного счёта – кредитовое.

Дебет	Счет 302 01 000 «Расчеты по оплате труда»	Кредит
		Начальное сальдо
Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате		Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате

Формула расчета сальдо пассивного счёта: $СК(П) = С_n + КО - ДО$

Пассивные счета (статьи) расположены в пассиве баланса. При отражении операций с обязательствами сальдо пассивного счета может оказаться дебетовым (например, в результате переплаты учреждением налогов в бюджет). Однако в активе баланса не предусмотрено отражение остатков пассивных счетов. Поэтому дебетовое сальдо пассивного счета будет отражено в пассиве баланса со знаком «минус».

По способу группировки и обобщения учётных данных счета бухгалтерского учёта делят на синтетические и аналитические.

Синтетические счета предназначены для обобщенного учёта активов, обязательств и хозяйственных операций в денежном выражении. Учёт, осуществляемый на этих счетах, называется синтетическим. На синтетических счетах ведется учёт объектов в достаточно укрупненном виде.

Для оперативного учёта материальных ценностей и других объектов учёта, контроля за их сохранностью, для ведения расчётов с работниками, с поставщиками, с бюджетом требуются детальные, частные сведения, подробно характеризующие все стороны деятельности учреждения. Детальную информацию об объектах внутри каждого синтетического счета (в разрезе его видов, частей, статей с оценкой информации в натуральном, трудовом и денежном выражении) дает аналитический учёт.

По отношению к балансу различают *балансовые* и *забалансовые* счета.

Синтетические счета, предназначенные для учёта средств учреждения, его обязательств и хозяйственных операций, используются при заполнении форм бухгалтерской отчетности, прежде всего, баланса, поэтому их называют балансовыми счетами.

Забалансовые счета предназначены для учета ценностей, временно находящихся в учреждении и не принадлежащих ему (арендованных основных средств, материальных ценностей, принятых на ответственное хранение или в переработку), а также бланков строгой отчетности, путевок в дома отдыха и санатории и др.

Инструкцией № 25 установлен порядок отражения объектов на счетах бюджетного учета и приведен План счетов бюджетного учета – систематизированный перечень счетов, пронумерованных в определенном порядке и предназначенных для учета всех операций бюджетных учреждений.

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

В первом разделе – «Нефинансовые активы» – представлены счета для учета основных средств, произведенных 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: работникам по оплате труда, поставщикам, подрядчикам, бюджету по налогам и др.

В четвертом разделе – «Финансовый результат» – представлены счета для учета доходов и расходов учреждения, в том числе, доходов будущих периодов и отражения финансового результата за текущий год, 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 и др. Инструкцией предусмотрены 19 забалансовых счетов.

Единый План счетов бюджетного учета предусматривает ведение бюджетного учета в органах государственной власти, органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления территориальных внебюджетных фондов, органах местного самоуправления, бюджетных учреждениях. План счетов устанавливается Правительством Российской Федерации и утверждается Министерством финансов РФ.

Номер счета Плана счетов бюджетного учета состоит из двадцати шести разрядов. Это связано с тем, что План счетов интегрирован с бюджетной классификацией Российской Федерации. Бюджетная классификация – это систематизация доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов Российской Федерации, с помощью которой обеспечивается един-

ство принципов формирования и исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ.

В состав бюджетной классификации начиная с 1 января 2008 г. входят:

- классификация доходов бюджетов;
- классификация расходов бюджетов;
- классификация источников финансирования дефицитов бюджетов;
- классификация операций публично-правовых образований (классификация операций сектора государственного управления – КОСГУ).

Коды бюджетной классификации входят в состав номера счета бюджетного учета, состоящего из 26 разрядов, и занимают в нем 20 разрядов (первые 17 и 3 последних разряда номера счёта):

- 1 – 17 разряды – код классификации доходов, расходов бюджетов, и источников финансирования дефицита бюджетов. Чтобы правильно определить первые семнадцать разрядов счета, необходимо руководствоваться Указаниями о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденными Приказом Минфина России от 24 августа 2007 г. №74н.;

18-26 разряды образуют код счета бюджетного учета:

- 18 разряд – код вида деятельности (1 – бюджетная деятельность, 2 – деятельность, приносящая доход, 3 – деятельность со средствами, находящимися во временном распоряжении);

- 19 – 21 разряды – код синтетического счета Плана счетов бюджетного учета;

- 22 – 23 разряды – код аналитического счета Плана счетов бюджетного учета;

- 24 – 26 разряды – код классификации операций сектора государственного управления (код КОСГУ). Классификация операций сектора государственного управления является группировкой операций, осуществляемых в секторе государственного управления (органах государственной власти, местного самоуправления, государственных (муниципальных) учреждениях), в зависимости от их экономического содержания. Каждая из групп этих операций имеет свой код. Коды КОСГУ приведены в Приложении 5 Инструкции № 25. Для примера покажем некоторые из них:

<i>Код КОСГУ</i>	<i>Наименование операций сектора государственного управления</i>
100	Доходы
130	Доходы от рыночных продаж готовой продукции, услуг, работ
172	Доходы от реализации активов
180	Прочие доходы
200	Расходы
210	Оплата труда и начисления на оплату труда
220	Приобретение услуг

221	Услуги связи
222	Транспортные услуги
223	Коммунальные услуги
<i>Код</i>	<i>Наименование операций сектора государственного управления</i>
<i>КОСГУ</i>	
290	Прочие расходы
300	Поступление нефинансовых активов
310	Увеличение стоимости основных средств
320	Увеличение стоимости нематериальных активов
330	Увеличение стоимости непроизведенных активов
340	Увеличение стоимости материальных запасов
400	Выбытие нефинансовых активов
410	Уменьшение стоимости основных средств
420	Уменьшение стоимости нематериальных активов
430	Уменьшение стоимости непроизведенных активов
440	Уменьшение стоимости материальных запасов
500	Поступление финансовых активов
560	Увеличение прочей дебиторской задолженности
600	Выбытие финансовых активов
660	Уменьшение прочей дебиторской задолженности
730	Увеличение прочей кредиторской задолженности
800	Уменьшение обязательств
830	Уменьшение прочей кредиторской задолженности

Другой важной задачей КОСГУ при его применении в структуре счетов бюджетного учета является отражение операций увеличения и уменьшения активов и обязательств.

26-ти разрядные номера счетов являются оправданными для сферы государственного управления, местного самоуправления и государственных внебюджетных фондов, так как позволяет детально проследить движение денежных средств в ходе исполнения бюджета. Но в учете бюджетного учреждения, согласно Инструкции № 25, достаточно использовать 9 разрядов (с 18-го по 26-й). Таким образом, собственно код счета бюджетного учета встроен в структуру, состоящую из 26 разрядов, и занимает в ней 9 разрядов (18 – 26 знаки).

Рассмотрим, каким образом формируется номер счета для отражения в учете, например, основных средств, а именно, машин и оборудования, используемых в бюджетной деятельности.

Код бюджетной деятельности – 1, таким образом, первый знак номера счета (или 18-й разряд) – единица.

Следующий знак – номер раздела Плана счетов. Счет «Основные средства» расположен в первом разделе Плана счетов «Нефинансовые активы». С этого знака начинается номер синтетического счета для учета основных

средств: 101 (два последних знака указывают на номер подраздела «Основные средства»).

Следующие два разряда – код аналитического счета, на котором отражается конкретная группа основных средств. Для машин и оборудования код аналитического счета – 04. Таким образом, номер счета – 1 101 04 000.

Три последних знака предназначены для отражения операций с данным объектом основных средств (КОСГУ). Увеличение стоимости машин и оборудования – счёт 1 101 04 310, уменьшение стоимости – 1 101 04 410.

Рассмотрим структуру счета 1 201 04 00 «Касса». Первая цифра счета указывает на бюджетную деятельность. Счет расположен во втором разделе Плана счетов «Финансовые активы» (второй знак счета), в первом подразделе «Денежные средства учреждения» (третий и четвертый знаки). Следующие два разряда – код аналитического счета «Касса». Три последних знака предназначены для отражения операций по этому счёту: поступления в кассу – счет 201 04 510, выбытия из кассы – 0 201 04 610.

Таким образом, из-за наличия в бухгалтерском счете классификатора операций сектора государственного управления дебетовые и кредитовые обороты по одному и тому же счету имеют отдельные номера (различающиеся по трем последним знакам).

В конце каждого счета последние три знака со значением «000» показывают сальдо по определенному счету.

Согласно п. 9 Инструкции № 25н, при завершении отчетного финансового года обороты по счетам, отражающим увеличение и уменьшение активов и обязательств, в регистры бюджетного учета следующего финансового года не переходят.

Методология бюджетного учета основана на необходимости использования единого Плана счетов, предусмотренного Инструкцией № 25н. Вместе с тем отдельные субъекты бюджетного учета используют рабочие планы счетов. Это связано с наличием в едином Плане счетов большого количества счетов, только часть которых будет применяться конкретным учреждением. Например, синтетические счета 202, 203, 207, 211 - 213, 301, 305 - 310, 402 и др. не используются главными распорядителями, распорядителями и бюджетополучателями. Счета 203, 211 - 213 305 - 310 используются только органами Федерального казначейства и т. д.

Каждая хозяйственная операция отражается в учёте с использованием метода двойной записи. *Двойная запись* – это отражение хозяйственной операции в одной сумме на двух бухгалтерских счетах (по дебету одного счета и кредиту другого).

Метод двойной записи обуславливает существование такого понятия, как корреспонденция счётов.

Корреспонденция счётов – это взаимосвязь между счетами, возникающая в результате двойной записи. Счета, между которыми возникает эта связь, называются корреспондирующими счетами.

Пример:

Выдана заработная плата из кассы Д 1 302 01 830 К 1 201 04 610

Здесь счета 1 302 01 830 и 1 201 04 610 – корреспондирующие счета.

3.2 Основные требования к документальному оформлению хозяйственных операций. Регистры бюджетного учета

Хозяйственные операции в бюджетном учете документируются в соответствии с Инструкцией № 25н.

Процедуры регистрации, хранения и обработки учетных данных определяются формой учета в организации. В бюджетном учреждении данные проверенных первичных учетных документов систематизируются по датам совершения операций (в хронологическом порядке) и отражаются накопительным способом в следующих регистрах бюджетного учета:

- Журнал операций по счету «Касса»;
- Журнал операций с безналичными денежными средствами;
- Журнал операций расчетов с подотчетными лицами;
- Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками;
- Журнал операций расчетов с дебиторами по доходам;
- Журнал операций расчетов по оплате труда;
- Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;
- Журнал по прочим операциям;
- Главная книга.

Формы регистров бюджетного учета и Рекомендации по их применению утверждены Приказом Минфина России.

Органы, организующие исполнение бюджета, имеют право утверждать дополнительные формы регистров бюджетного учета, учитывающие специфику деятельности учреждения, а также правила их ведения. Наличие таких регистров следует указать в Приказе об учетной политике учреждения.

При разработке собственных форм документации следует учитывать Рекомендации по применению регистров бюджетного учета (Приказ Минфина России № 123н) и Перечень рекомендуемых регистров бюджетного учета с указанием обязательных реквизитов и показателей (Приложение № 3 к Инструкции № 25н), а в воинских частях – также Приказ Министра обороны РФ № 135.

Записи в Журналы операций осуществляются по мере совершения операций, но не позднее следующего дня после получения первичного учетного документа. Корреспонденция счетов записывается в журнале операций согласно Приложению № 1 Инструкции № 25н по дебету одного счета и кредиту другого.

Журнал операций по счету «Касса» применяется для учета движения денежных средств в кассе учреждения. Записи в указанном регистре производятся ежедневно на основании отчета кассира.

Журнал операций с безналичными денежными средствами используется для учета движения средств на счетах, открытых учреждению в кредитных организациях, а также для учета расчетов с органами федерального казначейства по средствам, поступающим в бюджет, и платежам из бюджета.

Учет денежных средств ведется на основании ежедневных выписок из лицевых счетов, открытых в органе казначейства, либо в кредитном учреждении, с приложенными к ним первичными документами.

Журнал операций расчетов с подотчетными лицами ведется на основании авансовых отчетов, приходных и расходных кассовых ордеров.

Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется на основании акцептованных расчетно-платежных документов (счетов-фактур, товарно-транспортных накладных на получение материальных ценностей, актов приемки-сдачи выполненных работ и оказанных услуг и др.) по каждому поставщику и подрядчику.

Журнал операций расчетов с дебиторами по доходам применяется для учета операций по начислению доходов, которое производится администраторами поступлений в бюджет, а также расчетам, предоставляемым органом казначейства, например по аренде, продаже федерального имущества и др.

Журнал операций расчетов по оплате труда составляется учреждениями на основании сводных расчетно-платежных ведомостей (раздельно в рамках бюджетной и приносящей доход деятельности) с приложенными к ним первичными документами.

Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов используется для отражения операций списания с учета и внутрихозяйственного перемещения объектов основных средств, нематериальных и непроизведенных активов, материальных запасов, а также для учета сумм накопленной на дату списания амортизации на основании соответствующих актов.

В Журнале по прочим операциям учитываются хозяйственные операции, для учёта которых не предназначены названные выше журналы.

По истечении месяца обороты по счетам из Журналов операций переносятся в Главную книгу.

В Главную книгу записываются суммы остатков по счетам на начало бюджетного года по данным заключительного баланса за истекший год и на начало отчетного периода, обороты по дебету и кредиту счетов за соответствующий период и с начала года нарастающим итогом.

По всем счетам исчисляются дебетовые или кредитовые остатки на начало следующего периода. При этом суммы дебетовых и кредитовых оборотов за период должны быть равны между собой, также как и суммы дебетовых и кредитовых сальдо на начало следующего периода.

Исчисленные в Главной книге сальдо по счетам бюджетного учёта являются основанием для составления баланса и других форм бюджетной отчетности.

Бюджетные учреждения ведут Главную книгу по месяцам отчетного года в хронологическом порядке.

По истечении каждого отчетного месяца первичные учетные документы должны быть систематизированы и сброшюрованы с Журналами операций в хронологическом порядке. В ряде случаев Журналы и первичные документы могут храниться отдельно друг от друга. При незначительном количестве документов брошюровку можно производить за несколько месяцев в одну папку. На обложке необходимо указать наименование учреждения, название и порядковый номер папки (дела), отчетный период (год и месяц), начальный и последний номера Журналов операций; количество листов в деле.

При ведении бюджетного учета с помощью программных продуктов нужно определить сроки, когда будут распечатываться регистры и другие учетные документы. Первичные документы, как правило, распечатывают сразу после внесения учётной записи, Журналы операций – в конце каждого месяца или в месяце, следующем за истекшим. Главная книга также может распечатываться за каждый истекший месяц либо в конце года.

С целью обеспечения хранения информации в условиях автоматизации бюджетного учета Минфин России Письмом от 01.02.2006 № 02-14-10а/187 определил формы регистров бюджетного учета, которые учреждения обязаны хранить на бумажных носителях.

Руководители федеральных государственных учреждений обязаны также обеспечить сохранность в электронном виде первичных документов, регистров бюджетного учета, бюджетной отчетности до сдачи их в архивное производство в установленном порядке.

В случае выявления бухгалтером *ошибок* они исправляются по правилам, предусмотренным Федеральным законом № 129-ФЗ и Инструкцией № 25н.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учётные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, с указанием даты внесения исправлений.

Исправление ошибок в учетных регистрах осуществляется корректурным способом, способом дополнительных проводок и методом «Красного сторно» («сторно»).

Сущность корректурного способа состоит в том, что ошибочный текст или сумма зачеркивается тонкой линией так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое и сверху пишется правильный текст или сумма.

С помощью дополнительной проводки ошибочная (заниженная) сумма увеличивается до правильной.

Числа, записанные методом «сторно» (сторнировочная запись), при подсчете учитываются со знаком «минус».

С помощью сторнировочной записи ошибочная (завышенная) сумма уменьшается до правильной или неправильная запись полностью ликвидируется, а затем указывается правильная.

При исправлении ошибок вручную сторнировочная запись осуществляется пастой красного цвета или обводится вокруг сплошной чертой. При автоматизированной обработке информации сторнировочная запись обозначается соответствующим знаком.

Применение того или иного способа исправления ошибок в регистрах бюджетного учета зависит от момента (даты) обнаружения ошибки:

- ошибка за отчетный период, обнаруженная до момента представления бюджетной отчетности и не требующая изменения данных в журналах операций, исправляется корректурным способом. Одновременно в регистре бюджетного учета, в котором исправляется ошибка, на полях против соответствующей строки за подписью главного бухгалтера делается надпись «Исправлено»;

- ошибочная запись, обнаруженная до момента представления бюджетной отчетности и требующая изменений данных в журнале операций, исправляется способом «сторно» или дополнительной записью на последний день отчетного периода;

- ошибочная запись, обнаруженная в регистрах бюджетного учета за отчетный период после представления бюджетной отчетности, исправляется способом «сторно» или дополнительной записью на дату обнаружения ошибки.

Исправления способом «сторно» и дополнительными записями оформляются Справкой (ф. 0504833), в которой указываются номер исправляемого журнала операций, дата и обоснование внесения исправления.

3.3 Инвентаризация имущества и обязательств

Инструкцией № 25н предусмотрено обязательное проведение инвентаризации имущества, финансовых активов и обязательств в бюджетных учреждениях. Инвентаризация – это периодическая проверка наличия указанных объектов, оценка их состояния, с целью сверки фактических данных с данными бюджетного учета.

Основными нормативными документами, регламентирующими порядок ее проведения, являются:

- Закон № 129-ФЗ;
- Приказ Минфина России № 49.

Согласно Закону № 129-ФЗ порядок проведения инвентаризации (даты, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д.) определяется руководителем организации. Количество инвентаризаций в от-

четном году также определяется руководителем, кроме случаев обязательного их проведения:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);
- при смене материально-ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации.

Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, библиотечных фондов – один раз в пять лет.

Согласно Приказу Минфина России № 49 для проведения инвентаризации в каждом учреждении должна быть создана постоянно действующая инвентаризационная комиссия. В её состав включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.). Материально ответственные лица не входят в состав комиссии, но их присутствие при проведении инвентаризации является обязательным. Также в инвентаризации могут принимать участие аудиторы.

Состав инвентаризационной комиссии утверждает руководитель организации приказом или распоряжением.

Если в случае большого объема работы одной инвентаризационной комиссии недостаточно, то назначаются рабочие инвентаризационные комиссии, на которые возлагается обязанность проведения инвентаризации в отдельных подразделениях.

При проведении инвентаризации должны присутствовать все члены комиссии, иначе результаты инвентаризации могут быть признаны недействительными.

Члены инвентаризационной комиссии должны обеспечить:

- соблюдение порядка проведения инвентаризации в соответствии с приказом руководителя предприятия;
- полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках проверяемых объектов;
- правильность и своевременность оформления данных инвентаризации в соответствии с установленным порядком.

В ходе инвентаризации необходимо проверить и документально подтвердить наличие и состояние:

- основных средств и нематериальных активов;
- запасов сырья, материалов и готовой продукции;

- незавершенного производства;
- денежных средств;
- ценностей на забалансовых счетах.

Обязанность руководства при инвентаризации — создать условия, необходимые для полной и точной проверки фактического наличия основных средств в установленные сроки.

Первичными учетными документами при инвентаризации являются инвентаризационные описи, в которые вносятся данные о фактическом наличии финансовых и нефинансовых активов.

Приказом Минфина России от 23 сентября 2005 г. № 123н были утверждены следующие формы инвентаризационных ведомостей:

- Инвентаризационная опись остатков на счетах учета денежных средств (ф. 0504082);
- Инвентаризационная опись (сличительная ведомость) по объектам нефинансовых активов (ф. 0504087);
- Инвентаризационная опись остатков денежных средств (ф. 0504088);
- Инвентаризационная опись расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ф. 0504089);
- Инвентаризационная опись расчетов по доходам (ф. 0504091);
- Инвентаризационная опись (сличительная ведомость) бланков строгой отчетности и денежных документов (ф. 0504086);
- Сводный реестр поступлений и выбытий средств бюджета (ф. 0511009).

Формы этих описей учреждениями могут быть разработаны самостоятельно или содержать дополнительные реквизиты и показатели, которые учитывают специфику объектов учёта в конкретном учреждении. Однако все формы должны содержать обязательные реквизиты и показатели, предусмотренные Приложением № 3 Инструкции № 25н.

Описи составляются в двух экземплярах. На имущество, учитываемое за балансом (находящееся на ответственном хранении или арендованное), составляются отдельные описи.

Ошибочные записи исправляются во всех экземплярах описи корректурным способом. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. Незаполненные строчки следует прочеркивать.

На последней странице описи должен быть сделан подсчет итогов с подписями лиц, проводивших эту проверку. Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально-ответственные лица дают расписку о проверке комиссией имущества в их присутствии и отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий.

По окончании инвентаризации подписанные членами комиссии инвентаризационные описи и акты передаются в бухгалтерию, где осуществляются

проверка правильности заполнения документов и сравнение фактических остатков имущества и обязательств с остатками на счетах бюджетного учета. При выявлении отклонений фактических данных от учетных оформляется Ведомость расхождений по результатам инвентаризации (ф. 0504092) в двух экземплярах. Один экземпляр ведомости хранится в бухгалтерии, другой – передается материально ответственному лицу. В этой ведомости отражаются следующие результаты инвентаризации:

- недостача в пределах норм естественной убыли и сверх норм естественной убыли в количественном и стоимостном выражении;
- излишки в количественном и стоимостном выражении;
- рыночная стоимость объекта учета;
- разница между рыночной и балансовой стоимостью.

Ведомости расхождений по результатам инвентаризации составляются не менее чем в двух экземплярах и хранятся не менее 5 лет.

На основании Ведомости оформляется Акт о результатах инвентаризации (ф. 0504835); форма акта представлена в Приложении № 2 Инструкции № 25н. Акт подписывается членами комиссии и утверждается руководителем учреждения.

Инвентаризация основных средств. Инвентаризация имущества учреждения производится по его местонахождению и по каждому материально ответственному лицу.

До начала инвентаризации основных средств рекомендуется проверить:

- наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
- наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации на основные средства;
- наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и (или) на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При проверке наличия основных средств комиссия должна осмотреть объекты и указать в описи их назначение, инвентарные номера и основные технические характеристики.

Основные средства заносятся в описи по наименованиям в соответствии с их прямым назначением. Если объект подвергся модернизации, реконструкции или переоборудованию, в результате чего изменилось его основное назначение, то в описи указывается его новое назначение.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись. В ней указывают время ввода объекта в эксплуатацию и причины, которые повлекли его непригодность (порчу, полный износ и т.д.).

При инвентаризации недвижимости комиссия должна убедиться в наличии документов, подтверждающих право собственности учреждения на

объект, обратить внимание на оценку помещений и отражение ее данных в бюджетном учете.

В отдельной описи комиссия указывает основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные объекты.

Инвентаризация нематериальных активов. Как правило, при инвентаризации нематериальных активов проверяют:

- наличие документов, подтверждающих права учреждения на их использование (патентов, свидетельств, договоров отчуждения исключительных прав);
- правильность и своевременность отражения нематериальных активов на балансе.

Инвентаризация капитальных вложений. По незавершенному капитальному строительству в описях указываются наименование объекта и объем выполненных работ по нему, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию. Здесь проверяют:

- наличие в составе незавершенного капитального строительства оборудования, переданного в монтаж, но по которому монтаж не начат;
- состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов.

Особые описи составляются на законченные строительством и фактически введенные в эксплуатацию (полностью или частично) объекты, приемка и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами.

Отдельные описи составляются на законченные, но не введенные в эксплуатацию объекты. В них указываются причины, по которым оформление сдачи в эксплуатацию указанных объектов задерживается.

Инвентаризация материальных запасов. Материальные запасы (материалы, ГСМ, запасные части, вещевое имущество и др.) заносятся в описи по каждому наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикулы, сорта и т.д.).

Комиссия в присутствии материально- ответственных лиц должна пересчитать, перевесить или перемерить имеющиеся в учреждении материальные ценности.

Материальные запасы, поступившие во время инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходятся на основании первичных документов после инвентаризации. Они заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации».

При сопоставлении данных инвентаризации и данных бюджетного учета возможен взаимный зачет излишков и недостач материальных ценностей, но только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товароматериальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

Необходимо также произвести списание потерь в пределах норм естественной убыли.

Инвентаризация кассы проводится в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в РФ, утвержденным Решением Совета директоров Банка России от 22.09.1993 № 40. Комиссия должна проверить наличие и сохранность:

- наличных денег;
- ценных бумаг;
- денежных документов (санаторно-курортных путевок, талонов ГСМ и т.д.).

Инвентаризация расчетов с покупателями заказчиками, поставщиками и подрядчиками, бюджетом и внебюджетными фондами, подотчетными лицами, работниками и другими дебиторами и кредиторами заключается в выверке данных о дебиторской и кредиторской задолженности учреждения. Инвентаризационная комиссия должна установить обоснованность (наличие первичных документов) возникновения задолженности, правильность расчетов и т.п.

Особое значение во время инвентаризации имеет выявление задолженности, подлежащей списанию.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бюджетного учета (недостачи или излишки) отражаются в порядке, предусмотренном действующими нормативными документами.

Выявленные при инвентаризации излишки имущества приходятся по рыночной стоимости этого имущества, но не ниже стоимости имущества по данным учетных документов учреждения. Под рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату принятия их к учету.

В рамках приносящей доход деятельности излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при инвентаризации, а также суммы списанной кредиторской задолженности признаются внереализационными доходами и подлежат включению в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (ст. 250 НК РФ).

Недостачи, как правило, возникают:

- по вине материально ответственного или иного лица;
- в результате обстоятельств непреодолимой силы, чрезвычайных ситуаций и пр.

Недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, относятся на виновных лиц. Размер ущерба, причиненного недостачами и хищениями, определяют, исходя из рыночной стоимости материальных ценностей. Под рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату обнаружения ущерба. Рыночная стоимость имущества должна

быть подтверждена документально (прайс-листы торгующих организаций, информация независимого оценщика).

В целях взыскания сумм недостач и хищений с виновных лиц оформленные в установленном порядке материалы должны быть переданы в судебные органы для предъявления гражданского иска либо возбуждения уголовного дела в соответствии с законодательством РФ.

В тех случаях, когда виновные не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на уменьшение финансового результата учреждения.

Возникновение ущерба вследствие обстоятельств непреодолимой силы, нормального хозяйственного риска, либо неисполнения работодателем обеспечения надлежащих условий для хранения имущества исключает материальную ответственность работника. В этом случае убытки от недостач и порчи списываются на уменьшение финансового результата учреждения.

В рамках приносящей доход деятельности расходы в виде недостачи материальных ценностей в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены, являются внереализационными расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (ст. 269 НК РФ).

Окончательное решение по вопросу урегулирования выявленных излишков или недостач принимает руководитель бюджетного учреждения и оформляет его в виде приказа (распоряжения) об утверждении результатов инвентаризации.

Приказ руководителя по результатам инвентаризации служит основанием для внесения в регистры бюджетного учета соответствующих записей (в учете того месяца, в котором была закончена инвентаризация). Результаты годовой инвентаризации отражаются записями декабря.

Материалы работы инвентаризационной комиссии хранятся в бухгалтерии не менее пяти лет.

Контрольные вопросы

1. Каково назначение и содержание Плана счетов бюджетного учета? Опишите его структуру и состав.
2. Дайте характеристику структуры номера счета бюджетного учета.
3. Каково назначение кода КОСГУ при его применении в структуре счета бюджетного учета?
4. Назовите особенности отражения бухгалтерской информации на активных и пассивных счетах бюджетного учета.
5. Каким образом происходит исправление ошибок, выявленных в бюджетном учете?
6. Какие счета бюджетного учета называют балансовыми счетами?
7. Для чего предназначены забалансовые счета?

8. Дайте определение инвентаризации имущества и обязательств, охарактеризуйте ее цели.

9. Каков порядок проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей?

10. Как оформляются результаты инвентаризации? На каких счетах они учитываются?

4. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ОТДЕЛЬНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ ВООРУЖЕННЫХ СИЛ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

4.1 Документальное оформление получения (приема) материальных ценностей, кроме зданий и сооружений

Движение материальных ценностей связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию объектов нефинансовых активов.

Вопросы синтетического и аналитического учета движения нефинансовых активов изложены в теме 5 «Учет нефинансовых активов», вопросы поступления нефинансовых активов в рамках централизованного снабжения – в теме 10 «Учет операций по централизованному снабжению материальными ценностями».

Для финансово-хозяйственной деятельности воинской части большое значение имеет тщательно налаженное документальное оформление операций, связанных с движением основных средств, нематериальных активов, материальных запасов.

Указанные операции оформляются типовыми формами первичной учетной документации.

Получение материальных ценностей от сторонних организаций осуществляется лицом, полномочия которого подтверждаются доверенностью (форма № М-2 или форма № М-2а). Доверенности подлежат регистрации в заранее пронумерованном и прошнурованном журнале учета выданных доверенностей.

Доверенность выписывается в одном экземпляре финансовым органом и выдается под расписку получателю материальных ценностей. Доверенность формы № М-2а применяется военными учреждениями, у которых получение материальных ценностей по доверенности носит массовый характер.

Прием к учету основных средств и нематериальных активов осуществляется на основании акта приема-передачи основных средств (ф. 0306001), (кроме объектов основных средств стоимостью до 1000 рублей и библиотечного фонда, драгоценностей и ювелирных изделий независимо от стоимости), составляемом комиссией, назначенной приказом руководителя военного учреждения (рис. 2).

Как правило, комиссия назначается в составе:

- заместителя командира воинской части (председатель комиссии);
- помощника командира по финансово-экономической работе – начальника финансовой службы (главного бухгалтера) или его заместителя;
- руководителей группы учета или других работников бухгалтерии;
- лиц, на которых возложена ответственность за сохранность основных

средств и нематериальных активов.

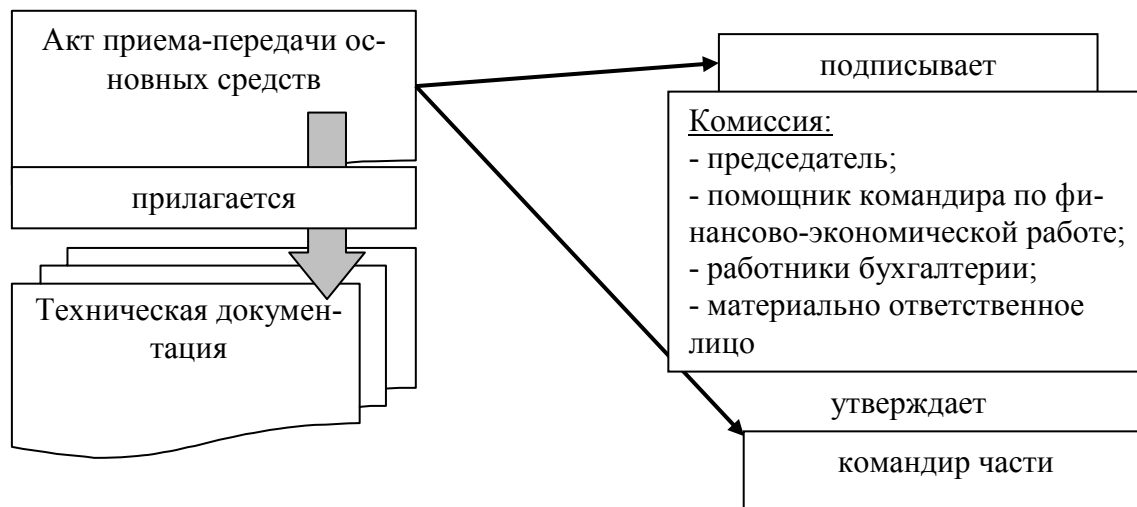


Рис.2 – Документальное оформление приема основных средств и нематериальных активов

К акту прилагается техническая документация, относящаяся к данному объекту (формуляры, чертежи и др.), а также инвентарная карточка учета основных средств (ф.0504031.). Акт утверждается руководителем учреждения.

Получение материальных ценностей на стороне может происходить через приемщика грузополучателя, сдатчика грузоотправителя либо непосредственно от транспортных организаций.

Прием материальных ценностей, доставленных в сопровождении сдатчика грузоотправителя, производится комиссией военного учреждения по сопроводительным первичным учетным документам, выписанным грузоотправителем:

- основных средств - по акту приемки-передачи основных средств в с приложенными инвентарными карточками учета основных средств;
- материальных запасов - по накладной (требованию).

В случае обнаружения несоответствия количества и качества принимаемых материальных ценностей данным сопроводительных документов составляется акт снятия остатков формы № 11 при обязательном участии представителя грузоотправителя. При его отказе от участия в составлении или подписании указанного акта в нем делается запись об этом с проставлением воинского звания, фамилии, имени и отчества представителя грузоотправителя и мотивов отказа.

Получение материальных ценностей, поступивших от органов железнодорожного (водного, авиационного, автомобильного) транспорта, производится комиссией, назначаемой руководителем военного учреждения, в присутствии представителя органа транспорта по транспортным и сопроводительным документам (счету-фактуре, товарно-транспортной накладной и

т.п.). В состав комиссии в обязательном порядке включается материально ответственное лицо, которому выдается доверенность на получение материальных ценностей, и которое обязано расписаться в сопроводительных документах о получении поступивших материальных ценностей.

Для приема секретных образцов материальных ценностей все члены комиссии должны иметь допуск по установленной форме. На время приема таких материальных ценностей и их перевозки решением руководителя военного учреждения или вышестоящего органа военного управления организуется вооруженная охрана.

Как вариант, материальные ценности могут прибывать в воинскую часть с прибывшими из других военных учреждений военнослужащими. В этом случае материальные средства принимаются на основании аттестата формы № 21, с приложением акта приема-передачи основных средств или накладной.

По прибытии в военное учреждение подразделения (команды) с одним аттестатом, выписанным на все подразделение (команду), проверка фактического наличия и качества поступивших основных средств (а также других материальных ценностей) осуществляется комиссией, назначенной руководителем военного учреждения, с обязательным включением в нее работника финансового органа.

В случае несоответствия фактического наличия и качественного состояния поступивших материальных ценностей данным аттестата составляется акт по форме № 11.

Выявленная недостача материальных ценностей учитывается в установленном порядке по новому месту военной службы военнослужащих. Для установления причин недостачи и виновных в этом лиц руководитель военного учреждения назначает административное расследование, по результатам которого принимается решение о порядке покрытия недостачи.

По прибытии военнослужащего (подразделения, команды) в военное учреждение без аттестата (приложений к нему) находящиеся у него материальные ценности принимаются на учет по стоимости аналогичных материальных ценностей, состоящих на учете (а при отсутствии данных – по рыночной стоимости), на основании акта формы № 11. Акт подписывается командиром подразделения, в которое направлен военнослужащий (военнослужащие), работником финансового органа и утверждается руководителем военного учреждения.

Одновременно от военного учреждения, из которого прибыл военнослужащий (подразделение, команда), запрашивается аттестат с необходимыми приложениями. По получению аттестата производится сверка его данных с количеством и качеством фактически принятых материальных ценностей, корректируется ранее принятая к учету стоимость.

В финансовом органе военного учреждения на основании аттестата формы № 21 или акта формы № 11 на каждого военнослужащего, проходяще-

го военную службу по контракту, оформляется и ведется карточка учета материальных ценностей личного пользования формы № 45.

В случае прибытия материальных запасов без документов, при обнаружении недостачи этих материальных ценностей, разницы в показаниях весоизмерительных приборов, при несоответствии фактического количества и качества материальных ценностей данным сопроводительных документов составляется акт о приемке материалов ф. 0315004, либо акт снятия остатков формы № 11.

Материальные ценности, изготовленные в ремонтном и других подразделениях (подсобных хозяйствах) военного учреждения принимаются складами (материально ответственными лицами):

- основные средства - по акту ф.0306001;
- материальные запасы – по акту приемки изготовленной продукции формы № 15-МО.

Прием материальных ценностей материально ответственными лицами внутри одного военного учреждения и между военными учреждениями в условиях их обслуживания одним централизованным финансовым органом, производится:

- основных средств - на основании накладной на внутреннее перемещение основных средств (ф.0306032);
- материальных запасов – по накладной (требованию) ф.0315006.

Годные к использованию приборы, узлы, агрегаты, запасные части, детали и ремонтные материалы принимаются к учету и хранению: полученные после списания основных средств - по акту о списании основных средств в бюджетных учреждениях ф.0306003, акту о списании транспортных средств в бюджетных учреждениях ф. 0306004.

Основанием для передачи и приема материальных ценностей является:

- внутри одного военного учреждения - решение руководителя военного учреждения, принятое по заявкам начальников соответствующих служб, осуществляющих материальное обеспечение;
- между военными учреждениями- указание (наряд) руководителя вышестоящего военного учреждения.

Материальные ценности, принятые военным учреждением, приходуется материально ответственным лицом не позднее следующего дня:

- основные средства и нематериальные активы - в инвентарном списке основных средств
- материальные запасы – в книге складского учета материалов.

4.2 Особенности организации и ведения учета материальных ценностей материально-ответственными лицами в подразделениях и на складах воинской части

Учет материальных ценностей в подразделении (кроме бронетанковой, автомобильной техники и имущества, а также инженерной техники и горючего) ведется старшиной, в ремонтном подразделении - командиром подразделения или лицом, назначенным руководителем военного учреждения.

Учет материальных ценностей в подразделении, расположенном отдельно от своего военного учреждения, ведется лицами, назначенными приказом руководителя военного учреждения.

Учет ведется в следующих учетных регистрах:

- основных средств – в инвентарном списке основных средств;
- материальных средств – в книге учета материальных ценностей.

Учет бронетанковой, автомобильной техники и имущества автобронетанковой службы, а также инженерной техники и горючего в подразделении, расположенном в своем военном учреждении, не ведется. Этот учет ведется в финансовом органе военного учреждения.

Учет материальных ценностей, выданных военнослужащим, проходящим военную службу по призыву, в личное пользование ведется старшиной подразделения в карточке учета формы № 45; выданных во временное пользование оружия и боеприпасов для несения караульной службы (на учения, занятия и для выполнения других задач) – в книге выдачи оружия и боеприпасов, для других целей – в книге учета формы № 37. По этой же книге сдаются в ремонт вооружение, техника и имущество.

Материальные средства, выданные во временное пользование, с учета подразделения не списываются.

В подразделении, производящем самостоятельную заправку военной техники горючим, выдача водителям машин горючего производится по ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения ф.0504210 или формы № 8-МО под роспись. Количество выданного горючего записывается заправщиком в путевой лист каждой заправленной машины.

Заправка горючим стационарных и передвижных агрегатов (станций) производится по рабочим листам формы № 17-МО под роспись мотористов (начальников станций) в ведомости формы № 8-МО или ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения ф.0504210. Горючее, полученное на складе (заправочном пункте) военного учреждения подразделением, производящим самостоятельную заправку военной техники, учитывается в этом подразделении по книге складского учета материальных ценностей.

Продукты питания, полученные подразделением, расположенным отдельно от военного учреждения, учитываются в книге складского учета материальных ценностей. Выдача их в столовую (на камбуз) производится на основании раскладки-накладной на выдачу продуктов для приготовления пищи

формы № 22. Списание с учета продуктов, израсходованных для приготовления пищи, производится в этом случае также по раскладке-накладной формы № 22.

При убытии военнослужащих из подразделения выдача им продовольствия производится по аттестату формы № 21.

Учет материальных средств на складе воинской части ведется начальником склада. Учет ведется в следующих учетных регистрах:

- основных средств – в инвентарном списке основных средств;
- материальных средств – в книге учета материальных ценностей, либо карточках учета формы № 43 для категорийных материальных средств и карточках формы № 44 для некатегорийных материальных средств.

Техническое состояние, комплектность и наработка каждой единицы вооружения и техники, для которых предусмотрены формуляры (паспорта), отражаются на складе в их формулярах (паспортах).

Материальные средства, выданные во временное пользование сроком до одного месяца, а также сданные в ремонт с учета склада не списываются, а записываются в книгу учета материальных средств, выданных во временное пользование формы № 37.

На каждую партию поступивших на склад материальных ценностей заводится стеллажный ярлык формы № 64, в котором дается краткая характеристика материальных средств этой партии с указанием срока очередного осмотра.

Документальное оформление передачи в ремонт и приема из ремонта материальных ценностей. Ремонт вооружения, военной техники и имущество воинская часть может осуществлять двумя способами:

1. Силами собственных ремонтных подразделений
2. Силами специализированных ремонтных военных учреждений.

Для передачи ремонтному подразделению военного учреждения в ремонт материальных ценностей (вооружения, военной техники, имущества) в финансовом органе по указанию руководителя военного учреждения по представлению (заявке, плану) начальника соответствующей службы, осуществляющей материальное обеспечение, выписываются:

- по основным средствам – накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф.0306032);
- по материальным запасам – требование-накладная (ф.0315006);

Передача вооружения, военной техники и других основных средств должна производиться в ремонтное военное учреждение:

- соединения, береговой, плавучей базы – по указанию командира соединения, береговой, плавучей базы;
- объединения, на ремонтное предприятие Министерства обороны, а также на предприятие промышленности – по указанию руководителя вышестоящего органа военного управления.

В финансовой службе выписывается Акт о приеме-передаче объекта

основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф.0306001) в двух экземплярах.

Факт принятия материальных ценностей в ремонт подтверждается подписью приемщика ремонтного военного учреждения и других лиц в акте приема-передачи.

Переданные материальные ценности с учета сдающего военного учреждения не списываются, а на основании акта приема-передачи переводятся в аналитическом учете с подотчета материально ответственного лица в подотчет соответствующего военного учреждения, предприятия, принявших их в ремонт.

Поступившие в ремонт материальные ценности учитываются военными учреждениями на забалансовом счете 02 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» (по литеру «Принятые в ремонт») на основании второго экземпляра акта приема-передачи объекта.

Прием отремонтированных материальных ценностей производится:

- от собственного ремонтного подразделения: по основным средствам; по накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф.0306032); по материальным запасам – по требованию-накладной (ф.0315006);

- от ремонтного военного учреждения объединения, соединения ремонтного предприятия Вооруженных Сил, предприятия промышленности – по акту о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф.0306002), составленному на каждую единицу вооружения (военной техники). Акт содержит сведения об объемах выполненных ремонтных работ и гарантийной наработке замененных агрегатов или систем и подписывается лицом, сдающим отремонтированные объекты, и приемщиком военного учреждения.

4.3 Документальное оформление операций по списанию с учета материальных ценностей

Выбытие основных средств и нематериальных активов из воинской части оформляется первичными учетными документами, изображенными на рис. 3.

Списание нефинансовых активов, выслуживших установленные сроки службы, или при выявлении недостачи таких объектов оформляется следующими документами:

- Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306003);
- Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306033);
- Акт о списании автотранспортных средств (ф.0306004);
- Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф.0504143);

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

Списание материалов и продуктов питания производится на основании следующих документов:

- требование-накладная (ф. 0315006);
- меню-требование на выдачу продуктов питания (ф. 0504202);
- ведомость на выдачу кормов и фуража (ф. 0504203);
- путевой лист (ф. 0340002, 0345001, 0345002, 0345004, 0345005, 0345007) - применяется для списания в расход всех видов топлива;
- акт о списании материальных запасов (ф. 0504230).

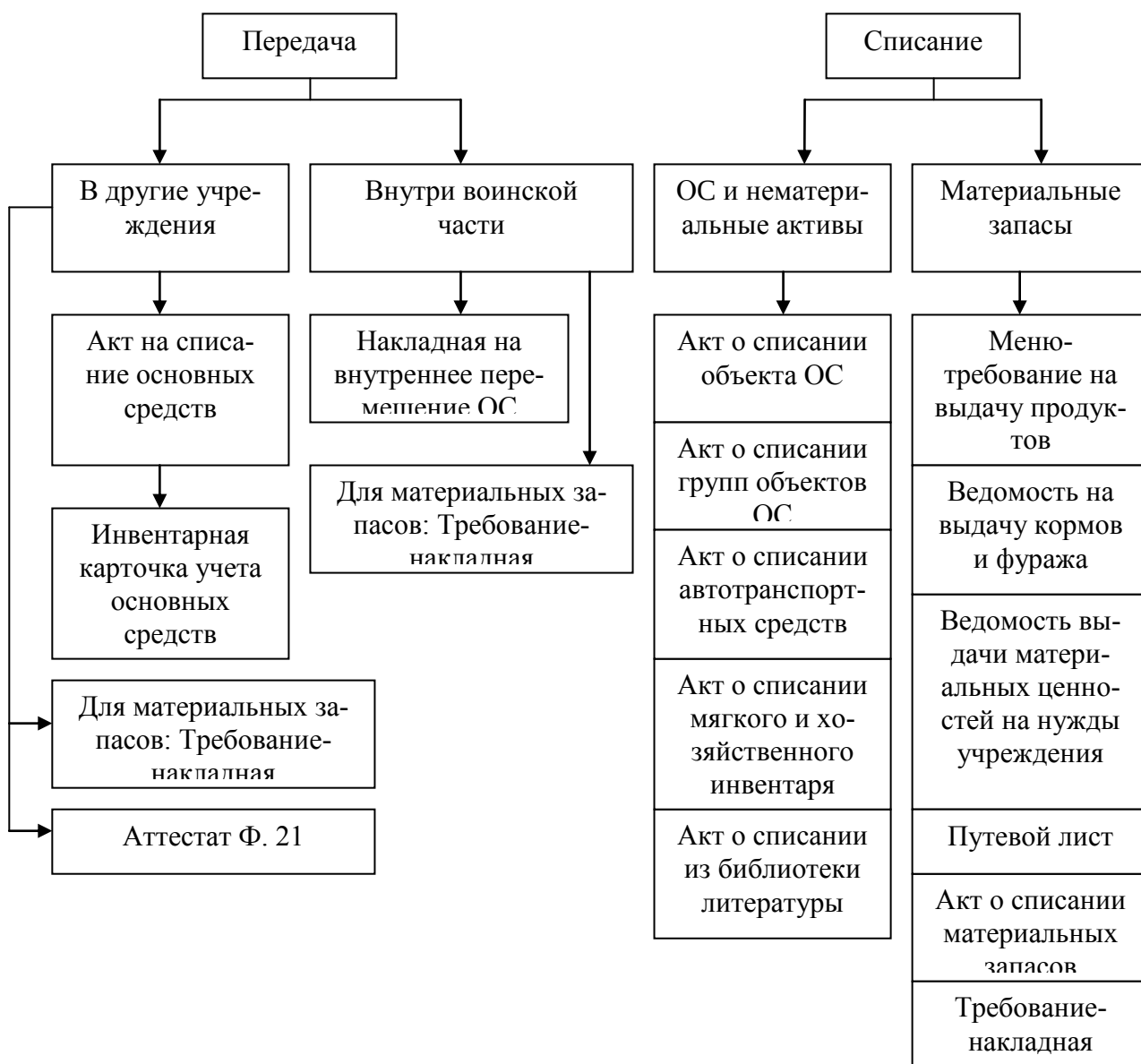


Рисунок 3. – Документооборот при выбытии нефинансовых активов

Отпуск (выдача) нефинансовых активов в войсковой части может происходить как внутри учреждения, так и на сторону:

Выдача основных средств в эксплуатацию оформляется следующими документами:

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

стоимостью свыше 1000 рублей, а также библиотечного фонда, независимо от стоимости, – на основании Требований-накладных (ф. 0315006).

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

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

Документы на отпуск (выдачу) материальных ценностей утверждаются руководителем военного учреждения и регистрируются финансовым органом.

Первичные учетные документы на отпуск материальных ценностей на сторону в обязательном порядке подписываются начальником финансового органа или лицом, им уполномоченным.

Передача материальных ценностей производится на основании приказа (указания):

- руководителя военного учреждения – при передаче из одного подразделения военного учреждения в другое;
- командира соединения – при передаче из одного военного учреждения в другое внутри соединения;
- заместителя Министра обороны или командующего объединением – при передаче из одного военного учреждения в другое, не входящее в состав соединения, а также в случае сдачи на склады, базы, арсеналы объединения или центрального подчинения;
- руководителя соответствующего органа военного управления – при передаче предприятиям промышленности на переработку.

Передача основных средств производится:

- из подразделения в подразделение (от одного материально ответственного лица другому) внутри военного учреждения по накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств ф.0306032;
- от одного военного учреждения другому – по акту приема-передачи ф. 0306001, с приложением инвентарной карточки учета основных средств в бюджетных подразделениях ф.0504031 (при передаче основных средств ремонтным и другим военным учреждениям для ремонта карточка ф.0504031 не передается).

Передача военным учреждением объектов основных средств другому военному учреждению производится по решению соответствующего органа военного управления без оплаты.

На переданные объекты выписывается извещение в 3-х экземплярах. Второй экземпляр извещения в десятидневный срок со дня поступления возвращается отправителю с отметкой получателя о принятии объектов к учету с приложением копий первичных учетных документов, подтверждающих их поступление и постановку на учет. Третий экземпляр извещения представляется отправителем в довольствующий финансовый орган.

На оборотной стороне извещения отправителем указываются наименования, номера и даты документов, на основании которых произведена передача материальных ценностей, указывается основание для передачи.

Вооружение, военная техника и другие материальные ценности одними военными учреждениями другим передаются вместе с заполненными формулярами.

При убытии военнослужащих, проходящих военную службу по призыву, в составе подразделения (команды) в другое военное учреждение на числящиеся за подразделением материальные ценности финансовым органом выписывается аттестат формы № 21.

В аттестат записываются прилагаемые к нему акты приемки-передачи основных средств ф.0306001 и накладные - требования ф.0315006, которые выписываются на основании карточек учета формы № 45. К аттестату прилагается также именной список военнослужащих с указанием материальных ценностей, числящихся за каждым из них. Правильность записей подтверждается личными подписями военнослужащих. Каждый именной список подписывается руководителем военного учреждения, командиром убывающего подразделения (старшим команды) и заверяется мастичной гербовой печатью военного учреждения. Аттестаты с прилагаемыми актами, накладными - требованиями, именными списками выдаются командиру убывающего подразделения (старшему команды) под расписку в корешках аттестатов.

При переводе военнослужащих, проходящих военную службу по призыву и по контракту, в другое военное учреждение одиночным порядком на основании данных карточек учета формы № 45 выписываются аттестаты формы № 21.

Перед убытием из военного учреждения к новому месту военной службы (увольнением с военной службы) военнослужащих, проходящих военную службу по призыву, оружие, боеприпасы и инвентарное имущество сдаются старшинам подразделений под расписку в карточках учета формы № 45.

Старшина на основании карточки формы № 45 списывает в инвентарном списке основных средств ф.0504034 и книге складского учета материалов ф.0504042 материальные ценности, числящиеся за военнослужащим, и сдает карточку учета формы № 45 в финансовый орган под роспись работника этого финансового органа в книге формы № 25. Финансовым органом на основа-

нии данных карточки учета формы № 45 производятся соответствующие записи в учетных регистрах по перемещению материальных ценностей внутри военного учреждения. Карточка учета формы № 45 перерегистрируется и выдается под роспись в книге формы № 25 старшине подразделения, куда прибыл военнослужащий.

Старшина подразделения, в которое прибыл военнослужащий, сверяет фактическое наличие у него материальных ценностей с записями в карточке учета формы № 45 и приходит их в инвентарном списке основных средств (ф. 504034), книге складского учета материалов (ф. 0504042).

Перед убытием из военного учреждения к новому месту военной службы (увольнением с военной службы) военнослужащих, проходящих военную службу по контракту, оружие, боеприпасы и инвентарное имущество сдаются на склады военного учреждения по накладным - требованиям ф.0315006 или ведомостям формы № 8.

Контрольные вопросы

1. Назовите особенности документального оформления операций с материальными запасами
2. На основании каких документов осуществляется передача основных средств из подразделения в подразделение?
3. На основании каких документов осуществляется списание материалов (в том числе ГСМ) и продуктов питания в воинской части?
4. На основании каких документов осуществляется передача в ремонт и приема из ремонта материальных ценностей?
5. На основании каких документов осуществляется передача вооружения, военной техники и других материальных ценностей одними военными учреждениями другим?

5. УЧЕТ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ

Основными элементами нефинансовых активов являются внеоборотные активы (срок полезного использования, которых превышает 12 мес.), материальные запасы, нефинансовые активы в пути и вложения в нефинансовые активы.

В состав внеоборотных активов входят основные средства, нематериальные и непроизведенные активы.

Основные средства, нематериальные активы, материальные запасы (все виды вооружения, военной техники, боеприпасы, ГСМ, продовольствие, вещевое имущество и другие материальные ценности) относятся к материальным средствам воинских частей.

Система обеспечения воинских частей материальными средствами включает: определение потребности, централизованные поставки и децентрализованное приобретение материальных средств, создание запасов в соответствии с установленными нормами, их хранение, выдачу непосредственным потребителям, организацию эксплуатации (расхода материальных средств), ремонт и утилизацию.

Пополнение материальных средств воинской частью осуществляется за счет централизованных поставок, приобретения и создания материальных средств силами и средствами воинской части.

Вопросы централизованного снабжения воинских частей материальными средствами и пополнения материальных средств рассматриваются в разделе 10 «Учет операций по централизованному снабжению материальными ценностями».

5.1 Учет основных средств

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

- используются в процессе деятельности учреждения при выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд;
- находятся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданы в аренду;
- срок полезного использования этих объектов превышает 12 месяцев.

Объекты основных средств – это движимое и недвижимое имущество, которое является неотъемлемой частью финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения.

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.

Согласно Инструкции № 25н к основным средствам не относятся предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, превышающего 12 месяцев, но не относящиеся к основным средствам в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ), утвержденным Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359. К такому имуществу относятся, например, специальные инструменты и специальные приспособления, независимо от их стоимости; специальная одежда, специальная обувь, а также постельные принадлежности независимо от их стоимости и срока службы; сменное оборудование, многократно используемые в производстве и др.

К основным средствам не относятся также материальные объекты, числящиеся как готовая продукция на складах учреждения, сданные в монтаж или подлежащие монтажу, находящиеся в пути, числящиеся на балансе учреждения в качестве незаконченного капитального строительства.

Объектами основных средств воинских частей являются военная, специальная техника и средства вооружения, оружие, предназначенное для решения боевых и оперативно-служебных задач, принятое в соответствии с нормативными правовыми актами Правительства РФ на вооружение Минобороны России.

Движимое и недвижимое имущество военного учреждения закреплено за ним на праве оперативного управления.

При определении состава и группировки объектов основных средств военные учреждения руководствуются не только ОКОФ. Существуют также перечни, разработанные заказывающими управлениями (службами) видов Вооруженных сил, а также главными и центральными управлениями Министерства обороны по закрепленной за ними номенклатуре и утвержденные в установленном порядке.

В этом случае главный распорядитель должен разработать список технических средств вооружения и военной техники, которые будут относиться к основным средствам. При этом в учетной политике каждой отдельной воинской части или другого воинского формирования должны быть указания на определенные виды специфического технического оснащения, которые будут отражаться в учете как основные средства.

В зависимости от деятельности воинской части основные средства могут находиться в эксплуатации, на консервации, в запасе, а также могут быть сданы в аренду.

Группировка основных средств осуществляется в соответствии с классификацией, установленной ОКОФ, на следующих счетах бюджетного учета:

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

Согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1, оружие относится к пятой амортизационной группе, то есть к имуществу со сроком полезного использования от 7 до 10 лет включительно. В бухгалтерском учете боевое ручное стрелковое и холодное оружие, принятое на вооружение Минобороны России следует отражать на счете 101 04 000 «Машины и оборудование». На этом же счете учитывают большую часть боевой техники.

На счете 101 09 000 «Прочие основные средства» в составе прочих видов специальных (военных) основных средств учитываются не отражаемые по другим счетам вооружение и военная техника: системы наведения оружия, пуска, управления; инженерная, полигонная, учебная, дорожная техника, средства связи, техника противовоздушной обороны и др.

Объекты основных средств, находящиеся в пользовании бюджетного учреждения на основании договора аренды, учитываются на забалансовом счете 01 «Арендованные основные средства».

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.

Каждому объекту, кроме объектов стоимостью до 1000 руб. включительно, а также библиотечного фонда, драгоценностей и ювелирных изделий независимо от стоимости и от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, присваивается уникальный инвентарный порядковый номер. При невозможности обозначения инвентарного номера на объекте основных средств в случаях, определенных требованиями его эксплуатации,

присвоенный ему инвентарный номер отражается в соответствующих регистрах бюджетного учета без нанесения на объект.

Объекты основных средств стоимостью не более 1000 руб. учитываются без присвоения им инвентарного номера. По мере передачи указанных объектов в эксплуатацию они списываются с балансового учета учреждения. Для обеспечения сохранности такого имущества организуется контроль за его движением и учет на дополнительном забалансовом счете.

Аналитический учет основных средств ведется на Инвентарных карточках:

Инвентарная карточка учета основных средств (открывается на каждый объект);

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

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

Учёт поступления основных средств. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, независимо от способа поступления этих объектов в учреждение.

Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических затрат учреждения на их *приобретение, сооружение и изготовление.*

Таковыми затратами являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), включая НДС (кроме их приобретения, сооружения и изготовления в рамках деятельности, приносящей доход и облагаемой НДС);
- 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 посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- затраты по доставке объектов основных средств до места их непосредственного использования, включая расходы по страхованию доставки;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Учет объектов основных средств, полученных *безвозмездно* и безвозвратно от других бюджетных учреждений Российской Федерации, осуществляется по балансовой стоимости объектов, указанной передающей стороной,

с одновременным отражением в учете сумм начисленной прежде амортизации.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных учреждением *по договору дарения*, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, а также стоимость услуг, связанных с их доставкой, регистрацией и приведением их в состояние, пригодное для использования.

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

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

Первоначальная стоимость, по которой основные средства принимаются к учету, формируется на счете 106 01 000 «Капитальные вложения в основные средства». По дебету этого счета (Д 1 106 01 310 «Увеличение капитальных вложений в основные средства») собираются фактические затраты, связанные с приобретением, безвозмездным получением, изготовлением или строительством объекта и составляющие его первоначальную стоимость. Принятие к бюджетному учету объекта по первоначальной стоимости отражается по дебету счёта 101 00 000 "Основные средства" и кредиту счета 106 01 410 «Уменьшение капитальных вложений в основные средства»:

Отражена цена оборудования	Д 1 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства	К 1 302 19 730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств
Отражены затраты на доставку объекта	Д 1 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства	К 1 302 05 730 Увеличение кредиторской задолженности по оплате транспортных услуг
Оборудование принято к учету	Д 1 101 04 310 Увеличение стоимости машин и оборудования	К 1 106 01 410 Уменьшение капитальных вложений в основные средства

Обязательства бюджетного учреждения перед другими юридическими и физическими лицами за полученные, но не оплаченные материальные ценности и оказанные услуги учитываются на аналитических счетах счета 302 00 000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками. По кредиту счета 302 00 000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" учитываются кредиторская задолженность за поставленные материальные ценности, оказанные услуги и выполненные работы, по дебету – их оплата (уменьшение кредиторской за-

долженности). Выданные поставщикам авансы отражают на счете 206 00 000 "Расчеты по выданным авансам". Особенности учета расчетов бюджетного учреждения с поставщиками и подрядчиками за приобретенные материальные ценности, услуги, работы будут рассмотрены в соответствующих разделах.

На счете 106 01 000 учитываются также объекты, подлежащие обязательной государственной регистрации и отвечающие критериям основных средств, до момента государственной регистрации.

Счет «Капитальные вложения в основные средства» используется как в бюджетной, так и во внебюджетной деятельности учреждения.

Основным различием в определении первоначальной стоимости объектов основных средств бюджетного учреждения, финансируемых из различных источников, является следующее:

- в бюджетной деятельности НДС включается в первоначальную стоимость объектов;
- по объектам, приобретенным за счет внебюджетной деятельности учреждения и используемым в этой деятельности, НДС не включается в первоначальную стоимость объектов;

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, расширения, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Аналитический учет капитальных вложений в основные средства осуществляется в многографной карточке (ф. 0504054) в разрезе формируемых объектов основных средств и видов (кодов) затрат по каждому строящемуся (реконструируемому, модернизируемому и т.п.), приобретаемому объекту.

Поставка техники и средств вооружения в воинские части и другие формирования осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд». Поставки новых образцов вооружения могут осуществляться на основании Постановления Правительства РФ № 656 у единственного поставщика.

Рассмотрим примеры отражения в бюджетном учете учреждения операций по *приобретению и строительству* объектов основных средств.

Пример.

Воинской частью приобретено 10 единиц оружия на сумму 200 000 руб. Доставка осуществлена железнодорожным транспортом, железнодорожный тариф - 25 000 руб.

В бюджетном учете будут выполнены следующие проводки:

*Получено оружие в количестве 10 Д 1 106 01 310 К 1 302 19 730 200 000 руб.
единиц*

*Оказаны услуги доставки оружия Д 1 106 01 310 К 1 302 05 730 25 000 руб.
железнодорожным транспортом*

Принято к учету оружие

Д 1 101 04 310 К 1 106 01 410 225 000 руб.

Операции по приносящей доход деятельности подлежат обложению НДС.

При принятии к учету основных средств суммы НДС, уплаченные поставщику в составе стоимости приобретенных ценностей, не включаются в первоначальную стоимость объектов, а отражаются в дебете счета 2 210 01 560 «Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам». Одновременно в учете отражается увеличение кредиторской задолженности учреждения перед поставщиком на эти суммы.

При выполнении условий ст. 171 и 172 Налогового кодекса РФ НДС можно принять к вычету, то есть на эту величину уменьшить кредиторскую задолженность учреждения перед бюджетом по налогу на добавленную стоимость:

Учен НДС по приобретенным основным средствам	Д 2 210 01 560 Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам	К 2 302 19 730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств
НДС принят к вычету	Д 2 303 04 830 Уменьшение кредиторской задолженности перед бюджетом по НДС	К 2 210 01 660 Уменьшение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам

Подробно учет расчетов бюджетного учреждения с бюджетом по НДС и другим налогам будут рассмотрен в соответствующих разделах.

Пример.

Бюджетным учреждением Минобороны за счет внебюджетных средств приобретено оборудование стоимостью 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Затраты на доставку объекта составили 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.). Оборудование введено в эксплуатацию для использования в деятельности, приносящей доход. В бюджетном учете эти операции будут выглядеть следующим образом:

Приобретено оборудование	Д 2 106 01 310	К 2 302 19 730	100 000 руб.
Учен НДС по приобретенному оборудованию	Д 2 210 01 560	К 2 302 19 730	18 000 руб.
Отражены затраты по доставке оборудования	Д 2 106 01 310	К 2 302 05 730	10 000 руб.
Учен НДС по транспортной услуге	Д 2 210 01 560	К 2 302 05 730	1800 руб.

Оборудование введено в эксплуатацию	Д 2 101 04 310	К 2 106 01 410	110 00 руб.
Принят к вычету НДС	Д 2 303 04 830	К 2 210 01 660	19 800 руб.

Первоначальная стоимость объекта основных средств, изготовленного самим учреждением, определяется исходя из фактических затрат, связанных с его изготовлением (затраты на материалы, заработную плату работников с отчислениями на социальные нужды и др.).

Начислена заработная плата	Д 2 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства	К 2 302 01 730 Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате
Отражены отчисления на социальные нужды	Д 2 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства	К 2 303 02 730 Увеличение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в РФ
Отражено использование прочих материалов	Д 2 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства	К 2 105 06 44 Уменьшение стоимости прочих материальных запасов
Оборудование введено в эксплуатацию	Д 2 101 04 310 Увеличение стоимости машин и оборудования	К 2 106 01 410 Уменьшение капитальных вложений в основные средства

Пример:

В бюджетном учреждении в рамках деятельности, приносящей доход, изготовлено оборудование. Затраты на материалы составили 30 000 руб., заработная плата работников - 50 000 руб., отчисления на социальные нужды - 13000 руб. В учёте будут выполнены следующие записи:

Начислена заработная плата	Д 2 106 01 310	К 2 302 01 730	50 000 руб.
Отражены отчисления на социальные нужды	Д 2 106 01 310	К 2 303 02 730	13000 руб.
Отражено использование прочих материалов	Д 2 106 0310	К 2 105 06 440	30 000 руб.
Оборудование введено в эксплуатацию	Д 2 101 04 310	К 2 106 01 410	93000 руб.

Аналогичным образом отражаются в учете операции по строительству объектов хозяйственным способом. Фактические затраты на строительство зданий, сооружений накапливаются по дебету счета «Капитальные вложения в основные средства» (Д 106 01 310). При вводе объекта в эксплуатацию

(принятии к учету в качестве основного средства) первоначальная стоимость объекта отражается по дебету счета 101 02 310 (10103310) «Увеличение стоимости нежилых помещений (сооружений)» в корреспонденции со счетом 106 01 410.

Сальдо по счету 10601000 означает наличие у учреждения незавершенного строительства.

Согласно ст. 131 Гражданского кодекса РФ, право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи подлежат государственной регистрации.

Обязанность подать заявление о государственной регистрации права оперативного управления на недвижимое имущество, находящееся в федеральной собственности, возлагается на военное учреждение, за которым это имущество закреплено.

При *безвозмездном получении* основного средства от главного распорядителя на счете 0 101 00 000 «Основные средства» необходимо отразить балансовую стоимость полученного объекта, а на счете 0 104 00 000 «Амортизация» – сумму начисленной ранее амортизации по данному объекту:

Отражена балансовая стоимость оборудования	Д 1 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства	К 1 304 04 310 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению основных средств
Оборудование введено в эксплуатацию	Д 1 101 04 310 Увеличение стоимости машин и оборудования	К 1 106 01 410 Уменьшение капитальных вложений в основные средства
Отражена начисленная амортизация по полученному основному средству	Д 1 304 04 310 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению основных средств	К 1 104 04 410 Уменьшение стоимости машин и оборудования за счет амортизации

Согласно п. 20 Инструкции N 25н, *внутреннее перемещение* основных средств между материально-ответственными лицами внутри бюджетного учреждения (например, со склада воинской части в структурное подразделение) отражается на счетах бюджетного учета следующим образом:

Передано основное средство со склада в структурное подразделение	Д 1 101 04 310 Увеличение стоимости машин и оборудования	К 1 101 04 310 Увеличение стоимости машин и оборудования
--	---	---

Поступление основных средств оформляют следующими первичными документами:

- Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001). Для объектов основных средств стоимостью до 1000 руб., библиотечного фонда, драгоценностей и ювелирных изделий независимо от стоимости этот документ не используют;

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

- Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031) с приложением документов, подтверждающих государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях.

Аналитический учет принятых к учету основных средств осуществляется:

- по объектам стоимостью до 1000 руб. включительно – на основании оборотной ведомости по нефинансовым активам (ф. 0504035);

- по библиотечному фонду – на основании реестра по форме, принятой в учете учреждения;

- по основным средствам стоимостью более 1000 руб., за исключением библиотечного фонда, драгоценных и ювелирных изделий, – на инвентарных карточках (ф. 0504031, ф. 0504032).

Амортизация основных средств. В соответствии с п. 38 Инструкции № 25н амортизация характеризует степень изношенности основных средств и нематериальных активов бюджетного учреждения. Экономический смысл процесса амортизации заключается в постепенном переносе стоимости основных средств и нематериальных активов на расходы бюджетного учреждения (в рамках бюджетной деятельности) и на стоимость готовой продукции, работ и услуг – в рамках деятельности, приносящей доход. Остаточная стоимость указанных объектов уменьшается в соответствии с суммами начисленной в отчетных периодах амортизации в течение всего срока полезного использования амортизируемого объекта.

Бюджетные учреждения, в том числе воинские части, начисляют амортизацию линейным методом, исходя из балансовой стоимости объектов основных средств и нормы амортизации, исчисленной по сроку полезного использования этих объектов.

При применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$N_{\text{г}} = (1/T) \times 100\%,$$

где $N_{\text{г}}$ – годовая норма амортизации, %;

T – срок полезного использования данного объекта, годы.

Расчет годовой суммы амортизационных отчислений ($A_{\text{г}}$) производится исходя из балансовой стоимости объектов основных средств (K) и нормы амортизации:

$$A_2 = K \times N_2 / 100\%$$

Согласно Инструкции № 25н балансовой стоимостью основных средств является их первоначальная стоимость с учетом достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки.

В течение отчетного года амортизация по основным средствам начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы.

Срок полезного использования объектов основных средств бюджетных учреждений, в том числе военных, определяется при принятии объектов к бюджетному учету в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (далее – Классификация).

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

При определении срока полезного использования объектов основных средств военные учреждения руководствуются не только Классификацией.

Для вооружения, военной техники, других специальных объектов основных средств применяются перечни, разработанные заказывающими управлениями (службами) видов (родов войск) Вооруженных сил, а также главными и центральными управлениями Министерства обороны по закрепленной за ними номенклатуре и утвержденные в установленном порядке.

Для тех объектов основных средств, по которым срок полезного использования не может быть определен в соответствии с предыдущими нормативными документами, применяются локальные нормативные акты военных учреждений, разработанные ими самостоятельно в соответствии с техническими условиями и (или) рекомендациями организаций - изготовителей.

В случае приобретения военными учреждениями ранее бывших в эксплуатации объектов основных средств особое внимание необходимо уделить определению оставшегося срока полезного использования объекта. Амортизационные отчисления при этом необходимо рассчитывать исходя из первоначальной стоимости соответствующего объекта, сформированной при его приобретении, и установленного срока полезного использования.

Срок полезного использования объектов основных средств, полученных безвозмездно от учреждений, состоящих на бюджетах бюджетной системы Российской Федерации, и от государственных и муниципальных организаций, определяется с учетом сроков фактической эксплуатации и ранее начисленных сумм амортизации.

Пример:

Главный распорядитель передал безвозмездно бюджетному учреждению основное средство балансовой стоимостью 100 000 руб. и суммой начисленной амортизации 50 000 руб.

Срок службы данного основного средства - 10 лет, фактический срок эксплуатации – три года. Учреждение проведена модернизация данного объекта на сумму 20 000 руб. Годовая сумма амортизации рассчитывается следующим образом:

$$(100\,000 \text{ руб.} - 50\,000 \text{ руб.} + 20\,000 \text{ руб.}) / 7 = 10\,000 \text{ руб.}$$

Срок полезного использования основных средств, полученных от иных юридических и физических лиц по договору дарения, определяется исходя из рыночной стоимости объектов и сроков эксплуатации, установленных комиссией учреждения.

Начисление амортизации на объекты основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бюджетному учету, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или списания этого объекта с учета.

Начисление амортизации в течение срока полезного использования основных средств не приостанавливается, кроме случаев перевода их на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, эксплуатация которого превышает 12 месяцев.

Начисление амортизации на объекты основных средств не может производиться свыше 100% их стоимости. Полностью (100%) начисленная амортизация не является основанием для списания объектов основных средств, пригодных для дальнейшей эксплуатации.

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

В бюджетном учете учреждений для отражения амортизации основных средств используется счет 104 00 000 «Амортизация».

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

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

- 104 07 000 «Амортизация прочих основных средств».

Особенности начисления амортизации определяются стоимостью объектов основных средств:

На объекты основных средств *стоимостью до 1000 руб. включительно*, а также на драгоценности, ювелирные изделия, библиотечный фонд, независимо от стоимости, амортизация не начисляется. Стоимость таких объектов списывают единовременно при вводе в эксплуатацию:

<i>Списана стоимость хозяйственного инвентаря стоимостью до 1000 руб. включительно</i>	<i>Д 1 401 01 271 Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов</i>	<i>К 1 101 06 410 Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря</i>
--	--	---

Пример:

Учреждение Минобороны в рамках бюджетной деятельности приобрело 10 единиц хозяйственного инвентаря стоимостью 590 руб. за единицу (в том числе НДС – 90 руб.). В учёте будут выполнены следующие записи:

<i>Оприходован хозяйственный инвентарь</i>	<i>Д 1 106 01 310</i>	<i>К 1 302 19 730</i>	<i>5900 руб.</i>
<i>Хозяйственный инвентарь введен в эксплуатацию</i>	<i>Д 1 101 06 310</i>	<i>К 1 106 01 410</i>	<i>5900 руб.</i>
<i>Списана стоимость хозяйственного инвентаря</i>	<i>Д 1 401 01 271</i>	<i>К 1 101 06 410</i>	<i>5900 руб.</i>

На объекты основных средств *стоимостью от 1000 до 10 000 руб. включительно* амортизация начисляется в размере 100% балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию:

<i>Оборудование введено в эксплуатацию</i>	<i>Д 1 101 04 310 Увеличение стоимости машин и оборудования</i>	<i>К 1 106 01 410 Уменьшение капитальных вложений в основные средства</i>
<i>Начислена амортизация по оборудованию в размере 100%</i>	<i>Д 1 401 01 271 Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов</i>	<i>К 1 104 04 410 Уменьшение стоимости машин и оборудования за счет амортизации активов</i>

Пример:

Учреждением Минобороны в рамках бюджетной деятельности приобретено оборудование стоимостью 11800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.).

В учёте будут выполнены следующие записи:

От поставщика поступило оборудование	Д 1 106 01 310	К1 302 19 730	11800 руб.
Оборудование введено в эксплуатацию	Д 1 101 04 310	К 1 106 01 410	11800 руб.
Начислена амортизация по оборудованию в размере 100%	Д1 401 01 271	К1 104 04 410	11800 руб.

На объекты основных средств *стоимостью свыше 10 000 руб.* амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами:

Начисление амортизации	Д 1 401 01 271	К 1 104 04 410	
	Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов	Уменьшение стоимости машин и оборудования за счет амортизации	

Пример:

Бюджетное учреждение приобрело за счет бюджетных средств автомобиль стоимостью 354 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизации – 20% , ежемесячная сумма амортизации – 5900 руб. (354000 руб. × 20 / 100 / 12).

В бюджетном учете данные операции будут представлены следующим образом:

Получен автомобиль	Д 1 106 01 310	К 1 302 19 730	354 000 руб.
Автомобиль введен в эксплуатацию	Д 1 101 04 310	К 1 106 01 410	354000 руб.
Начислена ежемесячная сумма амортизации автомобиля	Д 1 401 01 271	К 1 104 04 410	5 900 руб.

Расходы бюджетного учреждения в рамках деятельности, приносящей доход, отражаются на счете 0 106 04 000 «Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)». Поэтому сумма начисленной амортизации по основным средствам, приобретенным и используемым в рамках деятельности, приносящей доход, также списывается на этот счет.

Пример:

Бюджетное учреждение в рамках деятельности, приносящей доход, приобрело автомобиль. Остальные условия – из предыдущего примера.

Отражена стоимость автомобиля (без НДС)	Д 2 106 01 310	К 2 302 19 730	300000 руб.
Учен НДС по приобретенному автомобилю	Д 2 210 01 560	К 2 302 19 730	54000 руб.
Автомобиль введен в эксплуатацию	Д 2 101 04 310	К 2 106 01 410	300000 руб.

Начислена ежемесячная сумма амортизации автомобиля Д 2 106 04 340 К 2 104 04 410 5000 руб.

Начисленная за период эксплуатации амортизация списывается при выбытии объектов основных средств. Операция списания оформляется по дебету счета 0 104 00 000 «Амортизация» (0 104 01 410, 0 104 02 410 и др.) и кредиту счета 0 101 00 000 «Основные средства» (0 101 01 410, 0 101 02 410 и др.).

Аналитический учет по счету 0 104 00 000 «Амортизация» ведется в Оборотной ведомости по нефинансовым активам (ф. 0504035). В ней отражается движение сумм амортизации по ее начислению и списанию, подсчитываются суммы оборотов и выводятся остатки на конец месяца.

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

Ремонт, модернизация и реконструкция основных средств. Объекты основных средств в процессе эксплуатации изнашиваются физически, утрачивая постепенно свои первоначальные свойства, и устаревают морально. Устранение последствий физического и морального износа осуществляется полностью или частично посредством восстановительных работ, в число которых входят ремонтные работы, модернизация и реконструкция объектов.

Отражение ремонтных работ в бюджетном учете значительно отличается от отражения в учете работ по реконструкции и модернизации, поэтому особое значение для бухгалтеров имеет проблема нормативного определения понятий ремонта, модернизации и реконструкции объектов основных средств.

Определения модернизации, реконструкции и технического перевооружения даны в п. 2 ст. 257 НК РФ:

Модернизация – это работы, вызванные:

- изменением технологического или служебного назначения объектов основных средств);
- повышенными нагрузками;
- новыми качествами.

Реконструкция - это переустройство объектов в целях:

- увеличения производственных мощностей;
- улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

Таким образом, целью всех этих работ является улучшение (повышение) нормативных технико-экономических характеристик объекта основного средства:

- увеличение срока полезного использования;
- повышение производительности;
- возможность выпуска новой продукции и др.

Основной целью ремонта является устранение неисправностей основного средства или замена изношенных деталей или конструкций, в результате

чего эксплуатационные характеристики объекта, по сравнению с теми, которыми он обладал первоначально, не изменяются или изменяются незначительно.

Классификация видов ремонта в настоящее время не определена ни налоговым, ни бухгалтерским законодательством.

Основанием для определения видов ремонта должны являться соответствующие документы, разработанные техническими службами организаций в рамках системы планово-предупредительных ремонтов.

При капитальном ремонте, как правило, производится замена или восстановление изношенных и неисправных конструкций, узлов и деталей. Цель такого ремонта - восстановить функционирование объекта основных средств.

Под текущим ремонтом следует подразумевать работы по устранению мелких неисправностей, систематическому и своевременному предохранению имущества от преждевременного износа и поддержанию его в рабочем состоянии.

Затраты на *ремонт* объектов основных средств рассматриваются как текущие расходы учреждения и включают:

- стоимость расходных материалов и запчастей для ремонта;
- суммы оплаты труда работников, занимающихся ремонтом с отчислениями на социальные нужды;
- прочие расходы, связанные с проведением ремонта собственными силами;
- затраты на оплату работ, выполненных подрядчиками.

Затраты на проведение ремонта не увеличивают первоначальную стоимость основного средства, срок его полезного использования после проведения ремонта не пересматривается.

Ремонтные работы проводятся, как силами и средствами учреждения (хозяйственный способ), так и силами сторонних организаций (подрядный способ).

Работы по ремонту объектов основных средств *хозяйственным способом* проводятся в строгом соответствии со сметой доходов и расходов. Списание материалов, используемых в ремонтных работах, производится по их средней фактической стоимости или по фактической стоимости каждой единицы. Основанием для списания товарно-материальных ценностей со склада служит Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210). На израсходованные материалы составляется Акт о списании материальных запасов (ф. 0504230). Расходы на оплату труда оформляются Табелем учета использования рабочего времени (ф. 0504421), расчетными и платежными ведомостями (ф. 0504401, 0504403).

Расходы по ремонтным работам в рамках *бюджетной деятельности* отражаются по дебету счета 401 01 200 «Расходы учреждения»:

Списаны расходные материалы	Д 1 401 01 272 Расходование материальных запасов	К 1 105 06 440 Уменьшение стоимости прочих материальных запасов
Начислено вознаграждение работнику	Д 1401 01 211 Расходы по заработной плате	К 1 302 01 730 Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате
Начислены ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование	Д 1401 01 213 Расходы по начислениям на оплату труда	К 1 303 02 730 Увеличение кредиторской задолженности по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в РФ
Начислены взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	Д 1401 01 213 Расходы по начислениям на оплату труда	К 1 303 06 730 Увеличение кредиторской задолженности по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве

В случае если работы осуществляются за счет средств от приносящей доход деятельности, расходы списываются на себестоимость готовой продукции (работ, услуг) в дебет счета 2 106 04 340 «Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)»:

Списаны расходные материалы	Д 2 106 04 340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)	К 2 105 06 440 Уменьшение стоимости прочих материальных запасов
Начислено вознаграждение работнику	Д 2 106 04 340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)	К 2 302 01 730 Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате
Начислены ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование	Д 2 106 04 340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)	К 2 303 02 730 Увеличение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в РФ
Начислены взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве	Д 2 106 04 340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)	К 2 303 06 730 Увеличение кредиторской задолженности по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

При выполнении ремонтных работ подрядным способом бюджетное учреждение (заказчик) и ремонтная организация заключают договор подряда, согласно которому подрядчик обязуется выполнить по заданию заказчика ре-

монтажные работы и сдать результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. В договоре подряда указываются сроки, цена выполнения работ.

<i>Отражены услуги подрядчика согласно акту о выполненных работах</i>	<i>Д 1 401 01 225 Расходы на услуги по содержанию имущества</i>	<i>К 1 302 08 730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг по содержанию имущества</i>
---	---	---

После выполнения всего комплекса работ как подрядным, так и хозяйственным способом оформляется Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств (ф. 0306002). Если ремонт выполняла сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах: первый остается в организации, второй передается подрядчику, проводившему ремонт.

После приемки отремонтированных объектов ОС согласно Акту о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов ОС в инвентарную карточку должны быть внесены записи о проведенных работах и изменениях в характеристике объекта.

В целях повышения эффективности использования основных средств военными учреждениями проводится комплекс мероприятий по их модернизации и реконструкции.

Затраты, связанные с модернизацией и реконструкцией объектов основных средств, увеличивают их первоначальную стоимость. Первоначальная стоимость с учетом изменений в результате достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации является их балансовой стоимостью.

Все затраты, возникающие в ходе таких работ, аккумулируются на счете 106 01 000 «Вложения в нефинансовые активы». По завершении работ оформляется Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств, который является основанием для списания накопленных на счете 106 01 000 затрат на увеличение первоначальной стоимости основного средства:

<i>Списаны использованные при проведении модернизации материальные ценности</i>	<i>Д 1 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства</i>	<i>К 1 105 06 440 Уменьшение стоимости прочих материальных запасов</i>
<i>Начислена заработная плата рабочим, занятым модернизацией</i>	<i>Д 1 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства</i>	<i>К 1 302 01 730 Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате</i>

<i>Начислены ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование</i>	<i>Д 1 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства</i>	<i>К 1 303 03 730 Увеличение кредиторской задолженности по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в РФ</i>
<i>Начислены взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний</i>	<i>Д 1 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства</i>	<i>К 1 303 06 730 Увеличение кредиторской задолженности по страхованию от несчастных случаев на производстве</i>
<i>Списаны затраты на увеличение первоначальной стоимости</i>	<i>Д 1 101 04 310 Увеличение стоимости машин и оборудования</i>	<i>К 1 106 01 410 Уменьшение капитальных вложений в основные средства</i>

Пример.

Собственными силами воинской части за счет бюджетных средств проведены работы по модернизации основного средства, первоначальная стоимость которого 100 000 руб.

Стоимость запасных частей и расходных материалов составила 25 000 руб., заработная плата рабочих, занятых на указанных работах, – 30 000 руб., ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование – 8400 руб., взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – 60 руб. (0,2%).

В бюджетном учете данные операции будут отражены следующим образом:

<i>Списаны использованные при проведении модернизации материальные ценности</i>	<i>Д1 106 01 310</i>	<i>К1 105 05 440</i>	<i>25 000 руб.</i>
<i>Начислена заработная плата рабочим, занятым модернизацией</i>	<i>Д1 106 01 310</i>	<i>К1 302 01 730</i>	<i>30 000 руб.</i>
<i>Начислены ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование</i>	<i>Д1 106 01 310</i>	<i>К1 303 03 730</i>	<i>8400 руб.</i>
<i>Начислены взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве</i>	<i>Д1 106 01 310</i>	<i>К1 303 06 730</i>	<i>60 руб.</i>
<i>Списаны затраты на увеличение первоначальной стоимости объекта</i>	<i>1 101 04 310</i>	<i>1 106 01 410</i>	<i>63460 руб.</i>

Таким образом, балансовая стоимость основного средства после завершения работ по модернизации составит 163460 руб. (100 000 + 63 460).

Пример.

Бюджетное учреждение провело модернизацию оборудования, приобретенного и используемого в рамках бюджетной деятельности, подрядным способом. Первоначальная стоимость объекта – 140 000 руб., стоимость работ, согласно договору подряда – 59 000 руб. (в том числе НДС – 9 000 руб.).

В учете данные операции будут представлены следующим образом:

<i>Отражены затраты по модернизации оборудования</i>	<i>Д 1 106 01 310</i>	<i>К 1 302 19 730</i>	<i>59 000 руб.</i>
<i>Увеличена первоначальная стоимость оборудования</i>	<i>Д 1 101 04 310</i>	<i>К 1 106 01 410</i>	<i>59 000 руб.</i>

Балансовая стоимость объекта после модернизации составит 199 000 руб.

Сведения о произведенных восстановительных работах вносятся в Инвентарную карточку учета основных средств (ф. 0504031).

Переоценка основных средств. Для установления реальной стоимости имущества и отражения ее в бюджетном учете и отчетности бюджетные учреждения обязаны осуществлять переоценку основных средств (за исключением активов в драгоценных металлах), независимо от источника приобретения и вида деятельности (бюджетное финансирование, средства от деятельности, приносящей доход).

Сроки и порядок переоценки устанавливаются Правительством РФ. Переоценка активов в драгоценных металлах осуществляется в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации.

Переоценке по текущей стоимости подлежат здания, сооружения, машины, оборудование, транспортные средства и другие виды основных средств, в том числе действующие, находящиеся на консервации, в резерве или запасе, в виде незавершенного строительства.

Переоценка осуществляется путем индексации балансовой стоимости основных средств и накопленной амортизации по состоянию на начало отчетного года (коэффициенты, применяемые для переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений, утверждаются Федеральной службой государственной статистики):

<i>Отражена сумма дооценки объекта основных средств</i>	<i>Д 1(2) 101 00 310</i> <i>Увеличение стоимости основных средств</i>	<i>К 1(2) 401 03 000</i> <i>Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>
<i>Увеличена сумма накопленной амортизации</i>	<i>Д 1(2) 401 03 000</i> <i>Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>	<i>К 1(2) 104 03 410</i> <i>Уменьшение стоимости основных средств за счет амортизации</i>
<i>Отражена сумма уценки объекта основных средств</i>	<i>Д 1(2) 401 03 000</i> <i>Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>	<i>К 1(2) 101 00 410</i> <i>Уменьшение стоимости основных средств</i>

<i>Уменьшена сумма накопленной амортизации</i>	<i>Д 1(2) 104 03410 Уменьшение стоимости основных средств за счет амортизации</i>	<i>К 1(2) 40103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>
--	---	---

В результате переоценки первоначальная стоимость объектов преобразуется в восстановительную стоимость.

Пример:

В рамках бюджетной деятельности учреждением проведена переоценка оборудования и сооружения. Первоначальная стоимость оборудования – 100 000 руб., начисленная амортизация – 40 000 руб. Коэффициент переоценки – 1,2. Первоначальная стоимость сооружения – 1 000 000 руб., начисленная амортизация – 200 000 руб. Коэффициент переоценки – 0,9.

Результатом переоценки оборудования является дооценка, результатом переоценки сооружения – уценка.

При переоценке оборудования его первоначальную стоимость необходимо увеличить на 20 000 руб. ($100\,000 \text{ руб.} \times 1,2 - 100\,000 \text{ руб.}$), а сумму начисленной амортизации – на 8 000 руб. ($40\,000 \text{ руб.} \times 1,2 - 40\,000 \text{ руб.}$).

При переоценке сооружения его первоначальную стоимость необходимо уменьшить на 100 000 руб. ($1\,000\,000 \text{ руб.} \times 0,9 - 1\,000\,000 \text{ руб.}$), а сумму начисленной амортизации – на 20 000 руб. ($200\,000 \text{ руб.} \times 0,9 - 200\,000 \text{ руб.}$).

<i>Увеличена первоначальная стоимость оборудования</i>	<i>Д 1 101 03 310</i>	<i>К 1 401 03 000</i>	<i>20 000 руб.</i>
<i>Увеличена сумма начисленной амортизации</i>	<i>Д 1 401 03 000</i>	<i>К 1 104 03 410</i>	<i>8 000 руб.</i>
<i>Уменьшена первоначальная стоимость сооружения</i>	<i>Д 1 401 03 000</i>	<i>К 1 101 03 410</i>	<i>100 000 руб.</i>
<i>Уменьшена сумма начисленной амортизации</i>	<i>Д 1 104 03 410</i>	<i>К 1 401 03 000</i>	<i>20 000 руб.</i>

Результаты переоценки не включаются в данные бюджетной отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

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

Выявленные при инвентаризации излишки основных средств принимаются к учету по рыночной стоимости и отражаются в учете как прочие доходы учреждения:

<i>Оприходован объект основных средств</i>	<i>Д 1 101 04 310 Увеличение стоимости машин и оборудования</i>	<i>К 1 401 01 180 Прочие доходы</i>
--	---	---

Расчеты по недостачам, а также хищениям материальных ценностей, суммы потерь от порчи материальных ценностей и другие суммы, подлежащие удержанию, списанию в установленном порядке, учитываются на счете 209 00 000 «Расчеты по недостачам».

Аналитический учет по счету 209 00 000 ведется в Карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051) по каждому виновному лицу с указанием фамилии, имени и отчества, должности, даты возникновения задолженности и суммы недостачи.

При выявлении недостачи основного средства этот объект списывается с учета в обычном порядке: списываются начисленная за время эксплуатации амортизация и остаточная стоимость объекта. Рыночная стоимость недостающего имущества взыскивается с виновных лиц. Удержание сумм ущерба с военнослужащих и приравненных к ним категорий лиц, а также с граждан, призванных на военные сборы, осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом от 12.07.1999 № 161-ФЗ «О материальной ответственности военнослужащих».

Пример.

В ходе инвентаризации в воинской части обнаружена недостача производственного инвентаря. Первоначальная стоимость инвентаря – 25 000 руб., сумма начисленной амортизации – 10000 руб., рыночная стоимость – 22 000 руб. Недостача в полном объеме возмещена материально ответственным лицом в кассу военного учреждения.

Списана начисленная амортизация	Д 1 104 06 410 Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря за счет амортизации	К 1 101 06 410 Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря	110 000 руб.
Списана остаточная стоимость инвентаря	Д 1 401 01 172 Доходы от реализации активов	К 1 101 06 410 Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря	15 000 руб.
Отражена задолженность виновного лица	Д 1 209 01 560 Увеличение дебиторской задолженности по недостачам основных средств	К 1 401 01 172 Доходы от реализации активов	22 000 руб.
Поступили денежные средства в кассу в счет возмещения недостачи	Д 1 201 04 510 Поступления в кассу	К 1 209 01 660 Уменьшение дебиторской задолженности по недостачам основных средств	22 000 руб.

В случае невыявления лиц, виновных в недостатке основного средства, остаточная стоимость объекта списывается с баланса на уменьшение доходов учреждения (в дебет счета 401 01 172)

Пример:

В ходе инвентаризации в воинской части обнаружена недостача производственного инвентаря. Первоначальная стоимость инвентаря – 25 000 руб., сумма начисленной амортизации – 10000 руб. Виновное в утрате имущества лицо не установлено.

В бюджетном учете учреждения результаты инвентаризации будут отражены следующим образом:

Списана сумма амортизации инвентаря	Д 1 104 04 410	К 1 101 06 410	10000 руб.
Списана остаточная стоимость инвентаря (на счет недостачи)	Д 1 209 01 560	К 1 101 06 410	15 000 руб.
Списана недостача инвентаря	Д 1 401 01 172	К 1 209 01 560	15 000 руб.

При списании недостач, образовавшихся вследствие стихийных бедствий, остаточная стоимость списывается на чрезвычайные расходы: в дебет счета 401 01 273 "Чрезвычайные расходы по операциям с активами":

Списана сумма начисленной ранее амортизации	Д 1 104 04 410	К 1 401 01 273
Списана остаточная стоимость утраченного объекта	Д 1 401 01 273	К 1 101 04 410

Выбытие (списание) основных средств в военных, как и в других бюджетных учреждениях осуществляется в результате ликвидации (демонтажа), вследствие чрезвычайных ситуаций, продажи, безвозмездной передачи.

Списание военной, специальной техники и других материальных средств, закрепленных за указанными учреждениями на праве оперативного управления, производится вследствие их морального или физического износа.

Порядок выбытия таких объектов приведен в Постановлении Правительства РФ от 17.11.2007 № 783 «О порядке исключения из состава Вооруженных Сил Российской Федерации, других войск, воинских формирований и органов вооружения военной, специальной техники и других материальных средств, не выслуживших установленные сроки службы, хранения и не имеющих перспектив применения для обеспечения обороны и безопасности государства». Согласно этому Постановлению решения о выбытии вооружения принимаются Правительством РФ, военной, специальной техники и других материальных средств – руководителями федеральных органов исполнительной власти, в которых предусмотрена военная служба.

Проекты решений об исключении из состава войск и органов имущества, не имеющего перспектив применения, с обоснованиями его дальнейшего использования рассматриваются Военно-промышленной комиссией при Пра-

вительстве РФ и согласовываются в установленном порядке с Минэкономразвития и Минфином России.

Дальнейшее использование имущества, не имеющего перспектив применения, может осуществляться одним из следующих способов:

- реализация по линии военно-технического сотрудничества или на конкурсной основе;
- разборка на детали или сборочные единицы для использования их в качестве запасных частей при проведении ремонта вооружения, военной техники и в учебных целях;
- утилизация в рамках реализации федеральной целевой программы «Промышленная утилизация вооружения и военной техники (2005 - 2010 годы)» и некоторые другие.

Списание с баланса объектов основных средств состоит из следующих этапов:

- определение технического состояния объекта;
- получение разрешения на списание;
- составление необходимой документации;
- демонтаж, разборка;
- оприходование полученных материалов, запчастей.
- списание с балансового учета.

Техническое состояние объекта основного средства, подлежащего списанию, определяет постоянно действующая комиссия учреждения, назначаемая его руководителем, а в установленных случаях – руководителем вышестоящего военного учреждения.

Комиссия, приняв решение о списании объекта ОС, подписывает акт, составленный в двух экземплярах. Первый экземпляр передают в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица и является основанием для сдачи на склад материальных ценностей, оставшихся после списания.

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

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

При отражении в учете списания основных средств, не имеющих перспектив применения, выполняются операции списания начисленной амортизации, остаточной стоимости объекта и затрат на демонтаж, а также принятия к учету полученных в результате демонтажа материалов и запасных частей:

<i>Списана сумма начисленной амортизации</i>	<i>Д 1 104 04 410</i>	<i>К 1 101 04 410</i>
	<i>Уменьшение стоимости машин и оборудования за счет амортизации</i>	<i>Уменьшение стоимости машин и оборудования</i>

<i>Списана остаточная стоимость основного средства</i>	<i>Д 1 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>	<i>К 1 101 04 410 Уменьшение стоимости машин и оборудования</i>
<i>Оприходованы запасные части</i>	<i>Д 1 105 06 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов</i>	<i>К 1 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>
<i>Списаны расходы на демонтаж, проведенный подрядным способом</i>	<i>Д 1 401 01 226 Расходы на прочие услуги</i>	<i>К 1 302 09 730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг</i>

Пример:

Учреждением в рамках бюджетной деятельности списано основное средство, не имеющее перспектив применения. Первоначальная стоимость объекта – 150 000 руб., сумма начисленной за время эксплуатации амортизации – 100 000 руб. Стоимость услуг по демонтажу, выполненных подрядной организацией, составила 23 600 руб., в том числе НДС – 3 600 руб. Рыночная стоимость запчастей, полученных в результате демонтажа, – 60 000 руб.

В бюджетном учете данные операции будут отражены следующими записями:

<i>Списана амортизация объекта</i>	<i>Д 1 104 04 410</i>	<i>К 1 101 04 410</i>	<i>100 000 руб.</i>
<i>Списана остаточная стоимость объекта</i>	<i>Д 1 401 01 172</i>	<i>К 1 101 04 410</i>	<i>50 000 руб.</i>
<i>Оприходованы запасные части, полученные в результате демонтажа объекта</i>	<i>Д 1 105 06 340</i>	<i>К 1 401 01 172</i>	<i>60 000 руб.</i>
<i>Списаны расходы на демонтаж</i>	<i>Д 1 106 04 340</i>	<i>К 1 302 09 730</i>	<i>23 600 руб.</i>

Комиссия определяет возможности дальнейшего использования материалов, деталей, запчастей, контролирует их изъятие и оприходование на склад учреждения.

При списании приборов и изделий учреждение обязано изъять из них детали, содержащие драгоценные металлы и их сплавы. Хранение лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, должно производиться в учреждениях таким образом, чтобы была обеспечена их сохранность в местах хранения, переработки и транспортировки. Два раза в год (по состоянию на 1 июля и 1 января) в учреждениях проводится инвентаризация драгоценных металлов в ломе и отходах.

Запасные части, полученные при демонтаже основных средств, принимаются к бюджетному учету по текущей рыночной стоимости на дату их оприходования.

Согласно п. 13 ст. 250 НК РФ стоимость запасных частей или материалов, полученных в результате демонтажа объекта основных средств, используемых в приносящей доход деятельности, следует учитывать при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Федеральным законом от 24.07.2007 № 198-ФЗ «О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов» установлено, что средства, полученные организациями от реализации продуктов утилизации вооружения и военной техники, после уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей подлежат перечислению в доход федерального бюджета.

При списании объектов, пришедших в негодность вследствие стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций, остаточная стоимость объекта списывается на счет 401 01 273 «Чрезвычайные расходы по операциям с активами».

Пример:

Бюджетным учреждением демонтировано пострадавшее при пожаре здание склада. Первоначальная стоимость здания – 400 000 руб., начисленная амортизация – 300 000 руб. Затраты на демонтаж составили 30 000 руб., рыночная стоимость полученных в ходе демонтажа строительных материалов – 5000 руб.

В бюджетном учете данные операции будут отражены следующим образом:

Списана сумма начисленной амортизации	Д 1 104 01 410	К 1 101 02 410	300 000 руб.
Списана остаточная стоимость здания	Д 1 401 01 273	К 1 101 02 410	100 000 руб.
Отражены расходы по демонтажу	Д 1 401 01 273	К 1 302 09 730	30 000 руб.
Оприходованы строительные материалы	Д 1 105 04 340	К 1 401 01 173	5 000 руб.

Согласно ст. 298 Гражданского кодекса РФ бюджетное учреждение не вправе отчуждать или иным способом распоряжаться закрепленным за ним имуществом и имуществом, приобретенным за счет средств, выделенных ему по смете. Следовательно, бюджетному учреждению при реализации имущества необходимо получить разрешение собственника, оформить необходимые документы, пройти установленные процедуры. Как правило, для каждого федерального ведомства разрабатываются отдельные нормативные акты, в которых определяют порядок выбытия и реализации имущества.

Военными учреждениями, реализующими высвобождаемое имущество, чаще всего являются воинские части и подразделения органов исполнительной власти, в которых предусмотрена военная и приравненная к ней служба.

Постановлением Правительства РФ от 15.10.1999 № 1165 «О реализации высвобождаемого движимого военного имущества» (в ред. Постановле-

ния Правительства РФ от 23.02.2007 № 126) определен перечень и порядок высвобождения и реализации движимого военного имущества (кроме вооружения и боеприпасов), закрепленного в оперативном управлении Вооруженных Сил Российской Федерации.

Утверждение Перечня и форм документов, необходимых для принятия решений о высвобождении и реализации *движимого* военного имущества, порядка подготовки и принятия решений, и само принятие решений входит в обязанности федеральных органов исполнительной власти, в которых предусмотрена военная служба. Они же утверждают Положения о конкурсе по отбору организаций, через которые будет осуществляться реализация имущества. В случае если имущество не реализовано в установленный срок, исполнительные органы определяют порядок снятия его с реализации и дальнейшего использования.

Реализация высвобождаемого движимого военного имущества осуществляется:

- на внутреннем рынке – по правилам продажи отдельных видов товаров, биржевой, комиссионной и розничной торговли, а также на условиях договора мены;

- на внешнем рынке – в соответствии с законодательством РФ.

Рыночная стоимость высвобождаемого движимого военного имущества определяется с учетом конъюнктуры рынка. Стоимостная оценка высвобождаемого движимого военного имущества проводится в соответствии с действующими стандартами методиками оценки, разрабатываемыми федеральными органами исполнительной власти, в которых предусмотрена военная служба.

Передача высвобождаемого движимого военного имущества покупателю осуществляется после выполнения всех условий сделки.

Контроль над реализацией высвобождаемого движимого военного имущества осуществляют федеральные органы исполнительной власти, в которых предусмотрена военная служба, и Министерство государственного имущества Российской Федерации.

При реализации *недвижимого* военного имущества следует руководствоваться Указом Президента РФ от 23.07.1997 № 775 «Об изменении порядка реализации высвобождаемого военного имущества, акционирования и приватизации предприятий военной торговли», а также Постановлением Правительства РФ от 24.06.1998 № 623 «О порядке высвобождения недвижимого военного имущества».

Решение о высвобождении недвижимого имущества, находящегося в оперативном управлении Вооруженных Сил РФ, принимает Росимущество по представлению федеральных органов исполнительной власти, в которых предусмотрена военная служба.

Реализацию высвобождаемого недвижимого военного имущества ВС РФ осуществляет Российский фонд федерального имущества (РФФИ), а так-

же на основании заключенных с ним агентских договоров – Государственное унитарное предприятие по реализации недвижимого военного имущества и Центральное управление материальных ресурсов и внешнеэкономических связей Минобороны.

Учреждения, за которыми законодательно закреплено недвижимое военное имущество, по итогам проведения инвентаризации ежегодно к 15 августа направляют в федеральные органы исполнительной власти перечни недвижимого военного имущества, подлежащего высвобождению. На основании указанных перечней федеральные органы исполнительной власти составляют сводный перечень недвижимого военного имущества, подлежащего высвобождению. Сводные перечни недвижимого военного имущества, подлежащего высвобождению, ежегодно к 15 сентября направляются федеральными органами исполнительной власти в Росимущество.

Росимущество ежегодно к 15 декабря на основании сводных перечней недвижимого военного имущества, подлежащего высвобождению, принимает одно из следующих решений:

- о межведомственном перераспределении недвижимого военного имущества;
- о высвобождении недвижимого военного имущества с определением способа реализации;
- об отказе в высвобождении недвижимого военного имущества с мотивированным обоснованием.

Решение о реализации высвобождаемого недвижимого военного имущества с утвержденными перечнями указанного имущества направляется в течение 10 дней РФФИ, территориальным органам Росимущества и федеральным органам исполнительной власти.

РФФИ, его отделения или назначенные им представители осуществляют реализацию высвобождаемого недвижимого военного имущества.

Передача покупателю высвобождаемого недвижимого военного имущества, а также списание его с учета балансодержателя осуществляются после перечисления денежных средств продавцу по договору купли-продажи, а в случае продажи имущества на коммерческом конкурсе – после выполнения условий конкурса.

Если военное имущество, предназначенное для реализации, не реализовано в течение 6 месяцев после проведения аукциона (конкурса), Росимущество по предложению РФФИ вправе принять одно из следующих решений:

- о продлении срока продажи высвобождаемого недвижимого военного имущества;
- о передаче высвобождаемого недвижимого военного имущества, находящегося в собственности субъектов РФ, в муниципальную собственность;
- о списании высвобождаемого недвижимого военного имущества в установленном порядке.

В соответствии со ст. 43 Бюджетного кодекса РФ средства, получаемые от продажи государственного и муниципального имущества, подлежат зачислению в соответствующие бюджеты в полном объеме.

В соответствии с Федеральным законом от 24.07.2007 №198-ФЗ «О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов» денежные средства от продажи военного и иного имущества, находящегося в оперативном управлении учреждений, должны быть перечислены в доход федерального бюджета.

Средства от реализации высвобождаемого движимого и недвижимого военного и иного имущества учреждения направляют:

- на возмещение расходов по реализации имущества (по оформлению правоустанавливающих документов на высвобождаемое имущество и др.);
- на уплату налогов с доходов от реализации военного имущества в соответствии с налоговым законодательством.

Оставшиеся средства подлежат зачислению на лицевые счета по учету средств, полученных от приносящей доход деятельности, открытые учреждениям в территориальных органах Федерального казначейства для последующего перечисления указанных средств в доход федерального бюджета.

На сумму средств, поступивших в доход федерального бюджета (без учета налоговых платежей), увеличиваются бюджетные ассигнования федеральным органам исполнительной власти, из наличия которых было реализовано имущество. Эти средства направляются на проведение мероприятий, связанных с реформированием Вооруженных Сил Российской Федерации, на цели жилищного обеспечения и социальную защиту военнослужащих и членов их семей, а также лиц, уволенных с военной службы.

Особенность бюджетного учета операций по реализации государственного имущества связана с тем, что продается имущество, приобретенное в рамках бюджетной деятельности, а доходы следует отражать на счете по учету средств от приносящей доход деятельности. В соответствии с Письмом Федерального казначейства от 30.12.2005 № 42-7.1-01/2.2-404 «Об отражении в бюджетном учете операций по использованию в соответствии с нормативными правовыми актами средств от реализации государственного имущества» остаточная стоимость объекта отражается на счете 1 401 01 172, а начисление дохода от продажи имущества – на счете 2 401 01 172:

<i>Списана амортизация, начисленная по реализуемому оборудованию</i>	<i>Д 1 104 04 410 Уменьшение стоимости машин и оборудования за счет амортизации</i>	<i>К 1 101 04 410 Уменьшение стоимости машин и оборудования</i>
<i>Списана остаточная стоимость оборудования</i>	<i>Д 1 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>	<i>К 1 101 04 410 Уменьшение стоимости машин и оборудования</i>

<i>Отражен доход от продажи оборудования</i>	<i>Д 2 205 09 560 Увеличение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов</i>	<i>К 2 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>
<i>Начислен НДС</i>	<i>Д 2 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>	<i>К 2 303 04 730 Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость</i>
<i>Начислен налог на прибыль</i>	<i>Д 2 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>	<i>К 2 303 03 730 Увеличение кредиторской задолженности по налогу на прибыль</i>

Пример:

Учреждением Минобороны реализовано оборудование за 61 800 руб. Балансовая стоимость объекта – 300 000 руб., сумма начисленной амортизацией – 250 000 руб.

Согласно п. 3 ст. 154 Налогового кодекса РФ, при реализации имущества, стоимость которого включает уплаченный при приобретении НДС, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества с учетом налога и остаточной стоимостью реализуемого имущества. Таким образом, сумма НДС составит 1800 руб. $(61\,800 - 50\,000) \times 18/118$.

Величина налога на прибыль составит 2400 руб. $(61\,800 - 1800 - 50\,000) \times 24\%$.

<i>Отражен доход от продажи</i>	<i>Д 2 205 09 560</i>	<i>К 2 401 01 172</i>	<i>61 800 руб.</i>
<i>Списана сумма начисленной амортизации</i>	<i>Д 1 104 04 410</i>	<i>К 1 101 04 410</i>	<i>250 000 руб.</i>
<i>Списана остаточная стоимость оборудования</i>	<i>Д 1 401 01 172</i>	<i>К 1 101 04 410</i>	<i>50 000 руб.</i>
<i>Начислен НДС</i>	<i>Д 2 401 01 172</i>	<i>К 2 303 04 730</i>	<i>1 800 руб.</i>
<i>Начислен налог на прибыль</i>	<i>Д 2 401 01 172</i>	<i>К 2 303 03 730</i>	<i>2 400 руб.</i>

После расчетов с покупателем и перечисления сумм налогов в бюджет на забалансовом счете 17 «Поступления денежных средств на банковские счета учреждения» отразится сумма 57 600 руб. $(61\,800 - 1\,800 - 2\,400)$.

Вопросы отражения в учёте операций по погашению дебиторской и кредиторской задолженности учреждения будут рассмотрены в соответствующих разделах.

В Инструкции № 25н представлены следующие варианты *безвозмездной передачи* основных средств:

- передача основных средств учреждениям, подведомственным одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджетов (результат от безвозмездной передачи формируется на счете 0 304 04 310 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению основных средств");

- передача основных средств учреждениям, подведомственным разным главным распорядителям (распорядителям) средств бюджетов одного уровня, а также при их передаче государственным и муниципальным организациям (результат от безвозмездной передачи формируется на счете 0 401 01 241 «Расходы на безвозмездные и безвозвратные перечисления государственным и муниципальным организациям»);

- передача организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций (результат от безвозмездной передачи формируется на счете 0 401 01 242 «Расходы на безвозмездные и безвозвратные перечисления организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций»);

- передача учреждениям, финансируемым из другого бюджета (результат от безвозмездной передачи формируется на счете 0 401 01 251 «Расходы на перечисления другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации»).

5.2 Бюджетный учет нематериальных активов

Нематериальные активы – это группа нефинансовых активов учреждения, для которых одновременно выполняются следующие условия:

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

- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд учреждения в течение длительного времени (свыше 12 месяцев);

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительных прав на него (патентов, свидетельств, других охранных документов) или прав учреждения на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны (ноу-хау);

- не предполагается последующая перепродажа данного имущества.

К нематериальным активам относятся следующие *объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности)*:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

Исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности оформляются патентами или свидетельствами и охраняются нормами части четвертой Гражданского кодекса РФ, вступившей в силу с 1 января 2008 г.

Согласно ст. 1225 ГК РФ интеллектуальная собственность – это результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и т. д.), которым предоставляется правовая охрана.

Наличие таких исключительных прав позволяет правообладателю распоряжаться интеллектуальной собственностью по своему усмотрению, то есть использовать ее для извлечения дохода, передавать исключительные права третьим лицам, давать разрешение (лицензию) другим лицам на использование такого объекта, препятствовать использованию объекта интеллектуальной собственности другими лицами без разрешения.

В РФ принят комплекс законов по охране интеллектуальной собственности:

Патентный закон РФ от 23.09.1992 № 3517-1;

Закон РФ от 23.09.1992 № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»;

Закон РФ от 23.09.1992 № 3523-1 «О правовой охране программ для электронно-вычислительных машин и баз данных» и другие.

Кроме того, отношения, связанные с интеллектуальной собственностью, регулируются ГК РФ, Российским агентством по патентам, торговым знакам и знакам обслуживания (Роспатентом), Российским агентством по правовой охране программ для ЭВМ, баз данных и топологий интегральных микросхем. Указом Президента РФ от 09.03.2004 № 314 эти агентства объединены в Федеральную службу по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам.

Патентом удостоверяется приоритет изобретения, полезной модели, промышленного образца, селекционного достижения, авторство и исключительное право на них.

Свидетельство удостоверяет приоритет товарного знака, знака обслуживания и исключительное право на них. Эти охраняемые документы выдаются Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам.

Авторское право на программу для ЭВМ или на базу данных возникает в силу ее создания. Регистрация и иные формальности для реализации авторского права на них не требуются. Автор может зарегистрировать эти объекты, и тогда исключительное авторское право на программы для ЭВМ и базы данных будет подтверждено свидетельством, полученным в Федеральной службе по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам.

Нематериальные активы могут быть:

- приобретены за плату (как за счет бюджетных средств, так и за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности);
- получены безвозмездно;
- созданы самим бюджетным учреждением.

Независимо от варианта получения нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учёту по первоначальной стоимости.

Порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов зависит от того, каким образом они поступили в организацию.

Первоначальная стоимость исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, *приобретенных за плату*, определяется как сумма фактических расходов на приобретение:

- суммы, уплачиваемые продавцу (НДС, предъявленный учреждению поставщиками, включается в первоначальную стоимость нематериальных активов, если они приобретены в рамках бюджетной деятельности, а также деятельности, приносящей доход, но не облагаемой НДС);
- оплата информационных, консультационных, посреднических услуг, связанных с приобретением объектов нематериальных активов;
- таможенные пошлины, регистрационные сборы, патентные пошлины и иные аналогичные платежи, связанные с приобретением исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением объектов нематериальных активов и доведением их до состояния, пригодного к использованию в установленных целях.

Приобретение нематериального актива оформляется договором об отчуждении исключительного права, согласно которому одна сторона (правообладатель) передает или обязуется передать принадлежащее ей исключительное право на результат интеллектуальной деятельности в полном объеме другой стороне (приобретателю). Договор об отчуждении права подлежат регистрации в Федеральной службе по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам и без такой регистрации считается недействительным. За регистрацию договора взимается пошлина, увеличивающая первоначальную стоимость актива.

Нематериальные активы могут быть *созданы* учреждением (собственными силами или в качестве заказчика) в результате научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР). Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных

собственными силами и средствами, формируется из фактических расходов на их создание и изготовление:

- материальных расходов;
- расходов на оплату труда;
- расходов на услуги сторонних организаций;
- патентных пошлин, связанных с получением патентов, свидетельств и др.

Нематериальные активы считаются созданными в учреждении, когда исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию руководителя, принадлежат учреждению-работодателю.

Согласно законодательству РФ исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности работника, полученные в порядке выполнения им служебных обязанностей или конкретного задания работодателя, принадлежит работодателю, если в договоре между ним и работником не предусмотрено иное. Автор (работник) имеет право на вознаграждение.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных в результате выполнении НИОКР подрядным способом, складывается из оплаты услуг подрядчика и работ по доведению актива до состояния пригодного к использованию (если в этом есть необходимость).

Сумма НДС, предъявленная учреждению подрядчиком, включается в первоначальную стоимость нематериальных активов, если они созданы в рамках бюджетной деятельности или деятельности, приносящей доход, но не облагаемой НДС.

В случае, когда:

- программа для ЭВМ или база данных создана по договору, предметом которого было ее создание (по заказу), исключительное право на такую программу или такую базу данных принадлежит заказчику, если договором между подрядчиком (исполнителем) и заказчиком не предусмотрено иное;
- изобретение, полезная модель или промышленный образец созданы по договору, предметом которого было его создание (по заказу), право на получение патента и исключительные права на такие охраноспособные результаты принадлежат заказчику, если договором между подрядчиком (исполнителем) и заказчиком не предусмотрено иное.

Первоначальная регистрация прав на созданный учреждением объект нематериальных активов предполагает ряд процедур:

- подача заявки на выдачу патента на изобретение, полезную модель или промышленный образец в Федеральную службу по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам;
- экспертиза заявки;
- регистрация изобретения, полезной модели, промышленного образца и получение патента.

Уплаченные при этом патентные пошлины увеличивают первоначальную стоимость актива.

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

Первоначальной стоимостью нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения (*безвозмездно*), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бюджетному учёту. Рыночная стоимость определяется на основании сведений об уровне цен на аналогичные активы, полученных от организаций-владельцев, от органов государственной статистики, или на основании экспертных заключений.

Стоимость нематериальных активов, выраженная в иностранной валюте, при их принятии к бюджетному учету пересчитывается в валюту РФ по курсу ЦБ РФ, действующему на эту дату.

Учёт поступления нематериальных активов. Учёт затрат, формирующих первоначальную стоимость нематериальных активов, осуществляется на счёте 106 02 000 «Капитальные вложения в нематериальные активы». По мере возникновения эти затраты собираются по дебету счёта 106 02 000 (до принятия объекта к учёту в качестве нематериального актива). При принятии его к учёту сформированная первоначальная стоимость нематериального актива списывается на счёт 102 01 000 «Нематериальные активы».

Операции *приобретения нематериальных активов за плату* отражаются в учёте следующим образом:

<i>Отражены затраты, связанные с приобретением исключительных прав у правообладателя</i>	<i>Д 1 106 02 320 Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы</i>	<i>К 1 302 20 730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению нематериальных активов</i>
<i>Отражены затраты, связанные с регистрацией договора об отчуждении исключительного права</i>	<i>Д 1 106 02 320 Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы</i>	<i>К 1 302 09 730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг</i>
<i>Принят к бюджетному учету нематериальный актив</i>	<i>Д 1 102 01 320 Увеличение стоимости нематериальных активов</i>	<i>К 1 106 02 420 Уменьшение капитальных вложений в нематериальные активы</i>

Пример:

Бюджетное учреждение в рамках бюджетной деятельности приобрело исключительные права на программный продукт за 826 000 руб. (в том числе

НДС — 126 000 руб.). Затраты, связанные с юридическим оформлением прав собственности на нематериальный актив, составили 11 800 руб. (в том числе НДС — 1800 руб.).

Операции отражаются в учете следующим образом:

Отражены затраты на приобретение исключительных прав	Д 1 106 02 320	К 1 302 20 730	826 000 руб.
Отражены затраты связанные с регистрацией договора об отчуждении исключительного права	Д 1 106 02 320	К 1 302 09 730	11 800 руб.
Принят к учету нематериальный актив	Д 1 102 01 320	К 1 106 02 420	837 800 руб.

При создании нематериальных активов затраты на проведение НИОКР рассматриваются как вложения во внеоборотные активы и учитываются на счете 106 02 000 «Капитальные вложения в нематериальные активы». При принятии нематериального актива к учёту сформированная первоначальная стоимость его списывается на счет 102 01 000 «Нематериальные активы».

Операции создания нематериальных активов самой организацией отражаются в учёте следующим образом:

Начислена заработная плата работникам	Д 1 106 02 320 Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы	К 1 302 01 730 Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате
Начислен ЕСН и взносы на обязательное пенсионное страхование	Д 1 106 02 320 Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы	К 1 303 02 730 Увеличение кредиторской задолженности по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование
Отражено использование прочих материалов	Д 1 106 02 320 Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы	К 1 105 06 440 Уменьшение стоимости прочих материальных запасов
Отражены затраты, связанные с услугами патентного поверенного	Д 1 106 02 320 Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы	К 1 302 09 730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг
Принят к бюджетному учету нематериальный актив	Д 1 102 01 320 Увеличение стоимости нематериальных активов	К 1 106 02 42 Уменьшение капитальных вложений в нематериальные активы

Пример:

В военном учреждении собственными силами создан и документально оформлен как нематериальный актив программный продукт.

Стоимость использованных материалов составила 25 000 руб., заработная плата разработчиков – 30 000 руб., ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование – 8400 руб., взносы на обязательное страхование от несчастных случаев – 60 руб. (0,2%), услуги патентного поверенного по регистрации исключительных прав – 23 600 руб. (в том числе НДС – 3600 руб.).

<i>Начислена заработная плата работникам</i>	<i>Д 1 106 02 320</i>	<i>К 1 302 01 730</i>	<i>30 000 руб.</i>
<i>Начислены единый социальный налог и взносы на обязательное пенсионное страхование</i>	<i>Д 1 106 02 320</i>	<i>К 1 303 02 730</i>	<i>8 400 руб.</i>
<i>Начислены взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве</i>	<i>Д 1 106 02 320</i>	<i>К 1 303 06 730</i>	<i>60 руб.</i>
<i>Отражено использований прочих материалов</i>	<i>Д 1 106 02 320</i>	<i>К 1 105 06 440</i>	<i>25 000 руб.</i>
<i>Отражены затраты, связанные с услугами патентного поверенного</i>	<i>Д 1 106 02 320</i>	<i>К 1 302 09 730</i>	<i>23 600 руб.</i>
<i>Принят к бухгалтерскому учету нематериальный актив</i>	<i>Д 1 102 01 320</i>	<i>К 1 106 02 420</i>	<i>87 060 руб.</i>

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

Однако, согласно Инструкции № 25н, в ряде случаев применяется иной порядок оценки таких активов. Это случаи безвозмездной передачи нематериальных активов между:

- учреждениями, подведомственными одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджета;
- учреждениями разных уровней бюджетов;
- учреждениями, подведомственными разным главным распорядителям бюджетных средств одного уровня;
- бюджетным учреждением и государственными или муниципальными организациями.

При этом на счете 0 102 00 000 «Нематериальные активы» отражается балансовая стоимость полученного объекта нематериальных активов, а на счете 0 104 08 000 «Амортизация нематериальных активов» – сумма ранее начисленной по нему амортизации:

Получен нематериальный актив от главного распорядителя средств	Д1 106 02 320 Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы	К 1 304 04 320 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению нематериальных активов
Отражена ранее начисленная амортизация	Д1 304 04 320 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению нематериальных активов	К 1 104 08 420 Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации
Нематериальный актив принят к учету	Д 1 102 01 320 Увеличение стоимости нематериальных активов	К 1 106 02 420 Уменьшение капитальных вложений в нематериальные активы

Пример:

Бюджетным учреждением получен безвозмездно от главного распорядителя нематериальный актив балансовой стоимостью 200 000 руб. и суммой начисленной амортизации 80 000 руб. В учете операция отразится:

Отражена балансовая стоимость нематериального актива	Д 1 106 02 320	К 1 304 04 320	200 000 руб.
Отражена начисленная ранее амортизация	Д 1 304 04 320	К 1 104 08 420	80 000 руб.
Нематериальный актив принят к учету	Д 1 102 01 320	К 1 106 02 420	200 000 руб.

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

На счетах бюджетного учета *внутреннее перемещение* нематериальных активов между материально ответственными лицами оформляется записью:

Отражено внутреннее перемещение нематериального актива	1 102 01 320 Увеличение стоимости нематериальных активов	1 102 01 320 Увеличение стоимости нематериальных активов
--	---	---

Аналитический учет объектов нематериальных активов ведется в Инвентарной карточке учета основных средств (ф. 0504031).

Поступление нематериальных активов, их внутреннее перемещение оформляются теми же первичными документами, что и поступление основных средств:

- Актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001);
- Актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031);
- Накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. 0306032);
- Требованием-накладной (ф. 0315006) (данный документ используется при отражении в учете операций по передаче нематериальных активов в эксплуатацию внутри учреждения).

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

Амортизация нематериальных активов. Фактические затраты, связанные с приобретением или изготовлением нематериальных активов, включаются в состав текущих расходов учреждения не одновременно, а в течение срока полезного использования объектов. Постепенный перенос первоначальной (балансовой) стоимости нематериальных активов на расходы учреждения производится в виде амортизационных отчислений.

Согласно п. 39 Инструкции № 25н срок полезного использования объектов нематериальных активов определяется учреждением исходя из срока действия исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности согласно законодательству РФ или ожидаемого срока использования этого объекта.

В соответствии с четвертой частью Гражданского кодекса срок действия исключительного права на изобретение составляет 20 лет с возможностью продления на 5 лет, на полезную модель – 10 лет с возможностью продления на 3 года и на промышленный образец – 15 лет с возможностью продления на 10 лет.

Если срок полезного использования нематериальных активов не установлен законодательством РФ, то учреждение самостоятельно определяет срок, в течение которого оно будет получать экономические выгоды (доход), и утверждает его приказом или распоряжением руководителя.

В случае невозможности определения срока полезного использования, он считается равным 20 годам, но не более срока деятельности учреждения.

Для бюджетного учёта *амортизации нематериальных активов* предназначен счет 0 104 08 000 «Амортизация нематериальных активов».

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

<i>Начислена амортизация объекта нематериальных активов</i>	<i>1 401 01 271</i> <i>Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов</i>	<i>1 104 08 420</i> <i>Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации</i>
---	--	---

При применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту нематериальных активов определяется по формуле:

$$N_z = (1/T) \times 100\%$$

где N_z – годовая норма амортизации, %;

T - срок полезного использования данного объекта, годы.

Расчет годовой суммы амортизационных отчислений (A_z) производится исходя из балансовой стоимости объектов нематериальных активов (K) и нормы амортизации:

$$A_z = K \times N_z / 100\%$$

В течение отчетного года амортизация по нематериальным активам начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы.

Пример:

Первоначальная стоимость нематериального актива составляет 240 000 руб., срок полезного использования – 20 лет. Годовая норма амортизации составит 5 %, годовая сумма амортизации – 12000 руб., ежемесячная сумма амортизации – 1000 руб.

Ежемесячное отражение в учете:

<i>Начислена амортизация объекта нематериальных активов</i>	<i>Д 1 401 01 271</i>	<i>К 1 104 08 420</i>	<i>1000 руб</i>
---	-----------------------	-----------------------	-----------------

В случае если объект нематериальных активов приобретен за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности, и используется в рамках этой деятельности, то амортизационные отчисления увеличивают стоимость производимой продукции (работ, услуг):

<i>Начислена амортизация объекта нематериальных активов</i>	<i>Д 2 106 04 340</i> <i>Увеличение стоимости из-готовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)</i>	<i>К 2 104 08 420</i> <i>Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации</i>
---	---	---

Начисление амортизации на объекты нематериальных активов начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к

бюджетному учету, и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания объекта с учета.

Начисление амортизации не может производиться в размере свыше 100 процентов стоимости объектов 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 счету 0 104 08 000 "Амортизация нематериальных активов" ведут в Оборотной ведомости по нефинансовым активам (ф. 0504035), утвержденной Приказом Минфина России N 123н. В ней отражается движение начисленных и списанных сумм амортизации, подсчитываются суммы оборотов и выводятся остатки на конец месяца.

Общая сумма амортизации, начисленная за отчетный месяц, отражается в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Переоценка и инвентаризация. Изменение первоначальной стоимости объектов нематериальных активов производится лишь в случаях модернизации, частичной ликвидации и *переоценки* объектов нематериальных активов.

Балансовой стоимостью нематериальных активов является их первоначальная стоимость с учетом указанных изменений.

Периодичность и порядок проведения переоценки нематериальных активов устанавливается Правительством РФ.

Переоценка осуществляется путем индексации балансовой стоимости основных средств и накопленной амортизации по состоянию на начало отчетного года (коэффициенты, применяемые для переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений, утверждаются Федеральной службой государственной статистики):

<i>Отражена сумма дооценки нематериального актива</i>	<i>Д 1(2) 102 01 320 Увеличение стоимости нематериальных активов</i>	<i>К 1(2) 401 03 000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>
<i>Увеличена сумма накопленной амортизации</i>	<i>Д 1(2) 401 03 000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>	<i>К 1(2) 104 08 420 Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации</i>

<i>Отражена сумма уценки нематериального актива</i>	<i>Д 1(2) 40103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>	<i>К 1(2) 102 01 420 Уменьшение стоимости нематериальных активов</i>
<i>Уменьшена сумма накопленной амортизации</i>	<i>Д 1(2) 104 08 420 Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации</i>	<i>К 1(2) 40103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>

Пример.

В рамках бюджетной деятельности учреждением проведена переоценка нематериального актива первоначальной стоимостью 75 000 руб. Начисленная к моменту переоценки амортизация – 15 000 руб. Коэффициент переоценки – 1,2.

Результатом переоценки нематериального актива является его дооценка:

<i>Увеличена первоначальная стоимость нематериального актива</i>	<i>Д 1 102 01 320</i>	<i>К 1 401 03 000</i>	<i>15 000 руб.</i>
<i>Увеличена сумма начисленной амортизации</i>	<i>Д 1 401 03 000</i>	<i>К 1 104 08 420</i>	<i>3000 руб.</i>

Пример:

В рамках бюджетной деятельности учреждением проведена переоценка нематериального актива первоначальной стоимостью 100 000 руб. Начисленная к моменту переоценки амортизация – 30 000 руб. Коэффициент переоценки – 0,9.

Результатом переоценки в данном случае является уценка объекта:

<i>Уменьшена первоначальная стоимость нематериального актива</i>	<i>Д 1 401 03 000</i>	<i>К 1 102 01 420</i>	<i>10 000 руб.</i>
<i>Уменьшена сумма начисленной амортизации</i>	<i>Д 1 104 08 420</i>	<i>К 1 401 03 000</i>	<i>3 000 руб.</i>

Результаты переоценки не включаются в данные бюджетной отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

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

Не учтенные ранее нематериальные активы, выявленные при инвентаризации, приходуются по рыночной стоимости и отражаются в учёте как прочие доходы учреждения:

<i>Принят к учету объект нематериальных активов</i>	<i>Д 1 102 01 320 Увеличение стоимости нематериальных активов</i>	<i>К 1 401 01 180 Прочие доходы</i>
---	---	---

Выбытие нематериальных активов. Правообладатель может распорядиться принадлежащим ему исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, в том числе путем заключения (п. 1 ст. 1233 ГК РФ):

- договора об отчуждении исключительного права;
- лицензионного договора.

По договору *об отчуждении исключительного права* одна сторона (правообладатель) передает или обязуется передать принадлежащее ей исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации в полном объеме другой стороне (приобретателю).

Корреспонденция бюджетных счетов по отражению операций, связанных с выбытием нематериальных активов, аналогична корреспонденции счетов при выбытии основных средств.

По *лицензионному договору* одна сторона (обладатель исключительного права на результат интеллектуальной деятельности – лицензиар) предоставляет или обязуется предоставить другой стороне (лицензиату) право использования такого результата в предусмотренных договором пределах (п. 1 ст. 1235 ГК РФ). Правообладатель предоставляет учреждению только *неисключительное* право пользования результатом интеллектуальной деятельности, поэтому сам нематериальный актив продолжает оставаться на балансе правообладателя (лицензиара).

Лицензиат может использовать результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации только в пределах тех прав и теми способами, которые предусмотрены лицензионным договором.

Например, бюджетное учреждение, приобретя программный продукт по лицензионному договору, не имеет на него исключительных прав и не может отражать его в учете как нематериальный актив, а списывает на расходы по приобретению услуг, оказанных лицензиаром:

<i>Приобретен программный продукт по лицензионному договору</i>	<i>Д 1 401 01 226 Расходы на прочие услуги</i>	<i>К 1 302 09 730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и продукта подрядчиками по оплате прочих услуг</i>
---	--	---

Если в лицензионном договоре не указан срок использования результата интеллектуальной деятельности, то лицензиат вправе осуществлять его использование в течение 5 лет.

5.3 Учет произведенных активов

Произведенные активы – природные объекты, используемые в процессе деятельности бюджетного учреждения, которые не являются продуктами производства и права собственности на которые должны быть установлены и законодательно закреплены (земля, ресурсы недр и пр.).

Для их учета предназначен счет 0 103 00 000 «Произведенные активы».

Отдельные объекты произведенных активов учитывают на счетах:

- 0 103 01 000 "Земля";
- 0 103 02 000 "Ресурсы недр";
- 0 103 03 000 "Прочие произведенные активы".

На счете 010301000 «Земля» учитываются земельные участки, а также неотделимые от них капитальные расходы на культурно-технические мероприятия по улучшению земель (планировка земельных участков, корчевка, мелиоративные, осушительные и другие работы), за исключением зданий и сооружений, построенных на этой земле, насаждений, подземных водных или биологических ресурсов.

На счете 010302000 «Ресурсы недр» учитываются объекты произведенных активов в виде природных ресурсов (нефть, природный газ, уголь, запасы полезных ископаемых, находящиеся в государственной и муниципальной собственности, водные ресурсы).

На счете 010303000 «Прочие произведенные активы» учитываются объекты, не учитываемые на других счетах по учету объектов произведенных активов, например, радиочастотный спектр.

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

Каждому объекту произведенных активов независимо от того, находится он в эксплуатации, в запасе или на консервации, присваивают уникальный порядковый инвентарный номер, который вносят в регистры бюджетного учета (без обозначения на объекте).

В соответствии с Федеральным законом от 17 июля 2001 г. № 101-ФЗ «О разграничении государственной собственности на землю» собственность на землю разграничивается на собственность Российской Федерации (федеральную), собственность субъектов РФ и собственность муниципальных образований (муниципальную собственность).

В соответствии со ст. 20 Земельного кодекса государственным и муниципальным учреждениям, федеральным казенным предприятиям, а также органам государственной власти и органам местного самоуправления земель-

ные участки предоставляются в постоянное (бессрочное) пользование, дающее право:

- 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.

Земельные участки входят в состав недвижимого имущества, вследствие чего право постоянного пользования земельным участком подлежит обязательной государственной регистрации прав.

В отношении земель, лесов, вод и других природных ресурсов, предоставленных в пользование Вооруженным силам, правомочия собственника осуществляет Минобороны в пределах своей компетенции.

При приобретении непроизведенных активов они отражаются в учете по первоначальной стоимости в момент вовлечения их в экономический (хозяйственный) оборот. Первоначальной стоимостью объектов, впервые вовлекаемых в экономический (хозяйственный) оборот, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

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».

Услуги по оценке земельного участка увеличивают стоимость земли.

Капитальные вложения по улучшению объектов непроизведенных активов (например, мелиорация земли) также увеличивают их первоначальную стоимость:

<i>Отражены расходы по приобретению земельного участка</i>	<i>Д 1 106 03 330 Увеличение капитальных вложений по приобретению непроизведенных активов</i>	<i>К 1 302 21 730 Увеличение кредиторской задолженности в непроизведенные активы</i>
<i>Отражены расходы по улучшению земельного участка</i>	<i>Д 1 106 03 330 Увеличение капитальных вложений в непроизведенные активы</i>	<i>К 1 302 09 730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг</i>
<i>Принят к бухгалтерскому учету земельный участок</i>	<i>Д 1 103 01 330 Увеличение стоимости земли</i>	<i>К 1 106 03 430 Уменьшение капитальных вложений в непроизведенные активы</i>

Поступление объектов непроизведенных 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).

Амортизация по непроизведенным активам не начисляется.

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:

<i>Отражена сумма до- оценки земельного уча- стка</i>	<i>Д 1 103 01 330 Увеличение стоимости земли</i>	<i>К 1 401 03 000 Финансовый результат прошлых отчетных перио- дов</i>
---	--	--

Продажа земельного участка в бюджетном учете отразится следующим образом:

<i>Списана балансовая стоимость земельного участка</i>	<i>Д 1 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>	<i>К 1 103 01 430 Уменьшение стоимости земли</i>
--	--	--

Согласно п. 2 ст. 146 Налогового кодекса операции по реализации земельных участков не признаются объектом налогообложения.

Средства от реализации в установленном порядке земельных участков, предоставленных для нужд обороны, подлежат зачислению на лицевые счета по учету средств, полученных от приносящей доход деятельности, открытые в территориальных органах Федерального казначейства для последующего перечисления указанных средств в доход федерального бюджета.

Согласно ст. 129 Гражданского кодекса РФ земля и другие природные ресурсы могут отчуждаться или переходить от одного лица к другому иными способами в той мере, в какой их оборот допускается законами о земле и других природных ресурсах.

В ст. 27 Земельного кодекса РФ установлено, что из оборота изъяты, в частности, земельные участки, занятые находящимися в федеральной собственности следующими объектами:

- государственными природными заповедниками и национальными парками;
- зданиями, строениями и сооружениями, в которых размещены для постоянной деятельности Вооруженные силы РФ, другие войска, воинские формирования и органы, военные суды;
- объектами организаций федеральной службы безопасности;
- объектами организаций федеральных органов государственной охраны;
- объектами использования атомной энергии, пунктами хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ;

- объектами, в соответствии с видами деятельности которых созданы закрытые административно-территориальные образования;
- объектами учреждений и органов Федеральной службы исполнения наказаний;
- воинскими и гражданскими захоронениями.

Учет операций *по выбытию и перемещению* объектов произведенных активов ведут в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов. Выбытие объектов произведенных 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).

5.4 Учет материальных запасов

Согласно Инструкции № 25 к материальным запасам бюджетного учреждения относятся:

- предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости;
- предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, превышающего 12 месяцев, но не относящиеся к основным средствам в соответствии с ОКОФ;
- готовая продукция.

На счетах материальных запасов военными учреждениями учитываются материальные запасы текущего хранения и потребления, а также неприкосновенные запасы материалов и продуктов питания.

Военнослужащим по роду их деятельности положено продовольственное и вещевое обеспечение. При этом порядок такого обеспечения зависит от условий прохождения военной службы.

Продовольственное обеспечение военнослужащих осуществляется за счет государства по нормам и в сроки, устанавливаемые Правительством РФ, и в порядке, определяемом Минобороны России. Документом, определяющим порядок продовольственного обеспечения военнослужащих, является Приказ Минобороны России от 22.07.2000 № 400 «Об утверждении положения о продовольственном обеспечении Вооруженных Сил Российской Федерации в мирное время»,

Потребность воинской части в продовольствии определяется на основании расчета, произведенного продовольственной службой воинской части.

Закупки продовольственных товаров для военнослужащих являются составной частью оборонного заказа и осуществляются в соответствии с Федеральным законом от 27.12.1995 № 213-ФЗ «О государственном оборонном заказе».

Финансирование поставок продовольствия для оборонного заказа осуществляется за счет средств федерального бюджета посредством выделения ассигнований государственному заказчику.

Статьи федерального бюджета, по которым финансируется оборонный заказ, имеют статус защищенных статей расходов федерального бюджета.

Воинские части получают продовольствие:

- с продовольственных складов военного округа, к которым они приписаны;
- со складов, баз и предприятий поставщиков;
- от сельскохозяйственных предприятий Минобороны и подсобных хозяйств воинских частей.

В отдельных случаях материальные средства могут быть получены с центральных продовольственных баз и складов.

Отпуск продовольствия со складов, предприятий и баз поставщиков непосредственно воинским частям оформляется чековым требованием получателя и товарной накладной поставщика.

Факт получения продуктов питания заверяется материально ответственным лицом распиской в товарной накладной и штампом (печатью) воинской части.

Основанием для принятия к учету поступивших в подразделение продуктов питания является товарная накладная с подписью материально ответственного лица. Она поступает в бухгалтерию учреждения, после того как материально ответственное лицо отразит все указанные в ней продукты питания в Книге учета материальных ценностей (ф. 0504042), в которой ведется учет продуктов питания на складе: их поступление, расход и вывод остатков по наименованиям, сортам в количественном выражении.

Закупка продукции может осуществляться не только в специализированных военных предприятиях, но и в гражданских. Например, согласно Приказу Минобороны России № 400, для обеспечения отдельных подразделений и команд военнослужащих, удаленных от воинских частей, складов и баз, разрешается закупать в торгующих организациях продукты питания в соответствии с установленными в этих организациях ценами. При этом закупка должна осуществляться согласно положениям Федерального закона от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

При обеспечении продовольствием воинские части получают также продовольственную тару. Она поступает с продовольствием от центральных и окружных продовольственных баз и складов или непосредственно от баз, складов и предприятий поставщиков. Продовольственная тара по принадлежности подразделяется на собственную и возвратную. К собственной относится тара, изготовленная или приобретенная самими воинскими частями. К возвратной – тара, полученная с продовольствием, фуражом или имуществом и

подлежащая сдаче продовольственному складу военного округа или поставщикам.

Возвратная тара может быть многократного использования (многооборотной) и разового использования, сдаваемой как вторичное сырье.

В соответствии с п. 196 Приказа Минобороны России № 400 вся тара, поступающая вместе с продовольствием и фуражом, независимо от того, указана ли ее цена в приходных (сопроводительных) документах, подлежит обязательному учету по количеству, цене, видам, категориям и емкости.

Одним из видов материального обеспечения Вооруженных Сил РФ является *вещевое обеспечение*. Военнослужащие обеспечиваются вещевым имуществом в соответствии с Постановлением Правительства РФ № 390 от 22.06.2006 «О вещевом обеспечении в федеральных органах исполнительной власти, в которых федеральным законом предусмотрена военная служба, в мирное время».

Под вещевым имуществом понимаются военная формы одежды, знаки различия, специальное и санитарно-хозяйственное имущество, белье и постельные принадлежности, а также расходные материалы.

В соответствии с Указом Президента РФ от 08.05.2005 № 531 «О военной форме одежды, знаках различия военнослужащих и ведомственных знаках отличия» к военной форме одежды относятся предметы военной одежды, обуви и снаряжения.

Под знаками различия понимаются знаки различия по воинским званиям, по видам Вооруженных Сил Российской Федерации, родам войск и службам, по функциональному предназначению и персонифицированные знаки различия.

К специальному имуществу относится имущество, предназначенное для защиты военнослужащих от неблагоприятных воздействий окружающей среды и обеспечения выполнения ими должностных и специальных обязанностей (полушубки, куртки и брюки меховые и утепленные и др.).

Под санитарно-хозяйственным имуществом понимается инвентарное имущество, предназначенное для обеспечения выполнения санитарно-эпидемиологических требований в военно-медицинских учреждениях, медицинских воинских частях и подразделениях Вооруженных Сил РФ.

Под расходными материалами понимаются мыло, мочалки и бумага туалетная

Вещевое имущество, за исключением расходных материалов, подразделяется на вещевое имущество личного пользования и инвентарное имущество.

К вещевому имуществу личного пользования относятся предметы вещевого имущества, выдаваемые военнослужащим во владение и безвозмездное пользование до истечения срока носки: шапка-ушанка, фуражка, пальто, китель и т.д.

Инвентарным имуществом являются предметы вещевого имущества, выдаваемые военнослужащим во владение и безвозмездное временное пользование (например, простыня, подушка, покрывало и пр.). Инвентарным имуществом могут являться также отдельные предметы одежды.

Правила владения, пользования и распоряжения вещевым имуществом утверждены одноименным Постановлением Правительства РФ от 27.12.2004 № 848.

В соответствии с этим Постановлением военные учреждения обязаны вести учет:

- вещевого имущества на складах;
- инвентарного имущества;
- имущества, находящегося в пользовании (носке) у военнослужащих.

Имущество и технические средства вещевой службы являются федеральной собственностью и находятся в оперативном управлении или хозяйственном ведении воинских частей.

В воинских частях имеется специальная воинская техника (танки, бронетранспортеры и др.), которую необходимо постоянно заправлять топливом. Соответственно, должен вестись учет горюче-смазочных материалов (ГСМ), без которых эксплуатация транспорта невозможна.

Для обеспечения надлежащего состояния расчетов воинской части в учетных регистрах необходимо накапливать информацию о поставках каждого вида топлива с отражением соответствующих количественных показателей.

Система обеспечения воинских частей материальными запасами и их пополнения включает как централизованные поставки (раздел 10 «Учет операций по централизованному снабжению материальными ценностями»), так и децентрализованное приобретение материальных запасов, а также изготовление их силами и средствами воинской части, хранение и организацию использования.

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

- 105 01 000 «Медикаменты и перевязочные средства»;
- 105 02 000 «Продукты питания»;
- 105 03 000 «Горюче-смазочные материалы»;
- 105 04 000 «Строительные материалы»;
- 105 05 000 «Мягкий инвентарь»;
- 105 06 000 «Прочие материальные запасы»;
- 105 07 000 «Готовая продукция».

На счете 105 01 000 учитываются медикаменты, спирт, перевязочные средства и др. при их наличии или приобретении.

На счете 105 02 000 осуществляется учет продуктов питания и продовольственных пайков.

На счете 0 105 03 000 учитываются все виды топлива и ГСМ: дрова, уголь, торф, бензин, керосин, мазут, автол и т.д.

На счете 0 105 04 000 ведется учёт строительных материалов: металлоизделий, строительных материалов, конструкций и деталей, оборудования, требующего монтажа и пр.

На счете 0 105 05 000 учитываются белье, постельное белье и принадлежности, одежда и обмундирование, платки носовые, подворотнички, носки, знаки различия и отличия, обувь, прочее вещевое имущество.

На счете 0 105 06 000 осуществляется учёт материалов, не нашедших отражения на других счетах: хозяйственных материалов (электрических лампочек, мыла, щеток и др.), канцелярских принадлежностей, посуды, возвратной или обменной тары, запасных частей и материалов для ремонта, чистки, смазки и хранения вооружения, военной техники и иных материальных запасов. В воинских частях на счете 105 06 000 учитываются боеприпасы – артиллерийские снаряды и мины, военно-инженерные подрывные заряды и мины, ручные и реактивные противотанковые гранаты, боевые ракеты, авиабомбы и тому подобное, а также все виды патронов к огнестрельному оружию.

Счет 105 07 000 предназначен для учета изготовленной в учреждениях продукции в рамках деятельности, приносящей доход.

Материальные запасы принимают к бюджетному учету по фактической стоимости, которая формируется в зависимости от варианта их поступления на склад учреждения. Фактической стоимостью материальных запасов, *приобретенных за плату* (в том числе оплаченных в централизованном порядке), признаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу) с учетом НДС, предъявленного учреждению поставщиками и подрядчиками (кроме приобретения материальных ценностей в рамках деятельности, приносящей доход);

- расходы, непосредственно связанные с приобретением материальных запасов:

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги;

- таможенные пошлины и иные платежи;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материальные запасы;

- суммы, уплачиваемые за заготовку и доставку материальных запасов до места их использования, включая страхование доставки;

- суммы, уплачиваемые за доведение материальных запасов до состояния, пригодного к использованию;

- иные платежи, непосредственно связанные с приобретением материальных запасов.

Фактической стоимостью материальных запасов, поступивших безвозмездно, или в результате списании основных средств, признается их рыночная стоимость на дату принятия к учету.

В случае *приобретения или безвозмездного получения материальных ценностей (за исключением централизованной поставки)* без дополнительных расходов, связанных с их приобретением, фактическая стоимость запасов отражается на соответствующих счетах аналитического учета счета 105 00 000 «Материальные запасы», например:

<i>Отражено поступление прочих материальных запасов</i>	<i>Д 1 105 06 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов</i>	<i>К 1 302 22 730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов</i>
---	--	--

При наличии расходов, связанных с приобретением материальных ценностей, фактическая стоимость запасов формируется на счете 106 04 000 «Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)». Счет 106 04 000 предназначен для учета операций по изготовлению материальных запасов в рамках основной деятельности и готовой продукции (работ, услуг) – в рамках приносящей доход деятельности.

При принятии материалов к учёту счет 106 04 000 закрывается, а фактическая стоимость запасов отражается на счёте 105 00 000 «Материальные запасы»:

<i>Отражена стоимость материалов</i>	<i>Д 1 106 04 340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)</i>	<i>К 1 302 22 730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов</i>
<i>Отражены затраты по доставке материалов</i>	<i>Д 1 106 04 340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)</i>	<i>К 1 302 05 730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате транспортных услуг</i>
<i>Сформирована фактическая стоимость материалов</i>	<i>Д 1 105 06 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов</i>	<i>К 1 106 04 440 Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)</i>

Пример:

Учреждением Минобороны РФ получены 5 ящиков патронов на сумму 350 000 руб. Доставка осуществлена железнодорожным транспортом, железнодорожный тариф - 9000 руб.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

Получены боеприпасы	Д 1 106 04 340	К 1 302 22 730	350 000
Оказаны услуги доставки железнодорожным транспортом	Д 1 106 04 340	К 1 302 05 730	9 000
Приняты к учету боеприпасы	Д 1 105 06 340	К 1 106 04 440	359 000

Таков же порядок формирования фактической стоимости продуктов питания (кроме централизованных поставок).

Аналогично (как сумма фактических затрат, связанных с созданием, изготовлением) формируется фактическая стоимость материальных запасов, создаваемых, изготавливаемых силами учреждения.

При безвозмездном поступлении материальных запасов, а также при оприходовании материалов, полученных в результате демонтажа основных средств, их фактическая стоимость определяется исходя из текущей рыночной стоимости и сумм, уплачиваемых за доставку материальных ценностей и приведение их в состояние, пригодное для использования. Текущая рыночная цена формируется на дату принятия материалов к учету и равна сумме денежных средств, которая могла быть получена в результате продажи указанных активов на эту дату.

Принятие на учет материальных запасов осуществляется на основании требования-накладной (ф. 0306015) или иного сопроводительного документа поставщика. В тех случаях, когда с документами поставщика имеются расхождения по количеству, качеству или ассортименту, составляют Акт о приемке материалов (ф. 0315004). Его составляют также, если материалы поступили без документов. Акт является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику (отправителю).

Аналитический учет продуктов питания в воинской части ведется в Оборотной ведомости по нефинансовым активам (ф. 0504035), записи в которую вносятся на основании данных Накопительной ведомости по приходу продуктов питания (ф. 0504037) и Накопительной ведомости по расходу продуктов питания (ф. 0504038). Ежемесячно в Оборотной ведомости по нефинансовым активам подсчитываются обороты и выводятся остатки на конец месяца.

Материально ответственные лица ведут учет материальных запасов в Книге учета материальных ценностей (ф. 0504042) по наименованиям, сортам и количеству.

Аналитический учет возвратной тары ведется в карточках количественно-суммового учета материальных ценностей (ф. 0504041) (Приказ Минфина России № 123н). Материально ответственным лицам для сохранности тары необходимо вести ее учет в Книге учета материальных ценностей по наименованиям, сортам и количеству.

Учет накладных, актов приема-передачи оружия и боеприпасов, актов списания боеприпасов на боевую подготовку, ведомостей закрепления оружия за сотрудниками, заключения о списании утраченного оружия и боеприпасов, а также ведомостей уничтожения оружия ведется в соответствии с

Приложениями к Инструкции N 86 в книге регистрации учетных документов в отделе бухгалтерского учета.

Расходные и эксплуатационные материалы, ракетное топливо, горючее, запасные части, израсходованные на техническое обслуживание и ремонт вооружения, военной техники и других материальных ценностей, а также на текущие производственные и хозяйственно-бытовые нужды воинской части, списываются в соответствии с действующими нормами и документами.

Списание выданного в пользование *вещевого имущества* с учета может осуществляться только по окончании установленных сроков его носки или при наступлении иных предусмотренных законодательством Российской Федерации обстоятельств. Для документального оформления списания предусматриваются периодическое, но не реже одного раза в месяц, выявление перечня имущества с истекшими сроками носки, а также оформление и утверждение соответствующего первичного учетного документа.

Списание ГСМ в воинских частях осуществляется исходя из Норм расходов топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте № Р3112194-0366-03, утвержденных Минтрансом России от 29.04.2003г. Для каждой марки автомобиля установлена базовая норма расхода топлива, утверждены надбавки к нормам за эксплуатацию автомобиля в зимнее время и сложных условиях движения.

Нормы устанавливают только предельное значение надбавок, поэтому учреждение должно определить их размеры, закрепив в приказе руководителя.

Списание и отпуск ГСМ производятся на основании путевых листов форм № 0340002, 0345001, 0345002, 0345005, 0345007.

Согласно Инструкции № 25н способ оценки материальных запасов при их списании должен быть определен учетной политикой организации.

Определение стоимости, по которой следует списывать материалы, разрешается производить одним из условных методов оценки запасов: *по средней себестоимости или по фактической себестоимости каждой единицы*. При использовании метода оценки по средней себестоимости определяется единая средняя оценка отпускаемых со склада материалов и запасов на складе. Она может рассчитываться:

- исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), когда в расчёт включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц;
- путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), когда в расчёт включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

Применение скользящей оценки должно быть экономически обосновано и обеспечено соответствующими средствами вычислительной техники.

Вариант исчисления средних оценок фактической себестоимости материалов должен раскрываться в учётной политике организации.

Оценка по средней фактической стоимости производится по каждой группе (виду) материалов.

Пример оценки материалов методом средней стоимости при их расходовании:

<i>Дата</i>	<i>Операция</i>	<i>Кол-во, шт</i>	<i>Цена, руб.</i>	<i>Сумма, руб.</i>
01.03.08	<i>Входящий остаток (сальдо начальное)</i>	50	50	2500
10.03.08	<i>Поступление материалов</i>	20	52	1040
20.03.08	<i>Поступление материалов</i>	30	54	1620
30.03.08	<i>Расход материалов</i>	60	?	?
31.03.08	<i>Исходящий остаток (сальдо конечное)</i>	40	?	?

$$\text{Средняя стоимость единицы} = \frac{2500 + 1040 + 1620}{50 + 20 + 30} = 51,6 \text{ руб.}$$

Расход материалов – 60 шт. на сумму $51,6 \times 60 = 3096$ руб., в запасах осталось 40 шт. на сумму $51,6 \times 40 = 2064$ руб.

Списание материальных запасов по фактической стоимости каждой единицы используется учреждением в случае, если используемые запасы подлежат особому учёту (драгоценные металлы, радиоактивные вещества и тому подобное).

Списание материальных запасов, израсходованных на нужды учреждения, отражается по дебету счета 401 01 272 «Расходование материальных запасов» и кредиту соответствующих счетов 105 00 000 «Материальные запасы»:

<i>Списана стоимость израсходованных продуктов питания</i>	<i>Д 401 01 272 Расходование материальных запасов</i>	<i>К 0 105 02 440 Уменьшение стоимости продуктов питания</i>
<i>Списана стоимость израсходованных боеприпасов</i>	<i>Д 1 401 01 272 Расходование материальных запасов</i>	<i>К 1 105 06 440 Уменьшение стоимости прочих материальных запасов</i>

Материальные ценности, выданные со склада в эксплуатацию для изготовления продукции или выполнения работ (в рамках приносящей доход деятельности), списываются на увеличение стоимости этой продукции (работ, услуг):

<i>Списана стоимость материалов, израсходованных на выполнение работ</i>	<i>Д 2 106 04 340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)</i>	<i>К 2 105 06 440 Уменьшение стоимости прочих материальных запасов</i>
--	--	--

Списание с учета военного учреждения таких материальных ценностей производится на основании акта приемки изготовленной из этих материалов продукции.

Списание с учета материальных ценностей, утраченных вследствие стихийных бедствий, катастроф и других факторов, производится следующим образом:

<i>Списана стоимость утраченных материалов</i>	<i>Д 1 401 01 273 Чрезвычайные расходы по операциям с активами</i>	<i>К 1 105 06 440 Уменьшение стоимости прочих материальных запасов</i>
--	--	--

Внутреннее перемещение материальных запасов между материально ответственными лицами в учреждении отражается по дебету и кредиту счета 105 00 340 «Материальные запасы» в аналитике соответствующих счетов:

<i>Выдано обмундирование военнослужащим с вещевого склада</i>	<i>Д 1 105 05 340 Увеличение стоимости мягкого инвентаря</i>	<i>К 1 105 05 340 Увеличение стоимости мягкого инвентаря</i>
---	--	--

Учет операций по расходу материальных запасов, их выбытию из эксплуатации, перемещению внутри учреждения ведется в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов (ф. 0504071).

В ходе *инвентаризации* в бюджетном учреждении могут быть обнаружены излишки материальных запасов. Оприходование излишков материалов осуществляется по текущей рыночной стоимости:

<i>Оприходованы излишки материальных запасов</i>	<i>Д 1 105 01 340, 1 105 02 340, 110503 340, 110504 340, 1 105 05 340, 1 105 06 340, 1 105 07 340</i>	<i>К 401 01 180</i>
--	---	---------------------

Недостача материальных запасов в пределах норм естественной убыли отражается по дебету счета 401 01 272 «Расходование материальных запасов» и кредиту счета 105 00 000 «Материальные запасы», например:

<i>Списана стоимость недостающих продуктов питания</i>	<i>Д 1 401 01 272 Расходование материальных запасов</i>	<i>К 1 105 02 440 Уменьшение стоимости продуктов питания</i>
--	---	--

Убыль в размерах, превышающих указанные нормы, списывается в дебет счета 401 01 172 «Доходы от реализации активов». Одновременно отражается сумма недостачи по рыночной стоимости к возмещению за счет виновного лица. При наличии оснований списание таких материальных запасов производится за счет соответствующих источников учреждения.

Такой же порядок применяется в отношении ГСМ, которые подлежат списанию на расходы только в пределах установленных норм. В учете сумму излишне списанных ГСМ отражают как недостачу на основании акта контролирующего органа.

Инвентаризация нефтепродуктов в воинской части должна проводиться не реже одного раза в месяц. Если в результате инвентаризации выявлена недостача, или контролирующими органами установлен факт нарушения норм расхода ГСМ, то с водителя автотранспортного средства удерживается (при необходимости – в судебном порядке) соответствующая сумма.

Недостачи материальных ценностей показывают на счете 209 04 000 «Расчеты по недостачам материальных запасов».

Пример:

В ходе инвентаризации в воинской части обнаружен факт излишнего списания ГСМ на сумму 1 000 руб. Недостача в полном объеме возмещена материально ответственным лицом в кассу военного учреждения.

<i>Списана стоимость ГСМ</i>	<i>Д 1 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>	<i>К 1 105 03 440 Уменьшение стоимости ГСМ</i>	<i>1 000 руб.</i>
<i>Отражена задолженность виновного лица</i>	<i>Д 1 209 04 560 Увеличение дебиторской задолженности по недостачам материальных запасов</i>	<i>К 1 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>	<i>1 000 руб.</i>
<i>Поступили денежные средства в кассу в счет возмещения недостачи</i>	<i>Д 1 201 04 510 Поступления в кассу</i>	<i>К 1 209 04 660 Уменьшение дебиторской задолженности по недостачам материальных запасов</i>	<i>1 000руб</i>

В случае невыявления лиц, виновных в недостаче материальных запасов, стоимость материалов списывается с баланса на уменьшение доходов учреждения (в дебет счета 401 01 172).

5.5 Изготовление продукции, работ, услуг

В соответствии с Приказом № 135 воинская часть наряду с бюджетной деятельностью может осуществлять деятельность, приносящую доход.

Для учета операций по *изготовлению готовой продукции, выполнению работ, оказанию услуг* в рамках приносящей доход деятельности предназначен счет 2 106 04 000 «Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)». Следует учитывать, что применение этого счета возможно в рамках конкретного договора при наличии расчетных документов за выполненные работы (услуги).

Фактическая себестоимость продукции, работ, услуг формируется по дебету счета 2 106 04 340 «Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)» и кредиту статей расходов, связанных с изготовлением продукции, работ, услуг.

По каждому виду продукции, работ, услуг ведется многографная карточка (ф. 0504054) по счету 2 106 04 340 в разрезе этих статей расходов – в соответствии с КОСГУ.

По кредиту счета 2 106 04 340 отражается стоимость изготовленной и принятой к учету готовой продукции, а также себестоимость выполненных работ и оказанных услуг. Сумма остатка на счете 2 106 04 000 отражает незавершенное производство.

Для учета готовой продукции используют счет 2 105 07 000 «Готовая продукция».

При завершении процесса изготовления продукции фактическая себестоимость продукции списывается с кредита счета 2 106 04 440 «Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)» в дебет счета 2 105 07 340 «Увеличение стоимости готовой продукции»:

Списаны использованные на производство продукции материальные запасы	Д 2 106 04 340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)	К 2 105 06 440 Уменьшение стоимости прочих материальных запасов
Начислена заработная плата работникам	Д 2 106 04 340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)	К 2 302 01 730 Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате
Начислены ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование	Д 2 106 04 340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)	К 2 303 03 730 Увеличение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в РФ
Начислены взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве	Д 2 106 04 340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)	К 2 303 06 730 Увеличение кредиторской задолженности по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
Начислена амортизация по основным средствам	Д 2 106 04 340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)	К 2 104 04 410 Уменьшение стоимости машин и оборудования за счет амортизации
Оприходована на склад готовая продукция	2 105 07 340 Увеличение стоимости готовой продукции	К 2 106 04 440 Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)

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 складу основанием для списания ценностей, второй – принимающему складу 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.

Продажа готовой продукции отражается по дебету счета 2 401 01 130 «Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг»:

<i>Отгружена готовая продукция покупателям</i>	<i>Д 2 401 01 130 Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>	<i>К 2 105 07 440 Уменьшение стоимости готовой продукции</i>
--	---	--

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

При завершении процесса *выполнения работ, услуг* их фактическая себестоимость списывается с кредита счета 2 106 04 440 «Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)» в дебет счета 2 401 01 130 «Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг»:

<i>Списаны затраты, связанные с оказанием услуги</i>	<i>Д 2 401 01 130 Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>	<i>2 106 04 440 Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)</i>
--	---	--

По кредиту счета 2 40101 130 отражается выручка от реализации продукции, работ и услуг.

Доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, осуществления иной приносящей доход деятельности после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в полном объеме учитываются в смете доходов и расходов Министерства обороны и направляются на финансирование расходов военных учреждений.

Контрольные вопросы

1. Каковы критерии отнесения материально-вещественных ценностей к основным средствам?
2. В чем заключаются особенности распоряжения бюджетным учреждением основными средствами, приобретенными за счет бюджетных средств и за счет средств от приносящей доход деятельности?
3. В каком порядке и какими документами оформляется поступление основных средств?
4. Дайте характеристику субсчетов по учету основных средств.
5. Каков порядок выбытия основных средств в бюджетных учреждениях? Какими документами он регулируется?
6. Что относится к нематериальным активам? На каких счетах они учитываются?
7. Какими бухгалтерскими записями оформляется списание основных средств?
8. Каков порядок определения амортизации основных средств и нематериальных активов?
9. Какие виды материальных ценностей составляют материальные запасы бюджетных учреждений?
10. По какой стоимости материальные запасы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности? Как формируется эта стоимость?

6. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ

К финансовым активам бюджетного учреждения относятся: денежные средства учреждения (на банковских счетах, в кассе, денежные документы и др.); средства на счетах органов Федерального казначейства; финансовые вложения (депозиты, акции и иные формы участия в капитале и др.); дебиторская задолженность всех видов (в том числе расчеты с подотчетными лицами, расчеты по недостачам), внутренние расчеты по поступлениям в бюджет, выбытиям из бюджета и др.

Счета, предназначенные для учета финансовых активов, включены в раздел 2 Плана счетов бюджетного учета.

6.1 Учет денежных средств и денежных документов

Для учета учреждением движения денежных средств на банковских счетах, в кассе, а также для учета движения денежных документов предназначены счета аналитического учета счета 201 00 000 «Денежные средства учреждения»:

- 20101000 «Денежные средства учреждения на банковских счетах»;
- 20102000 «Денежные средства учреждения во временном распоряжении»;
- 20103000 «Денежные средства учреждения в пути»;
- 20104000 «Касса»;
- 20105000 «Денежные документы»;
- 20106000 «Аккредитивы»;
- 20107000 «Денежные средства учреждения в иностранной валюте».

Счет 201 01 000 «Денежные средства на счетах в банке» используется только во внебюджетной деятельности бюджетных учреждений. Учреждения, обслуживаемые в органах казначейства, не имеют счетов в банке для бюджетных денежных средств. Их принятые через заключение договоров бюджетные обязательства исполняются непосредственно со счета бюджета. Расходование средств бюджета происходит через лицевые счета бюджетных учреждений, которые ведутся органами Федерального казначейства.

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.

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.

Средства, полученные от внебюджетной деятельности, можно разделить на две группы:

- денежные средства, полученные от деятельности, приносящей доход, то есть средства, полученные за реализованную готовую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги;
- денежные средства, перечисленные бюджетным учреждениям в рамках целевого финансирования, то есть гранты, пожертвования, безвозмездная помощь (содействие).

Поступление денежных средств за оказанные учреждением услуги в рамках деятельности, приносящей доход, отражается по дебету счета 201 01 510 «Поступления денежных средств учреждения на банковские счета» и кредиту соответствующих аналитических счетов счета 20500000 «Расчеты с дебиторами по доходам»:

<i>Поступили денежные средства за оказанные услуги</i>	<i>Д 2 201 01 510 Поступления денежных средств учреждения на банковские счета</i>	<i>К 2 205 03 660 Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>
--	---	--

Одновременно сумма поступивших денежных средств отражается на забалансовом счете 17 «Поступления денежных средств на банковские счета учреждения» с указанием кода КОСГУ.

Предварительная оплата поставщику в соответствии с заключенными договорами на приобретение материальных ценностей, выполнение работ, услуг отражается по кредиту счета 20101610 «Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов» в корреспонденции с соответствующими счетами аналитического учета счета 020600000 «Расчеты по выданным авансам», например:

<i>Перечислен аванс поставщику</i>	<i>Д 2 206 11 560 Увеличение дебиторской задолженности по выданным авансам за приобретение материальных запасов</i>	<i>К 2 201 01 610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов</i>
------------------------------------	---	---

Перечисление денежных средств в оплату счетов поставщиков за поставленные материальные ценности, оказанные услуги отражается по кредиту счета 020101610 «Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов» и дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 0 302 00 000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»:

Перечислено постав-
щику за поставленные
материалы

Д 2 302 20 830

Уменьшение кредиторской задол-
женности по приобретению мате-
риальных запасов

К 2 201 01 610

Выбытия денежных
средств учреждения с
банковских счетов

Одновременно операции по выбытию денежных средств отражают на забалансовом счете 18 «Выбытия денежных средств с банковских счетов учреждения» в разрезе кодов бюджетной классификации.

Порядок ведения и учет кассовых операций. Кассовые операции – это финансовые операции с наличными денежными средствами, которые совершаются бюджетными организациями, в том числе учреждениями Минобороны РФ при совершении расчетов по оплате труда и выплате денежного довольствия с военнослужащими, а также с подотчетными лицами. При этом каждое учреждение должно иметь кассу и вести кассовые документы по установленной форме в соответствии с Инструкцией № 25н.

При оформлении и учете кассовых операций учреждения руководствуются:

- Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным Решением Совета директоров Банка России от 22.09.1993 № 40 (далее по тексту – Порядок ведения кассовых операций);

- Правилами осуществления операций по обеспечению наличными деньгами получателей средств федерального бюджета, утвержденными Приказом Минфина России от 21.09.2004 № 85н;

- Приказом Минфина России от 18.10.2007 № 91н «О внесении изменений в Правила осуществления операций по обеспечению наличными деньгами получателей средств федерального бюджета, утвержденные Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 21 сентября 2004 г. № 85н «О порядке обеспечения наличными деньгами получателей средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации».

- Положением об особенностях расчетно-кассового обслуживания территориальных органов Федерального казначейства, утвержденным ЦБ РФ N 298-П, Минфином России № 173н от 13.12.2006;

- Инструкцией по бюджетному учету, утвержденной Приказом Минфина России от 10.02.2006 № 25н;

- Приказом Министра обороны РФ от 28.03.2001 № 135 «Об особенностях организации и ведения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях Вооруженных Сил Российской Федерации» (в тексте - Приказ Министра обороны РФ № 135);

Наличные деньги принимают в кассу с использованием приходного кассового ордера (ф. 0310001). Приходный кассовый ордер выписывается в одном экземпляре и подписывается главным бухгалтером или уполномоченным лицом.

Выдача наличных денежных средств из кассы осуществляется по расходным кассовым ордерам (ф. 0310002). Расходный кассовый ордер выписывается в одном экземпляре, подписывается руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными лицами. Если на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах (заявлениях и др.) есть разрешительная надпись руководителя организации, то подпись его на расходных кассовых ордерах необязательна.

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.

При выдаче из кассы наличных денежных средств раздатчикам, с которыми заключены договоры о полной материальной ответственности, учет ведется кассиром в Книге учета выданных раздатчикам денег на выплату заработной платы, денежного довольствия военнослужащих и стипендий по унифицированной форме № 0504046, утвержденной Приказом Минфина № 123н.

Выдача денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу производится при предъявлении документа, удостоверяющего личность получателя.

Выдача денежных средств из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере, считается недостачей и взыскивается с кассира. Наличные деньги, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и подлежат перечислению в доход бюджета.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам могут производиться только в день их составления. Согласно Федеральному закону № 129-ФЗ внесение исправлений в расходные и приходные кассовые документы не допускается.

Приходные и расходные кассовые ордера, а также документы, их заменяющие, до передачи в кассу подлежат регистрации в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (ф. 0310003).

Выдача заработной платы, денежного довольствия, пособий по временной нетрудоспособности, премий производится из кассы не по кассовым ордерам, а по платежным или расчетно-платежным ведомостям, заверенным руководителем организации и главным бухгалтером.

Учет кассовых операций по поступлению и выдаче наличных денег в учреждениях ведется в Кассовой книге (форма N 0504514).

В учреждении должна быть только одна кассовая книга, которую необходимо пронумеровать, прошнуровать и опечатать сургучной или мастичной печатью.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу после получения или выдачи денег. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает ито-

ги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира копию записей в кассовой книге за день с приходными и расходными кассовыми документами.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются.

Правила ведения кассовой книги (в том числе, в электронной форме) регламентированы Порядком ведения кассовых операций.

Наличные деньги могут поступать в кассу учреждения:

- с лицевого счета, открытого в органе Федерального казначейства;
- с банковских счетов, открытых в кредитных организациях для учета операций со средствами, полученными от деятельности, приносящей доход;
- от подотчетного лица.

Наличные деньги могут расходоваться из кассы учреждения следующим образом:

- 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.
- внесение наличных денег на счет учреждения в банке;
- внесение наличных денег учреждением на лицевой счет в органе Федерального казначейства);

Выдача денег под отчет производится по распоряжению руководителя учреждения на основании письменного заявления, в котором указывается назначение аванса и срок, на который он выдается. Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета подотчетного лица по ранее выданному ему авансу.

Наличные денежные средства под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, выдаются в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти цели.

Возврат полученных под отчет денежных средств должен производиться не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они были выданы, или со дня возвращения получателя из командировки

В кассе учреждения может храниться определенное количество наличных денежных средств в пределах установленного лимита.

В соответствии с Положением ЦБ РФ от 05.01.1998 № 14-П «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации» лимиты остатка кассы распорядителей и получателей средств федерального бюджета, открывших лицевые счета в органах Федерального казначейства, устанавливаются учреждениями Банка России или уполномоченными кредитными организациями органам Федерального казначейства РФ. Лимит наличных утверждают на год. По учреждению, не представивше-

му расчет на установление лимита остатка наличных денег в кассе, лимит остатка кассы считается нулевым, а не сданная в учреждения банков денежная наличность – сверхлимитной.

Превышение установленного лимита остатка наличных денежных средств в кассе учреждения является одним из грубейших нарушений кассовой дисциплины, которое в соответствии со ст. 15.1 КоАП РФ квалифицируется как административное правонарушение, влекущее наложение административного штрафа:

- на должностных лиц - в размере от 4 000 до 5 000 руб.;
- на юридические лица - от 40 000 до 50 000 руб.

Хранение в кассе наличных денежных средств сверх установленного лимита допускается только в дни выдачи заработной платы, пособий по социальному страхованию и стипендий. Срок, установленный для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий составляет три рабочих дня (для учреждений, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, – до пяти дней), включая день получения денег в банке. По истечении этого срока невыплаченные суммы подлежат депонированию и зачислению на счет органа Федерального казначейства. Для этого учреждение на основании Объявления на взнос наличными (ф. 0402001) вносит наличные деньги в кассу банка.

Принятые банком наличные деньги зачисляются на счет органа Федерального казначейства.

При осуществлении учреждением расчетов за выполненные работы либо оказанные услуги наличными денежными средствами необходимо соблюдать их предельный размер. Расчеты наличными деньгами, осуществляемые между юридическими лицами по одному договору, не могут превышать установленный лимит. Этот лимит в настоящее время составляет 100 000 руб. (Указание ЦБ РФ от 20.06.2007 № 1843-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя»). За превышение указанного размера расчетов предусмотрена административная ответственность в виде штрафа как должностных, так и юридических лиц в размерах, установленных в соответствии со ст. 15.1 КоАП РФ.

Полную материальную ответственность за сохранность денег и других ценностей, находящихся в кассе, несет кассир.

В целях сохранности все наличные деньги и ценные бумаги в бюджетных учреждениях должны храниться в несгораемых металлических шкафах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются печатью кассира.

Для ревизии кассы приказом руководителя бюджетного учреждения назначается комиссия, которая составляет акт по форме № 0504088, утвержденной Приказом Минфина России № 123н. При обнаружении недостачи или из-

лишка ценностей в кассе в акте указывается их сумма и обстоятельства возникновения.

Бюджетный учет кассовых операций. Для учета кассовых операций в бюджетном учете применяется счет 201 04 000 «Касса».

При получении наличных денежных средств с банковского счета существует временной разрыв между подачей заявки и оприходованием денежных средств в кассе учреждения. Такой же временной разрыв образуется между возвратом неиспользованных наличных денежных средств в банк и отражением данного возврата на лицевом счете в Казначействе. Согласно Инструкции № 25н в данных случаях необходимо использовать промежуточный счет 210 03 000 «Расчеты по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств», заполняющий временной разрыв и не изменяющий сущности операций.

Операция представления заявки учреждения для получения наличных денег с банковского счета органа Федерального казначейства отражается по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов» и дебету счета 210 03 560 «Увеличение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств»;

Получение наличных денег по чекам в кассу учреждения на основании приходного кассового ордера отражается по дебету счета 201 04 510 «Поступления в кассу», в корреспонденции с кредитом счета 210 03 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств»;

Поступление наличных денежных средств от подотчетного лица отражается по дебету счета 201 04 510 «Поступления в кассу» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 208 00 000 «Расчеты с подотчетными лицами»;

Выдача наличных денежных средств под отчет отражается по кредиту счета 201 04 610 «Выбытия из кассы» и дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 208 00 000 «Расчеты с подотчетными лицами»;

Выдача заработной платы, денежного довольствия, прочих выплат, пособий по социальному страхованию из кассы учреждения отражается по кредиту счета 20104610 «Выбытия из кассы» и дебету счетов 30201830 «Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате»:

Подана заявка в органы
Федерального казначейст-
ва на получение наличных
денежных средств на зара-
ботную плату

Д 1 210 03 560
Увеличение дебиторской
задолженности по опера-
циям с наличными денеж-
ными средствами получа-
теля бюджетных средств

К 1 304 05 211
Расчеты по платежам из бюд-
жета с органами, организую-
щими исполнение бюджетов, по
заработной плате

Подана заявка в органы Федерального казначейст- ва на получение наличных денежных средств на при- обретение материальных запасов	Д 1 210 03 560 Увеличение дебиторской задолженности по опера- циям с наличными денеж- ными средствами получа- теля бюджетных средств	К 1 304 05 340 Расчеты по платежам из бюд- жета с органами, организу- ющими исполнение бюджетов, по приобретению материальных запасов
Поступление наличных де- нежных средств в кассу учреждения	Д 1 201 04 510 Поступления в кассу	К 1 210 03 660 Уменьшение дебиторской за- долженности по операциям с наличными денежными средст- вами получателя бюджетных средств
Выдана заработная плата из кассы	Д 1 302 01 830 Уменьшение кредиторской задолженности по заработ- ной плате	К 1 201 04 610 Выбытие из кассы
Выданы денежные средст- ва под отчет на приобрете- ние вещевое имущество	Д 1 208 22 560 Увеличение дебиторской задолженности подотчет- ных лиц по приобретению материалов	К 1 201 04 610 Выбытие из кассы
Принято к учету вещевое имущество от подотчетно- го лица	Д 1 105 05 340 Увеличение стоимости мягкого инвентаря	К1 208 22 660 Уменьшение дебиторской за- долженности подотчетных лиц по приобретению материалов
Остаток средств внесен в каассу учреждения	Д 1 201 04 510 Поступления в кассу	К1 208 22 660 Уменьшение дебиторской за- долженности подотчетных лиц по приобретению материалов

Поступление наличных денежных средств в кассу возможно также в случае осуществления наличных расчетов за реализованную учреждением продукцию, выполненные работы, оказанные услуги.

Особенностью продовольственного обеспечения в ВС РФ является возможность отпуска продовольствия за плату физическим лицам и организациям (в том числе санаториям, домам отдыха и туристическим базам), учреждениям, военнослужащим, гражданскому персоналу и членам их семей и другим лицам.

В общем случае оплата продовольствия платными потребителями производится безналичными перечислениями. В случае осуществления наличных расчетов прием наличных денег за отпускаемое продовольствие производится только финансовыми органами воинских частей через кассу:

Поступили наличные денеж- ные средства от покупателя в погашение дебиторской за- долженности за продовольст- вие	Д 1 201 04 510 Поступления в кассу	К 1 205 09 660 Погашение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов
--	---------------------------------------	--

Внесение наличных денежных средств на счет органа Федерального казначейства на основании расходного кассового ордера и квитанции к объявлению на взнос наличными отражается по дебету счета 21003560 «Увеличение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств» и кредиту счета 20104610 «Выбытия из кассы»;

Зачисление наличных денежных средств на счет на основании выписки с лицевого счета отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 30405000 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов» и кредиту счета 21003660 «Уменьшение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств»:

Наличные средства внесены на счет органа Федерального казначейства	Д 1 21003560 Увеличение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств	К 1 20104610 Выбытия из кассы
Наличные средства зачислены на счет органа Федерального казначейства	Д 1 30405000 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов	К 1 21003660 Уменьшение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств

Учет соответствующих операций ведут в Журнале операций по счету «Касса» на основании кассовых отчетов.

Для учета *денежных средств, поступивших во временное распоряжение учреждения* (например, средств, на которые может быть обращено взыскание в целях возмещения причиненного материального ущерба), применяется счет 20102000 «Денежные средства учреждения во временном распоряжении»:

Поступление денежных средств	Д 1 20102510 Поступления денежных средств во временное распоряжение учреждения	К 1 30401730 Увеличение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение
------------------------------	---	--

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

Возврат денежных средств владельцу или передача их по назначению	Д 1 30401830 Уменьшение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение	К 1 20102610 Выбытия денежных средств учреждения, поступивших во временное распоряжение
--	--	--

Денежные средства, перечисленные учреждению, но полученные им в следующем месяце, а также средства, переведенные с одного счета в банке на другой счет, отражаются в учете как *денежные средства учреждения в пути* и учитываются на одноименном счете 201 03 000.

Для отражения операций по счетам 201 01 000, 201 02 000, 201 03 000 на основании документов, приложенных к выпискам со счетов, применяется Журнал операций с безналичными денежными средствами.

Различные *денежные документы*: оплаченные талоны на бензин и масла, на питание; оплаченные путевки в дома отдыха, санатории, турбазы; полученные извещения на почтовые переводы, почтовые марки и марки государственной пошлины и т.п. учитываются на счете 201 05 000 «Денежные документы».

Денежные документы хранятся в кассе учреждения. Прием в кассу и выдача из кассы таких документов оформляются приходными и расходными кассовыми ордерами, которые регистрируются в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (ф. 0310003) отдельно от операций по денежным средствам.

Поступление денежных документов в кассу оформляется бухгалтерскими записями по дебету счета 201 05 510 «Поступления денежных документов» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 302 00 000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Выдача из кассы денежных документов отражается по дебету соответствующих аналитических счетов счета 208 00 000 «Расчеты с подотчетными лицами» и кредиту счета 201 05 610 «Выбытия денежных документов».

Например, приобретение талонов на ГСМ, выдача их подотчетному лицу для приобретения бензина и оприходование бензина отразятся в учёте следующим образом:

Приобретены талоны на бензин	1 201 05 510 Поступления денежных документов	1 302 22 730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов
Оплачены талоны на бензин	1 302 22 830 Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов	1 304 05 340 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по приобретению материальных запасов

<i>Талоны на бензин выданы под отчет</i>	1 208 22 560 <i>Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов</i>	1 201 05 610 <i>Выбытия денежных документов</i>
<i>Получен бензин от подотчетного лица</i>	1 105 05 340 <i>Увеличение стоимости ГСМ</i>	1 2 08 22 660 <i>Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов</i>

Операции по выдаче денежных документов регулируются внутренними положениями по учреждению.

Учет операций с денежными документами ведется в Журнале по прочим операциям.

Аналитический учет денежных документов ведется по их видам в Карточке учета средств и расчетов.

6.2 Учет расчетов с дебиторами

Учет расчетов с дебиторами по доходам ведется в соответствии с Классификацией операций сектора государственного управления на аналитических счетах счёта 205 00 000 «Расчеты с дебиторами по доходам». Бюджетные учреждения, в том числе, учреждения Минобороны используют счета:

- 205 02 000 «Расчеты с дебиторами по доходам от собственности» – по договорам аренды имущества, находящегося в оперативном управлении;
- 205 03 000 «Расчеты с дебиторами по доходам от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг» – по договорам на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг;
- 205 09 000 «Расчеты с дебиторами по доходам от реализации активов» – в случае реализации основных средств, материальных запасов и других активов.

Особенности осуществления таких операций военными учреждениями, в том числе воинскими частями рассмотрены в предыдущей теме.

В бюджетном учёте *начисление доходов* от деятельности, приносящей доход, отражается по дебету соответствующих аналитических счетов счёта 205 00 000 «Расчеты с дебиторами по доходам» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счёта 40101100 «Доходы учреждения»;

Поступление сумм доходов отражается по дебету счетов 201 01 510 «Поступления учреждения на банковские счета», 20104510 «Поступления в кассу» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счёта 205 00 000 «Расчеты с дебиторами по доходам»:

<i>Отражена задолженность заказчика за оказанные услуги в соответствии с договорами и расчетными документами</i>	<i>Д 2 205 03 560 Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>	<i>Д 2 401 01 130 Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>
<i>Поступили денежные средства от заказчика</i>	<i>К 2 201 01 510 Поступления денежных средств учреждения на банковские счета</i>	<i>К 2 205 03 660 Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>

Одновременно сумма поступивших денежных средств отражается на забалансовом счете 17 «Поступления денежных средств на банковские счета учреждения» с указанием кода КОСГУ.

Аналитический учет расчетов с дебиторами ведется в Журнале операций расчетов с дебиторами по доходам либо в Карточке учета средств и расчетов.

Учёт расчетов по выданным авансам. Авансы, перечисленные учреждением (кроме авансов, выданных подотчетным лицам), учитывают на счете 206 00 000 «Расчеты по выданным авансам».

При определении размеров авансовых платежей для оплаты договоров на приобретение продукции, выполнение работ, оказание услуг *за счет средств федерального бюджета* бюджетным учреждениям необходимо руководствоваться Постановлением Правительства РФ от 14.11.2007 № 778 «О мерах по реализации Федерального закона «О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов».

Согласно этому Постановлению в размере 100 % от суммы договора (контракта), могут составлять авансовые платежи по договорам:

- за услуги связи;
- за подписку и приобретение печатных изданий;
- за обучение на курсах повышения квалификации;
- за приобретение авиа - и железнодорожных билетов, билетов для проезда городским и пригородным транспортом;
- за приобретение путевок на санаторно-курортное лечение;
- за обязательное страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств (ОСАГО), а также по договорам, подлежащим оплате за счет средств, полученных от оказания платных услуг и иной приносящей доход деятельности.

В размере до 30% от суммы договора могут составлять авансовые платежи по остальным договорам (контрактам), если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Полная предварительная оплата (аванс в размере 100 %):

<i>Перечислен аванс поставщику в размере 100 % суммы договора</i>	<i>Д 1 206 22 560 Увеличение дебиторской задолженности по выданным авансам на приобретение материальных запасов</i>	<i>К 1 304 05 340 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по приобретению материальных запасов</i>
<i>Оприходованы материалы на сумму договора в счет перечисленной ранее предоплаты</i>	<i>Д 1 10506 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов</i>	<i>К 1 30222 730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов</i>
<i>Зачет ранее выданного аванса</i>	<i>Д 1 30222 830 Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов</i>	<i>К 1 20622 660 Уменьшение дебиторской задолженности по выданным авансам на приобретение материальных запасов</i>

Частичная предварительная оплата (аванс в размере 30 %):

<i>Перечислен аванс поставщику в размере 30 % суммы договора</i>	<i>Д 1 20622 560 Увеличение дебиторской задолженности по выданным авансам на приобретение материальных запасов</i>	<i>К 1 30405 340 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по приобретению материальных запасов</i>
<i>Оприходованы материалы на сумму договора (100 %)</i>	<i>Д 1 10506 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов</i>	<i>К 1 30222 730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов</i>
<i>Зачет ранее выданного аванса (30 %)</i>	<i>Д 1 30222 830 Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов</i>	<i>К 1 20622 660 Уменьшение дебиторской задолженности по выданным авансам на приобретение материальных запасов</i>
<i>Окончательный расчет с поставщиком (70 %)</i>	<i>Д 1 30222 830 Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов</i>	<i>К 1 30405 340 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по приобретению материальных запасов</i>

Пример:

Согласно договору на поставку оборудования стоимостью 118 000 руб. (включая НДС) в рамках бюджетной деятельности учреждение Минобороны перечислило поставщику аванс в размере 20 процентов от стоимости оборудования (23 600 руб.). После получения аванса поставщик отгрузил оборудование.

Перечислен аванс поставщику	Д 1 206 19 560	К 1 304 05 310	23 600 руб.
Поступило оборудование	Д 1 106 01 310	К 1 302 19 730	118 000 руб.
Зачтен ранее выданный аванс	Д 1 302 19 830	К 1 206 19 660	23 600 руб.
Перечислена оставшаяся сумма поставщику	Д 1 302 19 830	К 1 304 05 310	94 400 руб.

Бюджетные учреждения вправе также предусматривать авансовые платежи при заключении договоров (контрактов) на поставку товаров (работ, услуг), подлежащих оплате за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности (в таких случаях ограничений по размеру авансовых платежей не существует):

Перечислен аванс поставщику	Д 2 206 11 560 Увеличение дебиторской задолженности по выданным авансам за приобретение материальных запасов	К 2 201 01 610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов
Поступили прочие материальные запасы	Д 2 105 05 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов	К 2 302 20 730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов
Учтен НДС по приобретенным материальным ценностям	Д 2 210 01 560 Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам	К 2 302 20 730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов
Зачтен ранее выданный аванс	Д 2 302 20 830 Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов	К 2 206 11 660 Уменьшение дебиторской задолженности по выданным авансам за приобретение материальных запасов
Перечислена оставшаяся сумма поставщику	Д 2 302 20 830 Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов	К 2 201 01 610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов

Одновременно операции по выбытию денежных средств отражают на забалансовом счете 18 «Выбытия денежных средств с банковских счетов учреждения» в разрезе кодов КОСГУ.

Пример:

Несколько изменим условия предыдущего примера. Согласно договору на поставку оборудования стоимостью 118 000 руб. (включая НДС) в рамках деятельности, приносящей доход, учреждение Минобороны перечислило по-

ставщику аванс в размере 20 процентов от стоимости оборудования (23 600 руб.). После получения аванса поставщик отгрузил оборудование.

Перечислен аванс поставщику	Д 2 206 19 560	К 2 201 01 610	23 600 руб.
Поступило оборудование	Д 2 106 01 310	К 2 302 19 730	118 000 руб.
Учен НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам	Д 2 210 01 560	К 2 302 22 730	18000 руб.
Зачтен ранее выданный аванс	Д 2 302 19 830	К 2 206 19 660	23 600 руб.
Перечислена оставшаяся сумма	Д 2 302 19 830	К 2 201 01 610	94 400 руб.

При расторжении договора с поставщиками (по взаимному соглашению сторон или по решению суда) сумма ранее выданного аванса возвращается бюджетному учреждению:

Возвращен ранее выданный аванс в рамках бюджетной деятельности	Д 1 304 05 310 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по приобретению основных средств	К 1 206 08 660 Уменьшение дебиторской задолженности по выданным авансам за приобретение основных средств
Возвращен ранее выданный аванс в рамках внебюджетной деятельности	Д 2 201 01 510 Поступления денежных средств учреждения на банковские счета	К 2 206 08 660 Уменьшение дебиторской задолженности по выданным авансам за приобретение основных средств

Одновременно соответствующая сумма отражается на забалансовом счете 17 «Поступления денежных средств на банковские счета учреждений».

Аналогично в учёте оформляется возврат дебиторской задолженности прошлых лет.

Аналитический учет расчетов с поставщиками по выданным авансам ведут в Журнале по расчетам с поставщиками и подрядчиками, Карточке учета средств и расчетов.

Расчеты с подотчетными лицами. Бюджетные учреждения выдают денежные средства под отчет для расчетов по оплате труда, за транспортные услуги, за коммунальные услуги, за приобретение материалов для хозяйственных нужд, за приобретение основных средств, за приобретение горюче-смазочных материалов, на командировочные расходы.

Выдача денежных средств под отчет производится из кассы бюджетного учреждения по расходному кассовому ордеру. При этом следует иметь в виду, что денежные средства под отчет могут выдаваться только работнику данного учреждения на основании распоряжения руководителя учреждения. Перечень лиц, имеющих право на получение денег под отчет, формируется для заключения с ними договоров о полной материальной ответственности

Денежные средства, выданные под отчет, могут расходоваться только на предусмотренные цели. Передача полученных подотчетных сумм одним работником другому запрещается. Не допускается выдача нового аванса работнику, имеющему задолженность по ранее выданным подотчетным суммам.

В соответствии с п. 11 Порядка ведения кассовых операций в РФ, работник учреждения, получивший денежные средства под отчет, обязан не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который был выдан аванс, представить в бухгалтерию учреждения авансовый отчет с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы и произвести окончательный расчет по ним. В противном случае бюджетное учреждение вправе удержать сумму задолженности из заработной платы подотчетного лица, получившего аванс на основании ст. 137 Трудового кодекса РФ (далее - ТК РФ).

К документам, подтверждающим фактическое приобретение тех или иных товаров или оплату услуг, относятся кассовые чеки или бланки строгой отчетности, счета-фактуры, накладные, подтверждающие получение наличных денежных средств или материальных ценностей от подотчетного лица.

Форма авансового отчета (0504049) для бюджетных учреждений утверждена Приказом Минфина России № 123н.

Расчеты с подотчетными лицами по выдаваемым им авансам учитывают на счете 208 00 000 «Расчеты с подотчетными лицами», к которому Инструкцией № 25 предусмотрено 24 аналитических счёта:

- 208 01 000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате труда»;
- 208 04 000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате услуг связи»;
- 208 05 000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате транспортных услуг»;
- 208 09 000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате прочих услуг»;
- 208 19 000 «Расчеты с подотчетными лицами по приобретению основных средств»;
- 208 22 000 «Расчеты с подотчетными лицами по приобретению материалов» и др.

Выдача сумм подотчетным лицам (увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц) отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 208 00 000, а уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц – по кредиту этого счета:

Выданы денежные средства под отчет для приобретения канцелярских товаров

*Д 1 208 22 560
Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов*

*К1 201 04 610
Выбытия из кассы*

<i>Выданы денежные средства под отчет для оплаты транспортных услуг</i>	<i>Д 1 208 05 560 Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате транспортных услуг</i>	<i>К 1 201 04 610 Выбытия из кассы</i>
<i>Выданы из кассы денежные средства под отчет для выплаты заработной платы</i>	<i>Д 1 208 01 560 Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по заработной плате</i>	<i>К 1 201 04 610 Выбытия из кассы</i>
<i>Оприходованы канцелярские товары</i>	<i>Д 1 105 06 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов</i>	<i>К 1 208 22 660 Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов</i>
<i>Отражены расходы, связанные с оплатой транспортных услуг</i>	<i>Д 1 401 01 222 Расходы на транспортные услуги</i>	<i>К 1 208 05 660 Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате транспортных услуг</i>
<i>Выдана заработная плата сотрудникам</i>	<i>Д 1 401 01 211 Расходы по заработной плате</i>	<i>К 1 208 01 660 Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по заработной плате</i>
<i>Возвращена неиспользованная подотчетная сумма</i>	<i>Д 1 201 04 510 Поступления в кассу</i>	<i>К 1 208 22 660 Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов</i>

Наиболее распространенной операцией по счету 208 00 000 «Расчеты с подотчетными лицами» является выдача и отражение в учёте израсходованных сумм на командировочные расходы.

В настоящее время Порядок направления военнослужащих и гражданских служащих в служебную командировку законодательно регулируется

- Трудовым Кодексом РФ;
- Инструкцией Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 07.04.1988 № 62 «О служебных командировках в пределах СССР» (далее - Инструкция № 62) - в части, не противоречащей ТК РФ;
- Постановлением Правительства РФ от 02.10.2002 № 729 «О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории Российской Федерации, работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета» (далее - Постановление № 729);
- Указом Президента РФ от 18.07.2005 № 813 «О Порядке и условиях командирования федеральных государственных гражданских служащих»,

Постановлением Правительства РФ от 26.12.2005 № 812 «О размере и порядке выплаты суточных в иностранной валюте и надбавок к суточным в иностранной валюте при служебных командировках на территории иностран-

ных государств работников организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета»;

- Приказом Минфина России от 02.08.2004 № 64н «Об установлении предельных норм возмещения расходов по найму жилого помещения в иностранной валюте при служебных командировках на территории иностранных государств работников организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета»;

- Федеральным законом от 27.05.1998 № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих».

Согласно ст. 166 ТК РФ служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению руководителя организации на определенный срок в другую местность для выполнения служебного поручения вне места его постоянной работы. Командировками не являются служебные поездки работников, постоянная работа которых протекает в пути или имеет разъездной характер.

В служебные командировки могут быть направлены военнослужащие (гражданские служащие), состоящие в штате военного учреждения, с которыми заключены контракты или трудовые договоры. Лица, не состоящие в штате учреждения, но с которыми заключены договоры гражданско-правового характера, в служебную командировку не направляются.

В командировку не могут быть направлены также:

- беременные женщины;
- сотрудники, не достигшие возраста 18 лет;
- сотрудники, работающие по ученическому договору (если командировка не связана с их профессиональной подготовкой) (ст. 203 ТК РФ).

Для направления в служебные командировки согласие военнослужащих и гражданских служащих не требуется. В случае отказа они в установленном законодательством РФ порядке могут быть привлечены к дисциплинарной ответственности.

Исключение составляют:

- женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет;
- матери и отцы, воспитывающие без супруга (супруги) детей в возрасте до пяти лет;
- работники, имеющие детей-инвалидов;
- работники, осуществляющие уход за больными членами их семей в соответствии с медицинским заключением.

Они направляются в служебные командировки только по письменному согласию и при условии, если это не запрещено по медицинским показаниям (ст. 259 ТК РФ).

В соответствии со ст. 167 ТК РФ работнику, направленному в служебную командировку, гарантируется сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также возмещение расходов, связанных с командировкой, таких как:

- расходы по проезду к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя, например, оплата услуг связи, багажа, автостоянок, камеры хранения и др. Эти расходы не ограничиваются никакими нормами и возмещаются работнику в их фактическом размере при условии представления соответствующих документов.

В соответствии с Постановлением № 729 расходы, связанные со служебными командировками на территории РФ, сотрудникам (военнослужащим), гражданским служащим возмещаются в следующих размерах:

1) на проезд к месту служебной командировки и обратно (включая страховой взнос на обязательное личное страхование пассажиров на транспорте, оплату услуг по оформлению проездных документов, расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями) – в размере фактических расходов, подтвержденных проездными документами, но не превышающем стоимость проезда:

- железнодорожным транспортом – в купейном вагоне скорого фирменного поезда;
- водным транспортом – в каюте V группы морского судна регулярных транспортных линий и линий с комплексным обслуживанием пассажиров, в каюте II категории речного судна всех линий сообщения, в каюте I категории судна паромной переправы;
- воздушным транспортом – в салоне экономического класса;
- автомобильным транспортом – в автотранспортном средстве общего пользования (кроме такси).

При отсутствии проездных документов, подтверждающих произведенные затраты, расходы возмещаются в размере минимальной стоимости проезда:

- железнодорожным транспортом – в плацкартном вагоне пассажирского поезда;
- водным транспортом – в каюте X группы морского судна регулярных транспортных линий и линий с комплексным обслуживанием пассажиров, в каюте III категории речного судна всех линий сообщения;
- автомобильным транспортом – в автобусе общего типа.

2) по найму жилого помещения (кроме случая, когда лицу, направленному в служебную командировку, предоставляется бесплатное помещение) - в размере фактических расходов, подтвержденных соответствующими документами, но не более 550 руб. в сутки. При отсутствии указанных документов – не более 12 руб. в сутки;

Возмещению подлежат и расходы по бронированию места в гостинице.

3) на выплату суточных – в размере 100 руб. за каждый день нахождения в служебной командировке, включая выходные и праздничные дни, а также дни нахождения в пути, включая дни отъезда и приезда.

С 6 октября 2006 г. трудовое законодательство официально устанавливает право работодателя самостоятельно определять порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками. Согласно ст. 168 Трудового кодекса РФ размеры возмещения суточных и других видов командировочных расходов определяются коллективным договором или локальным нормативным актом учреждения. Они могут превышать нормативы, указанные в Постановлении Правительства Российской Федерации № 729. Расходы по служебным командировкам возмещаются учреждениями в пределах ассигнований, выделенных им из федерального бюджета на служебные командировки, или в пределах смет доходов и расходов по деятельности, приносящей доход.

Работник бюджетной организации, направляемый в служебную командировку, обязан составить служебное задание (форма 0301025), на основании которого оформляется приказ о направлении работника в командировку (форма 0301022, если в командировку направляется один работник, или форма 0301023, если в командировку направляются несколько работников). В приказе указываются цель, время и место командировки, а также источник оплаты командировочных расходов (за счет бюджетных или внебюджетных средств учреждения).

Приказ о направлении сотрудника в командировку служит основанием для выписки ему командировочного удостоверения. Командировочное удостоверение является основным документом, который подтверждает факт командировки и количество дней нахождения сотрудника в командировке. Командировочное удостоверение можно не выписывать, если сотрудник должен возвратиться из командировки к месту постоянной службы в тот же день, в который он был командирован.

Срок командировки определяет руководитель учреждения, но при этом следует учитывать, что в соответствии с п. 4 Инструкции № 62 он не может превышать 40 дней, не считая времени нахождения в пути.

На основании приказа руководителя сотруднику (военнослужащему) из кассы учреждения выдается под отчет аванс на командировочные расходы в пределах суммы, причитающейся на эти цели. Размер выдаваемого аванса зависит от продолжительности командировки, места назначения и т.д.

В соответствии с Порядком ведения кассовых операций сотрудник (военнослужащий) не позднее трех рабочих дней после возвращения из командировки составляет авансовый отчет (ф. 0504049) и отчет о выполнении служебного задания, а также все документы, подтверждающие произведенные расходы. Проверенные бухгалтерией авансовые отчеты утверждаются руководителем учреждения.

Если средства, выданные на служебную командировку, использованы сотрудником не полностью, их остаток вносится в кассу учреждения в течение трех рабочих дней после окончания командировки. В соответствии со ст. 137 ТК РФ, если сотрудник не представил авансовый отчет в установленные сроки или не возвратил остаток денежных средств в кассу, учреждение вправе удержать сумму задолженности из заработной платы.

В соответствии с Указаниями о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденными Приказом Минфина России от 24.08.2007 № 74н, расходы по командировке оплачиваются по следующим подстатьям КОСГУ:

- 212 «Прочие выплаты» – расходы по оплате суточных;
- 222 «Транспортные услуги» – расходы по оплате проезда к месту командировки и обратно;
- 226 «Прочие услуги» – расходы по найму жилого помещения.

<i>Выдан под отчет аванс на приобретение проездных билетов</i>	<i>01 208 05 560 Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате транспортных услуг</i>	<i>01 201 04 610 Выбытия из кассы</i>
<i>Выдан под отчет аванс на оплату гостиничных услуг</i>	<i>01 208 09 560 Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате прочих услуг</i>	<i>01 201 04 610 Выбытия из кассы</i>
<i>Выданы под отчет суточные</i>	<i>01 208 02 560 Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по прочим выплатам</i>	<i>01 201 04 610 Выбытия из кассы</i>
<i>Списаны на основании авансового отчета расходы на проезд</i>	<i>01 401 01 222 Расходы на транспортные услуги</i>	<i>01 208 05 660 Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате транспортных услуг</i>
<i>Списаны расходы на оплату гостиницы</i>	<i>01 401 01 226 Расходы на прочие услуги</i>	<i>01 208 09 660 Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате прочих услуг</i>
<i>Списаны расходы по оплате суточных</i>	<i>01 401 01 212 Расходы по прочим выплатам</i>	<i>01 208 02 660 Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по прочим выплатам</i>

Пример:

Сотруднику учреждения, направленному в служебную командировку в рамках бюджетной деятельности, выдан аванс в сумме 12000 руб., в том числе: суточные – 800 руб., на оплату проезда – 4000 руб., на оплату проживания – 7200 руб.

После возвращения сотрудником представлен авансовый отчет, согласно которому фактические расходы составили: суточные – 800 руб. расходы по оплате проезда – 4000 руб., расходы по найму жилого помещения – 7000 руб.

В бюджетном учете учреждения операции отразятся следующим образом:

Выдано под отчет на командировочные расходы:

суточные	Д 1 208 02 560	К 1 201 04 610	800 руб.
проезд	Д 1 208 05 560	К 1 201 04 610	4000 руб.
проживание	Д 1 208 09 560	К 1 201 04 610	7200 руб.
Списаны расходы по оплате			
суточных	Д 1 401 01 212	К 1 208 02 660	800 руб.
проезда	Д 1 401 01 222	К 1 208 05 660	4000 руб.
проживания	Д 1 401 01 226	К 1 208 09 660	7000 руб.
Внесен в кассу учреждения остаток подотчетной суммы	Д 1 201 04 510	К 1 208 09 660	200 руб.

Согласно Приказу № 123н аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведется в Журнале операций расчетов с подотчетными лицами либо в Карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051).

При проведении *инвентаризации расчетов с дебиторами* проверяется правильность учёта дебиторской задолженности на соответствующих счетах бюджетного учета, а также реальность её погашения или взыскания.

Безнадежными признаются долги, по которым:

- истек установленный срок исковой давности (ст. 196 ГК РФ);
- в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения (ст. 416 ГК РФ);
- в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено ликвидацией организации (ст. 419 ГК РФ).

Согласно ст. 195 ГК РФ Гражданскому кодексу под исковой давностью признают срок, в течение которого организация, право которой было нарушено, может использовать судебную защиту нарушенного права.

Различают общий срок исковой давности, равный трем годам, и специальный, который может быть больше или меньше общего срока.

Течение срока исковой давности начинается по окончании срока исполнения договора, то есть со следующего дня. Дебиторская задолженность, не погашенная в установленные сроки, признается сомнительным долгом.

Течение срока исковой давности может прерываться, например, при частичной оплате задолженности, обращения должника с просьбой об отсрочке платежа и пр. (ст. 203 ГК РФ), а после перерыва вновь возобновляться.

По истечении срока исковой давности учреждение вправе списать с баланса нереальную к взысканию (отказанную к взысканию в судебном порядке) дебиторскую задолженность на основании данных инвентаризации и приказа руководителя учреждения.

Списание с баланса нереальной к взысканию дебиторской задолженности по доходам, по выданным авансам, задолженности подотчетных лиц отражается по дебету счёта 401 01 273 «Чрезвычайные расходы по операциям с активами» и кредиту счетов 20500 660, 20600 660, 20800 660 (по соответствующим аналитическим счетам).

Списанная с баланса дебиторская задолженность учитывается на забалансовом счете 04 «Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет для наблюдения за возможностью ее взыскания:

<i>Списана дебиторская задолженность поставщика с истекшим сроком исковой давности</i>	<i>Д 1 401 01 273 Чрезвычайные расходы по операциям с активами</i>	<i>К 1 206 22 660 Уменьшение дебиторской задолженности по выданным авансам на приобретение материальных запасов</i>
<i>Дебиторская задолженность учтена за балансом</i>	<i>Д 04</i>	

Списанная с баланса дебиторская задолженность может быть возвращена должником (например, в связи с улучшением его имущественного состояния). Суммы возвращенной дебиторской задолженности поступают на лицевой счет кредитора и не позднее, чем через три дня направляются в доход федерального бюджета. Одновременно они списываются с забалансового счета 04 «Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов».

6.3 Расчеты по недостачам

Суммы выявленных недостач, потерь от порчи материальных ценностей, хищений денежных средств и ценностей отражаются на следующих счетах аналитического учета счета 209 00 000 «Расчеты по недостачам»:

- 209 01 000 «Расчеты по недостачам основных средств»;
- 209 02 000 «Расчеты по недостачам нематериальных активов»;
- 209 03 000 «Расчеты по недостачам произведенных активов»;
- 209 04 000 «Расчеты по недостачам материальных запасов»;
- 209 05 000 «Расчеты по недостачам финансовых активов».

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли, выявленные при

инвентаризации, должны быть отнесены на издержки производства или обращения, а сверх норм – на счет виновных лиц или на финансовые результаты.

Размер ущерба, причинённого учреждению, определяется исходя из рыночной стоимости недостающих или похищенных материальных ценностей на день обнаружения ущерба.

По сумме взыскания недостачи с виновного лица материальную ответственность подразделяют на ограниченную и полную.

Ограниченная материальная ответственность предполагает, что размер удержаний с работника не может превышать его среднемесячного заработка. Такая ответственность, например, наступает, если работник испортил имущество учреждения по небрежности или неосторожности.

Полная материальная ответственность состоит в том, что работник должен возместить учреждению причиненный ущерб в полном размере. Данный вид ответственности может быть установлен трудовым договором. Как правило, полная материальная ответственность возлагается на руководителя организации, его заместителя, а также на главного бухгалтера.

В особом порядке определяется ответственность военнослужащих и приравненных к ним категорий лиц (Федеральный закон от 12.07.99 г. № 161-ФЗ «О материальной ответственности военнослужащих»).

В частности, за ущерб, причиненный по неосторожности при исполнении обязанностей военной службы, они несут ограниченную материальную ответственность в размере причиненного ими ущерба, но не более одного оклада месячного денежного содержания и одной месячной надбавки за выслугу лет.

Полная материальная ответственность наступает в случаях, когда ущерб причинен:

- военнослужащим, которому имущество было передано под отчет для хранения, перевозки, выдачи, пользования и других целей;
- действиями (бездействием) военнослужащего, содержащими признаки состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ;
- в результате хищения, умышленного уничтожения или повреждения, незаконного использования имущества либо иных умышленных действий (бездействия) независимо от того, содержат ли они признаки состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ и в некоторых других случаях.

Командиры (начальники), нарушившие своими приказами установленный порядок учета, хранения, использования имущества или не принявшие необходимых мер к предотвращению его хищения, повреждения, порчи, несут материальную ответственность в размере причиненного ущерба, но не более одного оклада месячного денежного содержания и одной месячной надбавки за выслугу лет.

Суммы выявленных недостач, хищений, потерь отражаются по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 209 00 000 «Расчеты по недостачам» и кредиту счета 0 401 01 172 «Доходы от реализации активов»:

Учреждением сформирована дебиторская задолженность на недостачу основных средств	Д 1 209 01 560 Увеличение дебиторской задолженности по недостачам основных средств	К 1 401 01 172 Доходы от реализации активов
Учреждением сформирована дебиторская задолженность на недостачу материальных запасов	Д 1 209 04 560 Увеличение дебиторской задолженности по недостачам материальных запасов	К 1 401 01 172 Доходы от реализации активов
Учреждением сформирована дебиторская задолженность на недостачу наличных денежных средств в кассе учреждения	Д 1 209 05 560 Увеличение дебиторской задолженности по недостачам финансовых активов	К 1 201 04 610 Выбытия из кассы

Суммы, поступившие в возмещение причиненного учреждению ущерба, отражаются по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 209 00 000 «Расчеты по недостачам»:

Виновным лицом погашена недостача основных средств наличными денежными средствами в кассу учреждения	Д 1 201 04 510 Поступление в кассу	К 1 209 01 660 Уменьшение дебиторской задолженности расходов по недостачам основных средств
Виновным лицом погашена недостача основных средств в безналичном порядке. Денежные средства поступили на лицевой счет, открытый в органах казначейства.	Д 1 304 05 310 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по приобретению основных средств	К 1 209 01 660 Уменьшение дебиторской задолженности расходов по недостачам основных средств
Средства перечислены в доход бюджета	Д 1 210 02 410 Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов, по поступлениям в бюджет от реализации основных средств	К 1 304 05 310 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по приобретению основных средств
Виновным лицом погашена недостача материальных запасов в безналичном порядке. Денежные средства поступили на лицевой счет, открытый в органах казначейства	Д 1 304 05 340 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по приобретению материальных запасов	К 1 209 04 660 Уменьшение дебиторской задолженности расходов по недостачам материальных запасов

<i>Средства перечислены в доход бюджета</i>	<i>Д 1 210 02 440 Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов, по поступлениям в бюджет от реализации материальных запасов</i>	<i>К 1 304 05 340 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по приобретению основных средств</i>
<i>Виновным лицом погашена недостача финансовых активов в безналичном порядке. Денежные средства поступили на лицевой счет, открытый в органах казначейства</i>	<i>Д 1 304 05 500 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по приобретению иных финансовых активов</i>	<i>К 1 209 05 660 Уменьшение дебиторской задолженности по недостачам финансовых активов</i>
<i>Средства перечислены в доход бюджета</i>	<i>Д 1 210 02 600 Расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов, по поступлениям в бюджет от реализации финансовых активов</i>	<i>К 1 304 05 500 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по приобретению иных финансовых активов</i>

Погашение недостач нефинансовых и финансовых активов при отсутствии конкретных виновников либо отказе во взыскании ущерба судом отражается в учёте:

Учреждением списана с бюджетного учета сумма недостачи основных средств при отсутствии конкретных виновников, а также при отказе во взыскании судом	Д 1 401 01 172 Доходы от реализации активов	К 1 209 01 660 Уменьшение дебиторской задолженности расходов по недостачам основных средств
Учреждением списана с бюджетного учета сумма недостачи материальных запасов при отсутствии конкретных виновников, а также при отказе во взыскании судом	Д 1 401 01 172 Доходы от реализации активов	К 1 209 04 660 Уменьшение дебиторской задолженности расходов по недостачам материальных запасов
Учреждением списана с бюджетного учета сумма недостачи финансовых активов при отсутствии конкретных виновников, а также при отказе во взыскании судом	Д 1 401 01 172 Доходы от реализации активов	К 1 209 05 660 Уменьшение дебиторской задолженности по недостачам финансовых активов

Бюджетный учет естественной убыли:

Учреждением списана с бюджетного учета сумма недостачи материальных запасов в пределах норм естественной убыли.	Д 1 401 01 272 Доходы от реализации активов	К 1 209 04 660 Уменьшение дебиторской задолженности расходов по недостачам материальных запасов
---	--	--

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

На счете 210 01 000 «Расчеты по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам» учитывают *суммы налога на добавленную стоимость*, подлежащие возмещению из бюджета за приобретенные материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги в рамках приносящей доход деятельности.

Статья 171 Налогового кодекса РФ предусматривает, что налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную исходя из налоговой базы и соответствующей ставки налога, на сумму налоговых вычетов.

Чтобы принять к вычету НДС, уплаченный поставщику при приобретении материальных ценностей (работ, услуг), нужно выполнить условия, предусмотренные ст. 172 Налогового кодекса РФ:

- купленные товары (работы, услуги) должны быть приобретены для осуществления производственной деятельности или иных операций, облагаемых НДС, либо для перепродажи;
- купленные товары должны быть оприходованы (работы выполнены, услуги оказаны);
- учреждение должно иметь счет-фактуру, полученную от поставщика и подтверждающую право на вычет.

В случае, когда учреждение осуществляет деятельность как облагаемую, так и не облагаемую НДС, сумма налога, предъявляемая продавцами материальных ценностей (работ, услуг), принимается к вычету пропорционально стоимости отгруженных ценностей, используемых в деятельности, облагаемой НДС, в общей стоимости материальных ценностей, отгруженных за налоговый период.

Примеры расчета НДС при приобретении материальных ценностей и отражения соответствующих операций в бюджетном учёте (включая операции принятия сумм НДС к вычету) приведены в теме 5.

Аналитический учет расчетов по этому счету ведут в Карточке учета средств и расчетов.

6.4 Особенности учета операций по расчетам с органом Федерального казначейства по получению наличных денег и по поступлениям в бюджет.

Бюджетным кодексом РФ закреплена обязанность бюджетного учреждения, подведомственного федеральным органам исполнительной власти, использовать бюджетные средства исключительно через лицевые счета, открытые в территориальных органах федерального казначейства.

Порядок и правила осуществления операций на лицевых счетах бюджетными учреждениями установлены Инструкцией о порядке открытия и ведения органами федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации лицевых счетов для учета операций по исполнению расходов федерального бюджета, утвержденной Приказом Минфина России от 31.12.2002 № 142н (далее – Инструкция № 142н).

Цели расходования бюджетных средств бюджетными учреждениями установлены ст.70 БК РФ, и направление этих средств на иные цели не допускается. К ним относятся:

- оплата труда в соответствии с заключенными трудовыми договорами и правовыми актами, регулирующими размер заработной платы соответствующих категорий работников;
- перечисление страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;
- трансферты населению, выплачиваемые в соответствии с федеральными законами, законами субъектов РФ и правовыми актами органов местного самоуправления;
- командировочные и иные компенсационные выплаты работникам в соответствии с законодательством РФ;
- оплата товаров, работ и услуг по заключенным государственным или муниципальным контрактам;
- оплата товаров, работ и услуг в соответствии с утвержденными сметами без заключения государственных или муниципальных контрактов.

Процедура финансирования исполнения бюджета по расходам заключается в расходовании бюджетных средств участниками бюджетного процесса. Бюджеты по расходам исполняются в пределах фактического наличия бюджетных средств на лицевом счете получателя с соблюдением обязательных последовательно осуществляемых процедур.

Основным документом, определяющим объем и целевое использование бюджетных средств, является бюджетная смета учреждения, которая утверждается соответствующим распорядителем или главным распорядителем бюджетных средств.

Воинская часть или другое учреждение, подведомственное Минобороны, может являться распорядителем или получателем средств федерального бюджета. Главным распорядителем средств федерального бюджета, выделяемых Минобороны, является Министр обороны, получателями бюджетных средств могут выступать:

- органы военного управления;
- органы военного соединения;
- квартирно-эксплуатационные органы;
- воинские части;
- заказчики и группы финансирования капитального строительства;
- военно-учебные заведения;

- военные комиссариаты;
- учреждения, организации, федеральные государственные унитарные и казенные предприятия Вооруженных Сил, имеющие право на получение бюджетных средств.

У воинской части (воинского формирования) могут быть не только средства федерального бюджета, но и внебюджетные средства, полученные от приносящей доход деятельности. Они могут поступать:

- от оказания услуг;
- в результате использования федеральной собственности;
- в случае получения от сторонних организаций и лиц безвозмездной помощи.

Объем средств должен быть отражен в смете доходов и расходов внебюджетных средств, которая утверждается в начале каждого календарного года.

Бюджетные средства и средства от приносящей доход деятельности учитываются органами Федерального казначейства на лицевых счетах, открытых военным учреждением в соответствии с установленным порядком нахождения их на расчетно-кассовом обслуживании. Такой порядок определен Инструкцией № 142н и Приказом Минфина России от 21.06.2001 № 46н «О порядке открытия и ведения территориальными органами Федерального казначейства лицевых счетов для учета операций со средствами, полученными от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, получателей средств федерального бюджета, финансируемых на основании смет доходов и расходов».

В учетной политике должны быть указаны отделения Федерального казначейства и банков, обслуживающих воинские части, лицевые счета.

С 1 января 2008 г. действует новая редакция Инструкции № 142 (изменения в Инструкцию были внесены Приказом Минфина России от 12.11.2007 № 101н).

Расходование бюджетных средств может осуществляться получателями бюджетных средств двумя способами:

- путем безналичного списания бюджетных средств с лицевых счетов;
- путем получения наличных денежных средств.

Для определения потребности в наличных денежных средствах органы федерального казначейства получают от обслуживаемых ими бюджетных учреждений кассовые заявки по ф. 0408027. Получателями средств кассовые заявки составляются в установленные органом Федерального казначейства сроки на предстоящий квартал с разбивкой по месяцам (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:

- 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 выписан чек, данные паспорта или иного удостоверяющего личность документа;

- показатели бюджетной классификации РФ, соответствующие целям получения наличных денег по данному чеку.

- суммы наличных денежных средств.

Заявка представляется получателем средств в электронном виде, то есть с применением электронной цифровой подписи, или на бумажном носителе с одновременным представлением в электронном виде без электронной цифровой подписи.

Одновременно с заявкой получатель средств представляет в орган Федерального казначейства денежный чек, оформленный отдельно на каждую заявку в соответствии с требованиями, установленными Правилами осуществления операций по обеспечению наличными деньгами.

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

Чековые книжки, по которым происходит получение наличных денежных средств в кассу учреждения, в необходимом количестве бесплатно выдаются бюджетной организации органом Федерального казначейства в порядке, установленном Приказом Минфина России от 21.09.2004 № 85н.

Наличные деньги, полученные учреждениями в банке, расходуются на цели, указанные в чеке.

При получении наличных денег в орган федерального казначейства подтверждающие документы (счета, счета-фактуры, акты и т.п.) не предоставляются. Таким образом, контроль за наличием у получателя бюджетных средств, подтверждающих возникновение денежных обязательств документов, установленных Инструкцией № 142н на операции с наличными деньгами не распространяется.

Операция представления заявки учреждения для получения наличных денег с банковского счета органа Федерального казначейства отражается по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов» и дебету счета 210 03 560 «Увеличение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств»;

Получение наличных денег по чекам в кассу учреждения на основании приходного кассового ордера отражается по дебету счета 201 04 510 «Поступления в кассу», в корреспонденции с кредитом счета 210 03 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств»:

Отражено списание средств со счета в органе казначейства для получения наличных средств	Д 1 21003 560 Увеличение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств	К 1 304 05 340 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по приобретению материальных запасов
Получены наличные денежные средства в кассу учреждения	Д 1 20104 510 Поступления в кассу	К 1 21003 660 Уменьшение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств

Также у получателей денежных средств может возникнуть ситуация, когда им необходимо вернуть наличные денежные средства в банк, например, если не получена вовремя заработная плата, не использованы в полной сумме наличные средства.

Порядок вноса получателем средств наличных денег и учета их органом Федерального казначейства регламентирован Приказом Минфина России от 21.09.2005 № 85н.

Внос наличных денег в кассу банка производится получателем средств на основании Объявления на взнос наличными. Принятые банком наличные деньги зачисляются на счет органа Федерального казначейства.

Внесение наличных денежных средств на счет органа Федерального казначейства на основании расходного кассового ордера, квитанции к объявлению на взнос наличными отражается по дебету счета 21003560 «Увеличение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств» и кредиту счета 20104610 «Выбытия из кассы».

Зачисление наличных денежных средств на счет на основании выписки с лицевого (банковского) счета отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 30405000 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов» и кредиту счета 21003660 «Уменьшение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств»:

<i>Внесены наличные денежные средства на счет органа Федерального казначейства</i>	<i>Д 1 21003 560 Увеличение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств</i>	<i>К 20104610 Выбытия из кассы</i>
--	--	--

*Зачислены наличные
денежные средства на
счет органа Федераль-
ного казначейства*

*Д 1 304 05 211
Расчеты по платежам из
бюджета с органами, органи-
зующими исполнение бюдже-
тов, по заработной плате*

*К 1 21003 660
Уменьшение дебиторской за-
долженности по операциям с
наличными денежными сред-
ствами получателя бюджет-
ных средств*

Более подробно учет операций по получению и расходованию наличных денежных средств представлен в разделе «Бюджетный учет кассовых операций».

Контрольные вопросы

1. Раскройте понятие финансовых активов бюджетного учреждения.
2. Опишите порядок ведения и учета кассовых операций в воинской части.
3. Назовите особенности и порядок учета операций по расчетам с органом Федерального казначейства при получении наличных денег в кассу бюджетного учреждения.
4. Охарактеризуйте порядок выдачи под отчет авансовых сумм и представления подотчетными лицами авансовых отчетов. Какими бухгалтерскими записями оформляются расчеты с подотчетными лицами?
5. Каковы причины образования дебиторской задолженности бюджетных учреждений? На каких счетах бухгалтерского учета она отражается?
6. Каков порядок списания дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности?
7. В каких случаях авансовые платежи за счет средств федерального бюджета могут составлять 100 % от суммы договора (контракта) на приобретение продукции, выполнение работ, оказание услуг?
8. В каких случаях в учете бюджетного учреждения используют счет 210 01 000 «Расчеты по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам»?
9. Назовите условия, выполнение которых необходимо для принятия к вычету НДС, уплаченного поставщику при приобретении материальных ценностей (работ, услуг).
10. Назовите условия признания поездки работника служебной командировкой. Охарактеризуйте порядок направления военнослужащих и гражданских служащих в служебную командировку. Назовите расходы, возмещение которых гарантируется работнику, направленному в служебную командировку.

7. УЧЕТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Обязательства бюджетных учреждений – это кредиторская задолженность всех видов (том числе работникам по оплате труда, поставщикам, подрядчикам, бюджету по налогам и др.), внутренние расчеты, расчеты с органами, организующими исполнение бюджетов. Долговые обязательства учреждения возникают в результате заключения договоров (контрактов) на поставку материалов и оборудования, выполнение работ, оказание услуг, необходимых для функционирования учреждения (энерго- и водоснабжение, транспортные услуги и др.).

Принятие бюджетных обязательств бюджетным учреждением представляет собой процесс заключения государственных (муниципальных) контрактов, договоров с физическими и юридическими лицами, составления иных документов, подлежащих оплате за счет средств федерального бюджета.

Бюджетные учреждения, обслуживаемые в органах федерального казначейства, не имеют счета в банке для бюджетных денежных средств. Согласно ст. 215 БК РФ органы федерального казначейства осуществляют платежи за счет бюджетных средств от имени и по поручению бюджетных учреждений. Для этого они открывают для своих клиентов лицевые счета.

Получатель бюджетных средств подтверждает обязанность оплатить за счет средств бюджета указанные расходы, предоставив в органы федерального казначейства необходимые документы (договоры на поставку товаров, выполнение работ и оказание услуг, платежные документы, подтверждающие возникновение у него денежных обязательств, подлежащих оплате за счет средств федерального бюджета). Объем подтвержденных денежных обязательств не может превышать объем принятых денежных обязательств.

Для подтверждения принятых денежных обязательств и разрешения расходования бюджетных средств Федеральное казначейство проверяет представленные платежные и иные документы в соответствии с доведенными лимитами бюджетных обязательств и утвержденными бюджетными сметами.

Санкционирование оплаты осуществляется путем совершения разрешительной надписи (акцепта) после проверки наличия таких документов.

Оплата денежных обязательств (кассовый расход федерального бюджета) осуществляется следующим образом:

- орган Федерального казначейства передает в банк, в котором ему открыт счет для учета операций со средствами федерального бюджета, расчетные и кассовые документы, оформленные на основании представленных бюджетным учреждением платежных документов;

- банк списывает денежные средства со счета органа Федерального казначейства в пользу физических или юридических лиц (поставщиков, подрядчиков, прочих кредиторов) с отражением операции на лицевом счете учреждения.

Для учета операций с расчетами по платежам из бюджета применяется счет 1 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов». По кредиту счета отражается:

- списание денежных средств со счета в оплату заключенных учреждением договоров (контрактов) на поставку нефинансовых активов, выполненных работ, оказанных услуг;
- перечисление авансов за поставку нефинансовых активов, выполненных работ, оказанных услуг;
- перечисление сумм налогов, сборов и платежей в доход бюджета;
- получение наличных денег с банковского счета органа Федерального казначейства.

По дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 1 304 05 000 отражается зачисление наличных денежных средств на счет органа Федерального казначейства на основании выписки с лицевого счета получателя бюджетных средств.

Записи по отражению в учёте указанных операций представлены в соответствующих разделах («Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками» и др.)

Ежемесячные обороты по счетам аналитического учета счета 1 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов» подсчитываются нарастающим итогом с начала года. Кредитовый остаток по счету 1 304 05 000 отражает суммы списанных в оплату договоров (контрактов) бюджетных средств, которые должны быть равны общей сумме выделенных учреждению бюджетных ассигнований за отчетный год.

В конце отчетного года произведенные платежи по счету 1 304 05 000 (по соответствующим КОСГУ) списываются на финансовый результат прошлых отчетных периодов, например:

<i>Списание расчетов по платежам из бюджета в оплату услуг по содержа- нию имущества</i>	<i>Д 1 304 05 225 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполне- ние бюджетов, по оплате услуг по содержанию имущества</i>	<i>К 1 401 03 000 Финансовый ре- зультат прошлых отчетных периодов</i>
--	---	--

Пример:

В бюджетном учреждении в рамках бюджетной деятельности произведены следующие операции:

- перечислено за транспортные услуги – 10 000 руб., за материалы в качестве аванса – 25 000 руб.;
- списаны с лицевого счета денежные средства на оплату труда – 270 000 руб.;
- перечислены ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в РФ – 70200 руб.

Списание бюджетных средств отразится в учёте следующим образом:

Оплачены транспортные услуги	Д 1 302 05 830	К 1 304 05 222	10 000 руб.
Перечислен аванс поставщику за материалы	Д 1 206 22 560	К 1 304 05 340	25 000 руб.
С лицевого счета списаны денежные средства	Д 1 210 03 560	К 1 304 05 211	270 000 руб.
Перечислены ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в РФ	Д 1 303 02 830	К 1 304 05 213	70200 руб.

7.1 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками. Расчеты по заработной плате и прочим выплатам

Обязательства учреждений Минобороны, как и других получателей бюджетных средств перед другими юридическими и физическими лицами учитываются на аналитических счетах счета 302 00 000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На счете учитываются расчеты учреждения: с поставщиками – за поставленные материальные ценности и оказанные услуги, с подрядчиками – за выполненные работы, а также начисленные и выплаченные суммы заработной платы, денежного довольствия, социальных выплат.

Счет 302 00 000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – пассивный. По кредиту счета учитываются кредиторская задолженность за поставленные нефинансовые активы и выполненные работы (оказанные услуги), начисленные суммы заработной платы, денежного довольствия и другие обязательства учреждения, по дебету – их оплата, получение материальных ценностей и услуг в счет перечисленных ранее авансов.

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

- 0 302 01 000 «Расчеты по заработной плате»;
- 0 302 02 000 «Расчеты по прочим выплатам»;
- 0 302 03 000 «Расчеты по начислениям на оплату труда»;
- 0 302 04 000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг связи»;
- 0 302 05 000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате транспортных услуг»;
- 0 302 06 000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате коммунальных услуг»; и др. (всего 24 аналитических счета).

Принятие денежных обязательств по государственным контрактам происходит с учетом требований гл. 24 БК РФ и Федерального закона от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд». В учре-

ждениях Минобороны РФ по ряду военных расходов необходимо руководствоваться Федеральным законом от 27.12.1995 № 213-ФЗ «О государственном оборонном заказе».

Под государственным или муниципальным контрактом понимается договор, заключенный бюджетным учреждением (заказчиком) от имени РФ, ее субъекта или муниципального образования в целях обеспечения государственных или муниципальных нужд.

Договоры поставки товаров (работ и услуг) должны соответствовать требованиям гражданского и бюджетного законодательства. Условия и способы размещения государственных (муниципальных) заказов на приобретение товаров (работ, услуг) установлены ст. 10 Федерального закона № 94-ФЗ.

Для учета закупок, осуществленных без заключения государственных или муниципальных контрактов, бюджетное учреждение обязано вести реестр закупок, содержащий перечень приобретенных товаров (работ, услуг), сведения о поставщиках и подрядчиках, цены и даты закупок.

Порядок учета хозяйственных операций, связанных с получением товаров (работ, услуг), регламентирован Инструкцией № 25н.

При приобретении нефинансовых активов, работ, услуг по кредиту аналитических счетов к счёту 302 00 000 отражается кредиторская задолженность по расчетам с поставщиками и подрядчиками:

<i>Приобретены материалы</i>	<i>Д 1 105 06 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов</i>	<i>К 1 302 22 730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов</i>
<i>Приобретено оборудование</i>	<i>Д 1 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства</i>	<i>К 1 302 19 730 Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств</i>
<i>Отражены затраты на доставку объекта</i>	<i>Д 1 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства</i>	<i>К 1 302 05 730 Увеличение кредиторской задолженности по оплате транспортных услуг</i>
<i>Отражены расходы по оплате услуг связи</i>	<i>Д 1 401 01 221 Расходы на услуги связи</i>	<i>К 1 302 04 730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по услугам связи</i>
<i>Отражены расходы по оплате коммунальных услуг</i>	<i>Д 1 401 01 223 Расходы на коммунальные платежи</i>	<i>К 1 302 06 730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате коммунальных услуг</i>

При списании бюджетных денежных средств с лицевого счета учреждения в оплату заключенных учреждением договоров (контрактов) на поставку нефинансовых активов, выполнение работ, оказание услуг счет 302 00 000 дебетуется, например:

<i>Оплачены материалы</i>	<i>Д 1 302 22 830</i> <i>Уменьшение кредиторской за- долженности по приобретению материальных запасов</i>	<i>К 1 304 05 340</i> <i>Расчеты по платежам из бюджета с органами, органи- зующими исполнение бюдже- тов, по приобретению матери- альных запасов</i>
<i>Произведены расчеты с поставщиком за оборудование</i>	<i>Д 1 302 19 830</i> <i>Уменьшение кредиторской за- долженности по приобретению основных средств</i>	<i>К 1 304 05 310</i> <i>Расчеты по платежам из бюджета с органами, органи- зующими исполнение бюдже- тов, по приобретению основ- ных средств</i>
<i>Оплачены транспорт- ные услуги</i>	<i>Д 1 302 05 830</i> <i>Уменьшение кредиторской за- долженности по оплате транспортных услуг</i>	<i>К 1 304 05 222</i> <i>Расчеты по платежам из бюджета с органами, органи- зующими исполнение бюдже- тов, по оплате транспортных услуг</i>

Примеры приобретения материальных ценностей за счет бюджетных средств и средств от деятельности, приносящей доход, с предварительной оплатой и последующим погашением кредиторской задолженности приведены в темах 5 и 6.

Аналитический учет расчетов с поставщиками за поставленные материальные ценности, оказанные услуги ведется в Журнале операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками (ф. 0504071) и в Карточке учета средств и расчетов.

Бюджетный учет расчётов по заработной плате, денежному довольствию и депонированным суммам. Трудовым кодексом РФ заработная плата (или оплата труда работников) определена как вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы.

Компенсационные выплаты, согласно ТК РФ, – это доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и т.п.

К стимулирующим выплатам отнесены доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты.

Обязательства по оплате труда принимаются военными учреждениями на основании соответствующих документов, по которым производится начисление должностных окладов и других выплат гражданскому персоналу

воинских частей, денежного довольствия, надбавок и доплат военнослужащим.

Порядок обеспечения военнослужащих денежным довольствием определяется руководителем федерального органа исполнительной власти РФ. В отношении военнослужащих Вооруженных Сил РФ действует Приказ Минобороны России от 30 июня 2006 г. № 200 «Об утверждении порядка обеспечения денежным довольствием военнослужащих Вооруженных Сил Российской Федерации».

Приказом определен порядок выплаты денежного довольствия в различных случаях служебного положения военнослужащих: нахождение в распоряжении, при проведении организационно-штатных мероприятий, при увольнении, переводе в другие федеральные органы исполнительной власти, прикомандировании к другим структурам, в случае болезни, в период отпуска, в том числе по беременности и родам.

Размеры окладов денежного содержания военнослужащих установлены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26 июня 2002 г. № 462 «Об установлении окладов денежного содержания военнослужащих».

Приказ установил единый порядок выплаты денежного довольствия, надбавок и доплат: месячного оклада в соответствии с занимаемой должностью и месячного оклада за воинское звание, надбавки за выслугу лет, сложность и напряженность, особые условия службы, важность выполняемых задач, командование воинскими подразделениями, ученое звание и ученую степень и других выплат.

В основе оплаты труда гражданского персонала военных учреждений лежат должностные оклады. Предусмотрены надбавки за выслугу лет, за сложность, напряженность, высокие достижения в труде и специальный режим работы, а также премирование по результатам работы.

Некоторые выплаты работникам учреждение может производить за счет средств Фонда социального страхования РФ (ФСС РФ):

- 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.

Пособия по временной нетрудоспособности персоналу вследствие заболевания за первые два дня болезни оплачивает учреждение, начиная с третьего дня пособие выплачивается за счет средств ФСС РФ.

В Письме Минфина России от 28.03.2005 № 12-07-01 «О финансировании расходов на выплату пособий по временной нетрудоспособности» указано, что источником финансирования пособия по временной нетрудоспособ-

ности в части выплат за первые два дня является фонд заработной платы учреждения.

Операции по начислению и выплате денежного довольствия военнослужащим, начислению других доходов отражаются в учете в общем порядке согласно Инструкции № 25н:

<i>Начислены заработная плата, денежное довольствие, другие выплаты, пособия по временной нетрудоспособности за первые два дня болезни</i>	<i>Д 1 401 01 211 Расходы по заработной плате</i>	<i>К 1 302 01 730 Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате</i>
<i>Начислена заработная плата за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности</i>	<i>Д 2 106 04 340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)</i>	<i>К 2 302 01 730 Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате</i>
<i>Начислены пособия по временной нетрудоспособности и другие выплаты за счет средств ФСС РФ</i>	<i>Д 1 (2) 303 02 830 Уменьшение кредиторской задолженности по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации</i>	<i>К 1 (2) 302 03 730 Увеличение кредиторской задолженности по начислениям на оплату труда</i>

Удержания из заработной платы, денежного довольствия и других доходов могут производиться только в случаях, предусмотренных ТК РФ.

Различают три вида удержаний из начисленных в пользу физических лиц доходов:

- обязательные;
- по инициативе администрации учреждения;
- по инициативе (письменному заявлению) работника.

К обязательным удержаниям относятся:

- налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- суммы по исполнительным документам в пользу юридических и физических лиц (алименты и прочие удержания).

Основанием для осуществления обязательных удержаний являются конституционная обязанность граждан платить НДФЛ (гл. 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц»), и соответствующие судебные решения и прочие документы, обязательные для исполнения.

Первоочередное удержание налога на доходы физических лиц обусловлено тем, что согласно ст. 65 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 119-ФЗ «Об исполнительном производстве» все другие удержания из доходов исчисляются из суммы, оставшейся после удержания НДФЛ.

Удержание НДФЛ производится по установленным действующим законодательством налоговым ставкам из доходов, подлежащих обложению налогом в соответствии с гл. 23 НК РФ.

Налогоплательщиками по налогу на доходы являются физические лица, в пользу которых выплачиваются доходы, подлежащие налогообложению. Бюджетные учреждения удерживают начисленные суммы налога непосредственно из доходов физического лица при их фактической выплате, то есть исполняют обязанности налоговых агентов.

Военнослужащие, как и другие физические лица, признаются плательщиками НДФЛ. При этом налогообложению подлежат:

- денежное довольствие, состоящее из месячного оклада в соответствии с занимаемой должностью и месячного оклада за воинское звание, надбавки за выслугу лет, сложность и напряженность, особые условия службы, обеспечение высокого уровня оперативно-технической готовности, важность выполняемых задач, командование воинскими подразделениями, ученое звание и ученую степень, и другие выплаты;

- иные доходы, полученные военнослужащими в результате осуществления деятельности на территории РФ, в том числе не связанные с исполнением обязанностей по военной службе.

Глава 23 НК РФ предусматривает возможность предоставления физическим лицам стандартных, социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов (доходов, не облагаемых НДФЛ). Стандартные налоговые вычеты и отдельные имущественные и профессиональные вычеты предоставляются учреждениями, остальные – налоговыми органами при подаче физическими лицами налоговых деклараций.

Отражение в бюджетном учете расчетов по налогу на доходы физических лиц ведется на счете 303 01 000 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»:

<i>Удержан НДФЛ с сумм заработной платы, денежного довольствия и прочих доходов</i>	<i>Д 1(2) 302 01 830 Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате</i>	<i>К 1(2) 303 01 730 Увеличение кредиторской задолженности по налогу на доходы физических лиц</i>
<i>Перечислен НДФЛ в бюджет за счет бюджетных средств</i>	<i>Д 1 303 01 830 Уменьшение кредиторской задолженности на доходы физических лиц</i>	<i>К 1 304 05 211 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по заработной плате</i>
<i>Перечислен НДФЛ в бюджет за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности</i>	<i>Д 2 303 01 830 Уменьшение кредиторской задолженности на доходы физических лиц</i>	<i>К 2 201 01 610 Выбытие денежных средств с банковских счетов</i>

Суммы удержаний по исполнительным документам законодательно ограничиваются (ст. 138 ТК РФ и ст. 66 Закона об исполнительном производ-

ве). Они не могут превышать 50 % заработной платы и других выплат (до полного погашения взыскиваемых сумм) за минусом налога на доходы физических лиц.

Если по исполнительным документам взыскиваются алименты на содержание несовершеннолетних детей, суммы в возмещение вреда, причиненного здоровью другого лица, возмещение вреда лицам, понесшим ущерб в результате смерти кормильца, а также возмещение сумм ущерба, причиненного преступлением, максимально допустимый размер удержаний – 70 % заработной платы и других выплат.

Отражение в учёте удержаний по исполнительным документам осуществляется на счете 304 03 000 «Расчеты по удержаниям из заработной платы»:

<i>Удержано по исполнительным документам</i>	<i>Д 130201 830</i>	<i>К 130403 730</i>
	<i>Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате</i>	<i>Увеличение кредиторской задолженности по удержаниям из оплаты труда</i>
<i>Удержанные суммы перечислены их получателям с лицевого счета</i>	<i>Д 1 30403 830</i>	<i>К 1 30405 211</i>
	<i>Уменьшение кредиторской задолженности по удержаниям из оплаты труда</i>	<i>Расчеты по платежам из бюджета с органами, осуществляющими исполнение бюджетов, по заработной плате</i>

Удержания по инициативе администрации могут производиться в случаях (137 ТК РФ):

- возмещения причиненного материального ущерба (недостач, порчи имущества, брака);
- погашения неизрасходованных и своевременно не возвращенных подотчетных сумм;
- возврата сумм, излишне выплаченных работнику, вследствие, например, счетных ошибок и др.

Ответственность физического лица за причиненный ущерб определяется характером договора между ним и работодателем.

В случае если с работником заключен трудовой договор, возмещение ущерба производится в соответствии с ТК РФ. Если отношения учреждения с физическим лицом оформлены договором гражданско-правового характера, возмещение ущерба производится в соответствии с нормами ГК РФ.

Особенности возмещения ущерба военнослужащими и приравненными к ним лицами раскрыты в разделе «Учет расчетов по недостачам» темы «Учет финансовых активов».

Наиболее распространенным видом возмещения виновным лицом причиненного учреждению ущерба являются удержания с начисленных в его пользу доходов, например:

*Удержаны с виновного
лица суммы выявленной
недостачи материалов*

Д 1 30201 830

*Уменьшение кредиторской
задолженности по зара-
ботной плате*

К 1 20904 660

*Уменьшение дебиторской за-
долженности по недостачам
материальных запасов*

Такие удержания исчисляются из суммы, оставшейся после удержания НДФЛ.

В соответствии со ст. 138 ТК РФ общий размер всех удержаний по инициативе администрации не может превышать 20 %, а в случаях, особо предусмотренных федеральными законами, – 50 % заработной платы работника.

Размеры удержаний алиментов на содержание несовершеннолетних детей, сумм в возмещение вреда, причиненного здоровью, сумм в возмещение вреда лицам, понесшим ущерб в результате смерти кормильца, возмещения за ущерб, причиненный преступлением, могут достигать 70 %.

По инициативе (письменному заявлению) работника или по согласованию сторон на основании заключенных договоров, обязательств, письменных соглашений, заявлений и прочих документов могут быть произведены удержания:

- членских профсоюзных взносов;
- сумм ранее выданных ссуд, займов;
- платежей по квартплате, оплате оказанных работнику услуг, отпущенной продукции, за содержание ребенка в ведомственных дошкольных учреждениях и др.

Например, стоимость продовольствия и табачных изделий, выдаваемых за плату личному составу воинских частей, удерживается из денежного довольствия военнослужащих:

*Удержана из денежно-
го довольствия стои-
мость продовольствия*

Д 302 01 830

*Уменьшение кредиторской
задолженности по заработ-
ной плате*

К 304 03 730

*Увеличение кредиторской за-
долженности по удержаниям
из оплаты труда*

Такие удержания осуществляются вне зависимости от прочих удержаний и предельными размерами не ограничиваются.

Суммы начисленного денежного довольствия, заработной платы гражданского персонала, прочие выплаты в рамках расчетов по оплате труда за вычетом произведенных удержаний выдаются из кассы.

Невыплаченная в установленный срок (в течение трех дней, отведенных учреждению на выплату) заработная плата *депонируется* и перечисляется на лицевой счет бюджетного учреждения. При этом составляется реестр депонированных сумм, которые до получения их работниками подлежат учету в составе депонентской задолженности. Данный реестр с кассовым отчетом передается в бухгалтерию. В дальнейшем депонированные суммы выплачиваются работнику по его заявлению.

<i>Подана заявка в органы Федерального казначей- ства на получение нали- чных денежных средств на заработную плату, отпу- ские</i>	<i>Д 1 210 03 560 Увеличение дебиторской за- долженности по операциям с наличными денежными сред- ствами получателя бюд- жетных средств</i>	<i>К1 304 05 211 Расчеты по платежам из бюджета с органами, органи- зующими исполнение бюдже- тов, по заработной плате</i>
<i>Поступление наличных денежных средств в кассу учреждения</i>	<i>Д 1 201 04 510 Поступления в кассу</i>	<i>К1 210 03 660 Уменьшение дебиторской за- долженности по операциям с наличными денежными сред- ствами получателя бюджет- ных средств</i>
<i>Выданы заработная пла- та, отпускные из кассы</i>	<i>Д 1 302 01 830 Уменьшение кредиторской задолженности по заработ- ной плате</i>	<i>К 1 201 04 610 Выбытие из кассы</i>
<i>Сдана на депонент зарա- ботная плата, не выпла- ченная в установленные сроки</i>	<i>Д 1(2) 30201830 Уменьшение кредиторской задолженности по заработ- ной плате</i>	<i>К 1(2) 30402730 Увеличение кредиторской за- долженности по расчетам с депонентами</i>
<i>Выдача депонированной заработной платы ра- ботнику</i>	<i>Д 1 (2) 304 02 830 Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с депонентами</i>	<i>К 1 (2) 201 04 610 Выбытия из кассы</i>

Существуют и другие формы погашения кредиторской задолженности по оплате труда, например, выдача заработной платы по пластиковым картам.

На суммы начисленной оплаты труда начисляются единый социальный налог (ЕСН), страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в РФ и взносы по страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Эти обязательные социальные выплаты учреждения в пользу работников (гражданского персонала, военнослужащих) возмещаются за счет бюджетных источников, а в рамках деятельности, приносящей доход – за счет внебюджетных средств.

Согласно Указаниям о порядке применения бюджетной классификации РФ № 74 начисление ЕСН, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний отражается в бюджетном учете по основной деятельности как расходы на начисления по оплате труда (счет 1 40101 213).

При начислении ЕСН, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний в рамках деятельности, прино-

сящей доход, эти суммы, как правило, относятся на увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции, работ, услуг (счет 2 106 04 340), или капитальных вложений в нефинансовые активы (счета 2 106 01 310, 2 106 01 320).

Начисленные суммы ЕСН отражаются по кредиту счета 303 02 000 «Расчеты по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации». Начисление пособия по временной нетрудоспособности за счет средств Фонда социального страхования уменьшает задолженность по ЕСН в части отчислений в ФСС РФ (дебет счета 303 02 000).

Принципы, условия и особенности начисления ЕСН регулируются главой 24 НК РФ.

Общие требования по организации расчетов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний регулируются Федеральным законом от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний отражаются по кредиту счета 303 06 000 «Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Начислены ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в РФ за счет бюджетных средств

*Д 1 401 01 213
Расходы на начисления на оплату труда*

*К 1 303 02 730
Увеличение кредиторской задолженности по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в РФ*

за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности

*Д 2 106 04 340
Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)*

*К 2 303 02 730
Увеличение кредиторской задолженности по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в РФ*

Перечислены ЕСН и взносы на пенсионное страхование за счет бюджетных средств

*Д 1 303 02 730
Уменьшение кредиторской задолженности по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в РФ*

*К 1 304 05 213
Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по начислениям на оплату труда*

за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности

*Д 2 303 02 730
Уменьшение кредиторской задолженности по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в РФ*

*К 2 201 01 610
Выбытие денежных средств с банковских счетов*

<i>Начислены взносы по страхованию от несчастных случаев и профессиональных заболеваний за счет бюджетных средств</i>	<i>Д 1 401 01 213 Расходы на начисления на оплату труда</i>	<i>К 1 (2) 303 06 730 Увеличение кредиторской задолженности по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний</i>
<i>за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности</i>	<i>Д 2 106 04 340 Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)</i>	
<i>Перечислены взносы по страхованию от несчастных случаев и профессиональных заболеваний в бюджет за счет бюджетных средств</i>	<i>Д 1303 06 730 Уменьшение кредиторской задолженности по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний</i>	<i>К 1 304 05 213 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по начислениям на оплату труда</i>
<i>за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности</i>	<i>Д 2303 06 730 Уменьшение кредиторской задолженности по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний</i>	<i>К 2 201 01 610 Выбытие денежных средств с банковских счетов</i>

Аналитический учет расчетов по заработной плате ведут в Журнале операций расчетов по оплате труда.

Выплаты по договорам гражданско-правового характера.

Предметом договоров гражданско-правового характера является выполнение работ, оказание услуг лицами, состоящими и не состоящими в штате учреждения. Выплаты по гражданско-правовым договорам не относятся к расходам по оплате труда, а отражаются по тем же статьям КОСГУ, что и расходы на оплату услуг по данному договору (на счетах 401 01 221 «Расходы на услуги связи», 401 01 222 «Расходы на транспортные услуги» и т.д.). В рамках деятельности, приносящей доход, такие выплаты увеличивают стоимость изготавливаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и отражаются на одноименном счете 2 106 04 340.

На основании акта приема-сдачи результатов выполненных работ, оказанных услуг суммы начисленных выплат по гражданско-правовым договорам учитываются по кредиту соответствующих аналитических счетов к счету 302 00 000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (302 04 000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг связи»; 302 05 000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате транспортных услуг» и др.):

<i>Начислены выплаты по гражданско-правовому договору на оказание услуг связи</i>	<i>Д 401 01 221 Расходы на услуги связи</i>	<i>К 302 04 730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг связи</i>
<i>Удержан НДФЛ по гражданско-правовому договору на оказание услуг связи</i>	<i>Д 30204 830 Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг связи</i>	<i>К 30301 730 Увеличение кредиторской задолженности по налогу на доходы физических лиц</i>
<i>Начислены ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в РФ за счет бюджетных средств</i>	<i>Д40101 221 Расходы на услуги связи</i>	<i>К 2 303 02 730 Увеличение кредиторской задолженности по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в РФ</i>
<i>Сумма НДФЛ перечислена с лицевого счета в органе казначейства</i>	<i>Д 1 303 01 830 Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на доходы физических лиц</i>	<i>К 1 30405 221 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по оплате услуг связи</i>
<i>Перечислен ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в РФ за счет бюджетных средств</i>	<i>Д 2 303 02 830 Уменьшение кредиторской задолженности по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний</i>	<i>К 1 30405 221 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по оплате услуг связи</i>
<i>Поступили наличные денежные средства в кассу учреждения</i>	<i>Д 1 201 04 510 Поступления в кассу</i>	<i>К1 210 03 660 Уменьшение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств</i>
<i>Произведена выплата по гражданско-правовому договору на оказание услуг связи</i>	<i>Д 30204 830 Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг связи</i>	<i>К 1 201 04 610 Выбытие из кассы</i>

Невыплаченная в установленный срок (в течение трех дней) сумма оплаты по гражданско-правовому договору перечисляется на лицевой счет бюджетного учреждения, не как депонентская, а как кредиторская задолженность учреждения. Это связано с тем, что в соответствии с Инструкцией № 25н на счете 304 02 000 «Расчеты с депонентами» учитываются только суммы

оплаты труда и стипендии. Выплаты по гражданско-правовым договорам не относятся к расходам по оплате труда.

Аналитический учет расчетов по оплате договоров гражданско-правового характера ведут в Карточке учета средств и расчетов.

С суммы вознаграждения по договорам гражданско-правового характера удерживается НДФЛ, при этом физические лица, работающие по таким договорам, имеют право на получение налоговых вычетов.

Выплаты в пользу лиц, работающих по гражданско-правовым договорам, признаются объектом обложения ЕСН, кроме выплат по договорам, предметом которых является переход вещных прав на имущество или передача в пользование имущества (например, договорам аренды).

Не облагаются ЕСН выплаты по гражданско-правовым договорам, направленные на компенсацию издержек (в частности, оплата проезда, проживания и прочих расходов в местах проведения работ).

С сумм вознаграждений по договорам гражданско-правового характера отчисления в ФСС не производятся.

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в РФ начисляются с той же налоговой базы, что и ЕСН.

Физические лица, работающие по гражданско-правовым договорам, подлежат обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, только если обязанность страхователя уплачивать страховые взносы предусмотрена в указанном договоре.

7.2 Расчеты по платежам в бюджеты

Еще один вид обязательств бюджетного учреждения – это *обязательства по уплате законодательно установленных налогов и сборов*.

Порядок, условия и особенности исчисления налогов и сборов регламентирует НК РФ, поэтому в данном разделе будет рассмотрен только порядок отражения в бюджетном учете начисления и перечисления налогов и сборов в соответствии с Инструкцией № 25н.

Налоговые платежи бюджетных учреждений разделены на две группы:

- расчеты по налогам, связанным с оплатой труда («зарплатным» налогам) (НДФЛ - гл. 23 НК РФ, ЕСН - гл. 24 НК РФ);
- другие налоги и платежи.

Бюджетные учреждения, осуществляющие деятельность, приносящую доход, в установленных НК РФ случаях уплачивают:

- налог на добавленную стоимость - регулируется гл. 21 НК РФ;
- налог на прибыль - в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Налог на имущество организаций (гл. 30 НК РФ), транспортный (гл. 28 НК РФ) и земельный (гл. 31 НК РФ) налоги уплачиваются бюджетными уч-

реждениями, если для них законодательными актами не предусмотрены соответствующие льготы.

Для отражения операций по расчетам с бюджетом по налоговым платежам Инструкцией № 25н предусмотрен счет 303 00 000 «Расчеты по платежам в бюджеты».

К счету 303 00 000 «Расчеты по платежам в бюджеты» бюджетными учреждениями открываются следующие аналитические счета:

- 303 01 000 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»;
- 303 02 000 «Расчеты по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации»;
- 303 03 000 «Расчеты по налогу на прибыль»;
- 303 04 000 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»;
- 303 05 000 «Расчеты по прочим платежам в бюджет»;
- 303 06 000 «Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Эти счета корреспондируют по дебету со счетами учета источников возмещения налогов.

Источниками возмещения налогов в бюджетных учреждениях могут быть:

- суммы начисленной оплаты труда – по НДФЛ;
- бюджетные источники – по ЕСН и налогам, уплачиваемым в связи с осуществлением основной деятельности;
- доходы от приносящей доход деятельности.

Обязательства по прочим платежам в бюджет (аналитический счет 303 05 000) включают начисление и уплату

- налогов и сборов в бюджеты всех уровней, включаемые в состав расходов (налог на имущество, транспортный, земельный);
- разного рода платежей, сборов, государственных пошлин;
- штрафов, пеней за несвоевременную уплату налогов и сборов и других экономических санкций.

Основные операции по учёту обязательств перед бюджетом приведены ниже, кроме операций по учёту НДФЛ, ЕСН, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в РФ и взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уже рассмотренных в данном разделе:

<i>Начислен налог на прибыль, полученную от рыночных продаж товаров (работ, услуг)</i>	<i>Д 2 40101 130 Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>	<i>К 2 303 03 730 Увеличение кредиторской задолженности по налогу на прибыль</i>
<i>Начислен налог на прибыль, полученную от реализации нефинансовых активов</i>	<i>Д 2 40101 172 Доходы от реализации активов</i>	<i>К 2 303 03 730 Увеличение кредиторской задолженности по налогу на прибыль</i>

<i>Перечислен в бюджет налог на прибыль с банковского счета учреждения</i>	<i>Д 2 303 03 830 Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на прибыль</i>	<i>К 2 201 01 610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов</i>
<i>Начислен НДС с доходов от рыночных продаж товаров (работ, услуг)</i>	<i>Д 2 401 01 130 Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>	<i>К 2 303 04 730 Увеличение кредиторской задолженности по НДС</i>
<i>Начислен НДС с доходов от реализации нефинансовых активов</i>	<i>Д 2 40101 172 Доходы от реализации активов</i>	<i>К 2 303 04 730 Увеличение кредиторской задолженности по НДС</i>
<i>Отражена сумма НДС, подлежащая возмещению из бюджета</i>	<i>Д 2303 04 830 Уменьшение кредиторской задолженности по НДС</i>	<i>К 2 210 01 660 Уменьшение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам</i>
<i>Перечислен в бюджет НДС с банковского счета учреждения</i>	<i>Д 2 303 04 830 Уменьшение кредиторской задолженности по НДС</i>	<i>К 2 201 01 610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов</i>
<i>Начислены прочие платежи в бюджет</i>	<i>Д 1 (2) 401 01 290</i>	<i>К 1 (2) 303 05 730 Увеличение кредиторской задолженности по прочим платежам в бюджет</i>
<i>Перечислены прочие платежи в бюджет органами, организующими исполнение бюджетов</i>	<i>Д 1 303 05 830 Уменьшение кредиторской задолженности по прочим платежам в бюджет</i>	<i>К 1 304 05 290 Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по прочим расходам</i>
<i>Перечислены прочие платежи в бюджет с банковских счетов</i>	<i>Д 2 303 05 830 Уменьшение кредиторской задолженности по прочим платежам в бюджет</i>	<i>К 2 201 01 610 Выбытия денежных средств учреждения с банковских счетов</i>

Аналитический учет по счету 0 303 00 000 «Расчеты по платежам в бюджеты» ведется по каждому налогу отдельно в Карточке учета средств и расчетов.

Инвентаризация кредиторской задолженности бюджетных учреждений проводится в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Основными задачами инвентаризации кредиторской задолженности являются определение реальности, причин образования и возможности её списания.

Причинами образования кредиторской задолженности учреждения, могут быть:

- превышение расходов по работам (товарам, услугам) и других расходов над бюджетными назначениями, утвержденными бюджетными сметами на соответствующий год;

- расходование средств на цели, не предусмотренные бюджетным финансированием;

- иные нарушения.

Просроченная кредиторская задолженность имеет место, если срок оплаты принятых бюджетных обязательств в соответствии с заключенными договорами на отчетную дату истек, и поставщик может предъявить претензию в судебном порядке.

Просроченная кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности списывается на доходы учреждения:

<i>Списание кредиторской задолженности учреждения</i>	<i>Д 30200 830</i>	<i>К 40101 173</i>
	<i>Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками</i>	<i>Чрезвычайные доходы от операций с активами</i>

Контрольные вопросы

1. Дайте характеристику понятия «обязательства бюджетного учреждения».

2. Какие документы являются основанием для начисления денежного довольствия военнослужащих?

3. Назовите виды удержаний из начисленных в пользу физических лиц доходов. Как отражаются в бухгалтерском учете эти удержания?

4. Чем обусловлено первоочередное удержание налога на доходы физических лиц?

5. Назовите законодательно установленные размеры ограничений сумм удержаний из заработной платы.

6. В каком порядке осуществляется депонирование сумм оплаты труда? На каких счетах бухгалтерского учета оно производится?

7. За счет каких источников возмещаются обязательные социальные выплаты учреждения в пользу военнослужащих, гражданского персонала?

8. С учетом каких требований происходит принятие денежных обязательств по государственным контрактам?

9. Какой счет применяется для учета операций с расчетами по платежам из бюджета? Какие операции отражаются по кредиту этого счета?

10. Какие виды налогов уплачивают бюджетные учреждения? Какими записями оформляются начисление и уплата налогов в бюджет?

11. Каков порядок списания кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности? Какими бухгалтерскими записями отражаются операции списания?

8. УЧЕТ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВОИНСКОЙ ЧАСТИ

Учет операций, связанных с формированием финансового результата учреждения, ведется на счетах раздела 4 «Финансовый результат» Плана счетов бюджетного учета.

Финансовый результат определяется в результате сопоставления доходов и расходов бюджетного учреждения.

Учет доходов и расходов учреждения ведется на счетах аналитического учета, открываемых к синтетическому счету 400 00 000 «Финансовый результат» с учетом КОСГУ:

- 401 01 000 «Финансовый результат текущей деятельности учреждения»;
- 401 03 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»;
- 401 04 100 «Доходы будущих периодов».

8.1 Учёт доходов

Счет 401 01 000 «Финансовый результат текущей деятельности учреждения» объединяет счета учета доходов (401 01 100 «Доходы учреждения») и расходов (401 01 200 «Расходы учреждения»), начисленных учреждением за отчетный период.

Для выявления результатов финансовой деятельности учреждения на счете сопоставляют суммы начисленных доходов учреждения с суммами начисленных расходов. Кредитовый остаток по счету отражает положительный результат деятельности учреждения, дебетовый – отрицательный результат.

Финансовый результат в виде прибыли или убытка образуется лишь в рамках внебюджетной деятельности учреждения.

В конце финансового года счет подлежит закрытию.

Счет 401 01 100 «Доходы учреждения» применяется учреждениями Минобороны как для отражения доходов, полученных за счет бюджетных средств, так и при осуществлении приносящей доход деятельности.

Доходы (результаты) от приносящей доход деятельности бюджетных учреждений относятся к неналоговым доходам бюджетов (41 БК КФ).

Это доходы:

- от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, за исключением имущества автономных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий;
- от продажи имущества (кроме акций и иных форм участия в капитале, государственных запасов драгоценных металлов и драгоценных камней), на-

ходящегося в государственной или муниципальной собственности, после уплаты предусмотренных налогов и сборов, за исключением имущества автономных учреждений, а также имущества государственных и муниципальных унитарных предприятий;

- от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах;

- иные неналоговые доходы.

Воинские формирования, как и другие бюджетные учреждения, могут располагать внебюджетными средствами (Приказ № 135):

- от оказания услуг;

- в результате использования федеральной собственности, закрепленной за Министерством обороны на праве оперативного управления;

- в случае получения от сторонних организаций и лиц безвозмездной помощи.

Данные средства в полном объеме учитываются в бюджетной смете Министерства обороны и направляются на финансирование расходов военных учреждений.

Признание доходов отражается по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 401 01 100 «Доходы учреждения» с учетом кодов операций сектора государственного управления.

По дебету счета 401 01 100 «Доходы учреждения» отражается списание балансовой стоимости реализованных активов и расходов, связанных с их реализацией; нефинансовых активов, утраченных или пришедших в негодность; начисление налогов и иных платежей, подлежащих уплате в бюджет за счет соответствующих доходов и пр.

Особенности учета доходов и расходов в бюджетном учреждении определяются видом деятельности учреждения: бюджетная или приносящая доход деятельность.

Учет доходов. Счет 401 01 130 «Доходы от рыночных продаж готовой продукции, услуг, работ» применяется учреждениями Минобороны как для отражения доходов, полученных за счет бюджетных средств, так и при осуществлении приносящей доход деятельности.

Доходы, учитываемые на этом счете и подлежащие отражению в рамках бюджетной деятельности, — это возмещение расходов бюджетного учреждения за трудовые книжки и вкладыши в них, а также доходы, полученные учреждением в качестве администратора доходов.

Доходы от приносящей доход деятельности учитываются по кредиту счета 2 401 01 130 «Доходы от рыночных продаж готовой продукции, услуг, работ».

<i>Отражены доходы от оказания услуг</i>	<i>Д 2 205 03 560 Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>	<i>К 2 401 01 130 Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>
<i>Списана стоимость оказанных услуг</i>	<i>Д 2 401 01 130 Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>	<i>К 2 106 04 440 Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)</i>
<i>Начислен налог на добавленную стоимость</i>	<i>Д 2 401 01 130 Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>	<i>К 2 303 04 730 Увеличение кредиторской задолженности по НДС</i>
<i>Начислен налог на прибыль</i>	<i>Д 2 401 01 130 Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>	<i>К 2 303 03 730 Увеличение кредиторской задолженности по налогу на прибыль</i>

Кроме того, в кредит счета 401 01 130 «Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг» в конце отчетного года списывается договорная стоимость выполненных и сданных заказчику отдельных этапов работ, услуг со счета 401 04 130 «Доходы будущих периодов от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг».

К счету 401 01 150 «Безвозмездные и безвозвратные поступления от бюджетов» открыты счета:

401 01 151 «Поступления от других бюджетов бюджетной системы РФ»;

401 01 152 «Перечисления наднациональных организаций и правительств иностранных государств»;

401 01 153 «Перечисления международных финансовых организаций».

Учреждения Минобороны в бюджетном учете используют (редко) только счет 401 01 151 «Поступления от других бюджетов бюджетной системы РФ». На нем в качестве доходов отражается безвозмездное получение нефинансовых активов от учреждений бюджетов других уровней.

<i>Безвозмездно получены материальные запасы от учреждений бюджетов других уровней</i>	<i>Д 1 105 06 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов</i>	<i>К 1 401 01 151 Поступления от других бюджетов бюджетной системы РФ</i>
--	--	---

Счет 401 01 170 «Доходы от операций с активами » более распространен в бюджетном учете. Он подразделяется на счета 401 01 171 «Доходы от переоценки активов» , 401 01 172 «Доходы от реализации активов», 401 01 173 «Чрезвычайные доходы от операций с активами» и применяется для отражения доходов:

- при списании объектов основных средств, нематериальных и непроеизведенных активов, материальных запасов при их продаже, вследствие недостачи;
- при списании недостач готовой продукции;
- при списании объектов основных средств, нематериальных и непроеизведенных активов, пришедших в негодность;
- в случае оприходования материальных запасов, полученных от ликвидации основных средств и остающихся в распоряжении учреждения;
- при отражении сумм выявленных недостач, хищений, потерь по рыночной стоимости;
- при отражении сумм, списанных с баланса в связи с неустановлением виновных лиц.

По кредиту счета учета доходов отражается начисление (увеличение) доходов. Стоимость списанных с баланса учреждения объектов нефинансовых активов, пришедших в негодность, а также в случае их продажи или недостачи, отражается по дебету счета 401 01 172, то есть уменьшает сумму доходов.

Особенность учета операций по реализации имущества связана с тем, что при продаже имущества, приобретенного в рамках бюджетной деятельности, доходы следует отражать на счете по учету средств от приносящей доход деятельности. В соответствии с Письмом Федерального казначейства от 30.12.2005 № 42-7.1-01/2.2-404 «Об отражении в бюджетном учете операций по использованию в соответствии с нормативными правовыми актами средств от реализации государственного имущества» стоимость реализуемых активов нужно списывать в дебет счета 1 401 01 172 (признак - 1), а начисление дохода от продажи имущества отражать по кредиту счета 2 401 01 172 (признак - 2).

<i>Отражен доход от продажи оборудования</i>	<i>Д 2 205 09 560 Увеличение дебиторской задолженности по доходам от реализации активов</i>	<i>К 2 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>
<i>Списана остаточная стоимость оборудования</i>	<i>Д 1 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>	<i>К 1 101 04 410 Уменьшение стоимости машин и оборудования</i>
<i>Начислен НДС</i>	<i>Д 2 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>	<i>К 2 303 04 730 Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость</i>
<i>Начислен налог на прибыль</i>	<i>Д 2 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>	<i>К 2 303 03 730 Увеличение кредиторской задолженности по налогу на прибыль</i>

На счете «Доходы от реализации активов» отражается информация о суммах недостачи основных средств, нематериальных активов, материальных запасов. В случае, когда недостача в полном объеме возмещается материально ответственным лицом, суммы недостачи отражаются по кредиту счета 401 01 172:

<i>Отражена недостача материальных запасов по рыночной стоимости</i>	<i>Д 120904560 Увеличение дебиторской задолженности по недостачам материальных запасов</i>	<i>К 140101172 Доходы от реализации активов</i>
--	--	---

Если виновные лица не установлены, суммы недостач отражаются по дебету счета 401 01 172 и списываются с баланса:

<i>Списана недостача материальных запасов в связи с неустановлением виновного лица</i>	<i>Д 1 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>	<i>К 1 209 04 660 Погашение дебиторской задолженности по недостачам материальных запасов</i>
--	--	--

Доходы в сумме текущей рыночной стоимости материалов, топлива, запасных частей, полученных от ликвидации основных средств, на дату принятия их к учету отражаются следующим образом:

<i>Оприходованы запасные части</i>	<i>Д 1 105 06 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов</i>	<i>К 1 401 01 172 Доходы от реализации активов</i>
------------------------------------	--	--

На счете 401 01 180 «Прочие доходы» учитываются все остальные доходы, начисляемые бюджетным учреждением, не включенные в ранее рассматриваемые счета учета доходов:

- оприходование излишков нефинансовых активов (основных средств, материальных запасов), выявленных при инвентаризации, по рыночной стоимости;
- безвозмездное получение нефинансовых активов от учреждений, подведомственных другим главным распорядителям (распорядителям) средств бюджетов одного уровня, от государственных и муниципальных учреждений, от иных юридических лиц (коммерческих организаций);
- начисление сумм сборов и платежей в бюджет;
- начисление сумм налогов, подлежащим перечислению бюджетными учреждениями в бюджет, в случаях, установленных налоговым законодательством РФ и др.

<i>Оприходованы излишки материальных запасов, выявленные при инвентаризации</i>	<i>Д 110506340, Увеличение стоимости прочих материальных запасов</i>	<i>К 140101 180 Прочие доходы</i>
---	--	-----------------------------------

Счет 401 04 100 «Доходы будущих периодов» предназначен для учета сумм, начисленных заказчикам за выполненные и сданные им отдельные этапы работ, услуг и не относящихся к доходам текущего отчетного периода:

<i>Начислено заказчику за выполненный и сданный ему этап НИОКР (в соответствии с договорами и актом приемки-сдачи)</i>	<i>Д 20503560 Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>	<i>К 240104130 Доходы будущих периодов от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>
<i>Списана на доходы текущего отчетного периода договорная стоимость выполненных и сданных этапов работ, услуг</i>	<i>Д 240104130 Доходы будущих периодов от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>	<i>К 240101130 Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>

По окончании текущего финансового года счета, применяемые для отражения начисленных за год доходов по каждому коду КОСГУ, закрываются (доходы списываются на финансовый результат прошлых отчетных периодов).

8.2 Учёт расходов

В бюджетном учреждении расходы в рамках как бюджетной, так и внебюджетной деятельности можно сгруппировать следующим образом:

- материальные расходы и расходы на потребляемые услуги;
- расходы на оплату труда и социальные нужды;
- амортизация имущества;
- прочие расходы (например, земельный и транспортный налоги и др.)

Расходы в рамках *бюджетной деятельности* отражаются по дебету счета 140101200 «Расходы учреждения» с конкретизацией по кодам КОСГУ и кредиту счетов учета:

- обязательств по потребляемым услугам, оплате труда, социальным выплатам и пр.;
- налоговых обязательств;
- расходования материальных запасов;
- начисления амортизации и др.

Счет 401 01 211 «Расходы по заработной плате» применяется для отражения начисления денежного довольствия военнослужащих, заработной платы работников, состоящих в штате учреждения на основании Положения об

оплате труда, приказов, распоряжений, трудовых договоров и пр., а также пособия по временной нетрудоспособности за первые два дня болезни.

Счет 401 01 212 «Прочие выплаты» предназначен для отражения начисленных расходов учреждений по оплате дополнительных выплат и компенсаций: подъемных пособий при переезде на новое место военной службы; компенсации расходов, связанных с переездом из районов Крайнего Севера; оплаты суточных при служебных командировках; полевых денег; компенсации взамен продовольственного пайка, стоимости вещевого имущества и других аналогичных расходов.

Расходы по оплате учреждением ЕСН и взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний отражаются на счете 40101 213 «Расходы на начисления на оплату труда».

Оплата работодателем ЕСН и взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний по договорам гражданско-правового характера, заключаемым с физическими лицами, отражается на счетах учета соответствующих расходов – 401 01 221 «Расходы на услуги связи», 401 01 222 «Расходы на транспортные услуги» и т.д.

Расходы, начисленные бюджетным учреждением по заключенным контрактам и на основании полученных от поставщика услуг актов оказанных услуг, счетов-фактур, отражаются на соответствующих счетах к счету 401 01 220 «Расходы на приобретение услуг» в соответствии с КОСГУ.

Расходы, начисленные по договорам на оказание услуг связи (в том числе, услуг по подключению к Интернету и доступу в Интернет) на основании счетов-фактур относятся на счет 401 01 221 «Расходы на услуги связи». Счет 401 01 222 «Расходы на транспортные услуги» используется в бюджетном учете для отражения расходов по оплате:

- найма транспортных средств, услуг по пассажирским и грузовым (в том числе военным и гражданским) перевозкам и иных транспортных расходов, связанных с перемещением военнослужащих и членов их семей к месту военной службы, месту жительства;
- проезда военнослужащих и приравненных к ним лиц, а также членов их семей к месту проведения отпуска и обратно;
- обеспечения должностных лиц проездными документами в служебных целях на все виды общественного транспорта;
- проезда по служебным командировкам;
- других аналогичных расходов.

Для отражения учёта расходов по оплате потребления учреждением электрической и тепловой энергии, газа, водоснабжения, канализации и т.д. используется счет 401 01 223 «Расходы на коммунальные платежи».

На счете 401 01 224 «Расходы на арендную плату за пользование имуществом» учитываются начисленные расходы учреждения Минобороны по

оплате арендной платы в соответствии с заключенными договорами аренды (субаренды) имущества: помещений, сооружений, земли, транспорта и др.

Счет 401 01 225 «Расходы на услуги по содержанию имущества» предназначен для учета расходов по оплате договоров на оказание услуг, связанных с содержанием нефинансовых активов (например, текущий ремонт основных средств, уборка, вывоз мусора и пр.).

Прочие расходы учреждения, начисленные по договорам на оказание услуг, необходимых для обеспечения собственных нужд учреждения (например, установку охранной и пожарной сигнализации), отражаются на счете 401 01 226 «Расходы на прочие услуги».

Расходы, связанные с использованием основных средств и нематериальных активов, материальных запасов отражаются на счете 401 01 270 «Расходы по операциям с активами», к которому открываются счета:

- 401 01 271 «Амортизация основных средств и нематериальных активов»;
- 401 01 272 «Расходование материальных запасов»;
- 401 01 273 «Чрезвычайные расходы по операциям с активами».

На счете 401 01 271 «Амортизация основных средств и нематериальных активов» учитываются операции по начислению амортизации имущества учреждения.

Счет 401 01 272 «Расходование материальных запасов» используется при списании и выдаче на нужды учреждения материальных запасов.

Для отражения чрезвычайных расходов, связанных с утратой имущества учреждения в результате чрезвычайных ситуаций (стихийные бедствия, пожары и т.д.), предназначен счет 401 01 273 «Чрезвычайные расходы по операциям с активами».

Счет 401 01 290 «Прочие расходы» предназначен для начисления сумм (независимо от вида деятельности):

- оплаты труда по договорам гражданско-правового характера с лицами, не состоящими в штате учреждения;
- налогов и сборов в бюджеты всех уровней, включаемых в состав расходов (транспортный, земельный);
- штрафов, пеней за несвоевременную уплату налогов и сборов и другие экономические санкции.

Счет 1 401 01 200 «Расходы учреждения» корреспондирует со счетами учёта нефинансовых, финансовых активов и обязательств:

Отражены расходы по оплате труда (денежное довольствие, отпускные, пособия за первые два дня временной нетрудоспособности и др.) Д 1 401 01 211
Расходы по заработной плате

К 1 302 01 730
Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате

<i>Начислены ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование</i>	<i>Д 1401 01 213 Расходы на начисления на оплату труда</i>	<i>К 1 303 02 730 Увеличение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в РФ</i>
<i>Списаны на основании авансового отчета расходы на проезд</i>	<i>Д 1 401 01 222 Расходы на транспортные услуги</i>	<i>К 1 208 05 660 Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате транспортных услуг</i>
<i>Списаны расходы на оплату гостиницы</i>	<i>Д 1 401 01 226 Расходы на прочие услуги</i>	<i>К 1 208 09 660 Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате прочих услуг</i>
<i>Списаны расходы по оплате суточных</i>	<i>Д 1 401 01 212 Расходы по прочим выплатам</i>	<i>К 1 208 02 660 Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по прочим выплатам</i>
<i>Отражены расходы на услуги связи</i>	<i>Д 1 401 01 221 Расходы на услуги связи</i>	<i>К 1 302 04 730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по услугам связи</i>
<i>Отражены расходы на коммунальные услуги</i>	<i>Д 1 401 01 223 Расходы на коммунальные платежи</i>	<i>К 1 302 06 730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате коммунальных услуг</i>
<i>Отражены расходы на ремонтные работы</i>	<i>Д 1 401 01 225 Расходы на услуги по содержанию имущества</i>	<i>К 1 302 08 730 Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг по содержанию имущества</i>
<i>Списана стоимость ГСМ</i>	<i>Д 401 01 272 Расходование материальных запасов</i>	<i>К 1 105 03 440 Уменьшение стоимости ГСМ</i>
<i>Начислена амортизация по оборудованию</i>	<i>Д 1 401 01 271 Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов</i>	<i>К 1 104 04 410 Уменьшение стоимости машин и оборудования за счет амортизации</i>

<i>Списана остаточная стоимость оборудования в результате чрезвычайных ситуаций</i>	<i>Д 1 401 01 273 Чрезвычайные расходы по операциям с активами</i>	<i>К 1 101 04 410 Уменьшение стоимости машин и оборудования за счет амортизации</i>
<i>Начислен транспортный налог</i>	<i>Д 140101 290 Прочие расходы</i>	<i>К 30305 730 Увеличение кредиторской задолженности по прочим платежам в бюджет</i>

В конце года заключительными оборотами декабря общая величина накопленных расходов по каждому коду КОСГУ списывается на финансовый результат прошлых отчетных периодов.

Расходы в рамках *внебюджетной деятельности* отражаются по дебету счета 106 04 000 «Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)» и кредиту счетов учета материальных запасов, обязательств и др.

При завершении процесса выполнения работ, услуг соответствующие расходы списываются на уменьшение доходов текущего периода на дату подписания актов выполненных работ и оказанных услуг. При реализации готовой продукции, материальных запасов их списание осуществляется на дату отгрузки согласно накладной на отпуск готовой продукции, материальных запасов.

<i>Списаны затраты, связанные с оказанием услуги</i>	<i>Д 2 401 01 130 Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>	<i>К 2 106 04 440 Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)</i>
<i>Начислен в бюджет налог на прибыль</i>	<i>Д 2 401 01 130 Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>	<i>К 2 303 03 730 Увеличение кредиторской задолженности по налогу на прибыль</i>

По кредиту счета 2 401 01 130 отражаются суммы доходов, полученных от продаж готовой продукции, выполнения работ и оказания услуг.

Сформированный на данном счете финансовый результат деятельности, приносящей доход, в конце года подлежит списанию на финансовый результат прошлых отчетных периодов.

8.3 Результат финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения. Чистый операционный результат

По окончании текущего финансового года (заключительными оборотами декабря) счета, применяемые для отражения начисленных за год доходов и накопленных расходов, закрываются по каждому коду КОСГУ (доходы и расходы списываются на финансовый результат прошлых отчетных периодов):

<i>Списаны на финансовый результат начисленные за год доходы)</i>	<i>Д 1 401 01 000 Доходы учреждения</i>	<i>К 1 401 03 000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>
<i>Списаны на финансовый результат произведенные за год расходы</i>	<i>Д 140103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>	<i>К 140101200 Расходы учреждения</i>
<i>Закрытие счетов доходов и расходов по деятельности, приносящей доход</i>	<i>Д 2 401 01 130 Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг</i>	<i>К 2 401 03 000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>

Как увеличение или уменьшение финансового результата прошлых отчетных периодов отражаются в учете суммы, полученные в результате переоценки стоимости объектов основных средств и нематериальных активов:

<i>Отражена сумма дооценки объекта основных средств</i>	<i>Д 1(2) 101 00 310 Увеличение стоимости основных средств</i>	<i>К 1(2) 401 03 000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>
<i>Увеличена сумма накопленной амортизации</i>	<i>Д 1(2) 401 03 000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>	<i>К 1(2) 104 03 410 Уменьшение стоимости основных средств за счет амортизации</i>
<i>Отражена сумма уценки объекта основных средств</i>	<i>Д 1(2) 40103000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>	<i>К 1(2) 101 00 410 Уменьшение стоимости основных средств</i>
<i>Уменьшена сумма накопленной амортизации</i>	<i>Д 1(2) 104 03 410 Уменьшение стоимости основных средств за счет амортизации</i>	<i>К 1(2) 401 03 000 Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i>

Таким образом, общий результат финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения определяется в конце года и отражается на счете (1)2 40103 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов».

В отчетности результат финансово-хозяйственной деятельности учреждения отражается в Отчете о финансовых результатах деятельности (ф. 0503121) и носит название чистого операционного результата. Он определяется как операционный результат до налогообложения (разница между доходами и расходами учреждения по всем видам деятельности) за вычетом налога на прибыль. Чистый операционный результат может быть как положительным (в основном у администраторов поступлений в бюджет), так и отрицательным. В воинских частях, деятельность которых осуществляется преиму-

щественно за счет средств федерального бюджета, данный показатель будет отрицательным.

Контрольные вопросы

1. Раскройте понятие и основные правила признания доходов и расходов бюджетного учреждения (воинской части).

2. Каким образом в учете бюджетного учреждения отражаются расходы по основной деятельности и деятельности, приносящей доход?

3. Какой счет предназначен для отражения чрезвычайных расходов, связанных с утратой имущества учреждения в результате чрезвычайных ситуаций?

4. Какой счет предназначен для отражения в учете расходов на текущий ремонт основных средств?

5. На каких счетах отражается учет ЕСН и взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний по договорам гражданско-правового характера, заключаемым с физическими лицами?

6. Какой счет предназначен для учета сумм, начисленных заказчиком за выполненные и сданные им отдельные этапы работ, услуг и не относящихся к доходам текущего отчетного периода?

7. Какой счет применяется учреждениями Минобороны для отражения доходов, полученных за счет бюджетных средств, за счет средств от приносящей доход деятельности?

8. Какими бухгалтерскими записями отражаются в учете операции заключения счетов по окончании финансового года?

9. Как определяется финансовый результат текущей деятельности бюджетного учреждения (воинской части)?

10. Дайте определение понятия чистого операционного результата деятельности учреждения.

9. УЧЕТ САНКЦИОНИРОВАНИЯ РАСХОДОВ. УЧЕТ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ

9.1 Санкционирование расходов бюджета

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ бюджет – это форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления.

Планирование и исполнение военных расходов представляет особую значимость в связи с приоритетами национальной обороны и национальной безопасности страны.

Финансирование бюджетных учреждений, в том числе военных осуществляется по последовательной процедуре в соответствии с нормами Бюджетного кодекса Российской Федерации:

- определение главным распорядителем средств бюджета бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств (ЛБО), которые могут быть выделены на содержание бюджетного учреждения в соответствии с бюджетной росписью. Бюджетные ассигнования – это предельные объемы денежных средств, предусмотренные в соответствующем финансовом году для исполнения бюджетных обязательств; под ЛБО понимают предельный объем прав бюджетного учреждения на принятие им денежных обязательств, оплачиваемых за счет средств соответствующего бюджета;

- составление получателем средств бюджета (бюджетным учреждением) бюджетной заявки с обоснованием необходимого объема финансирования на ведение деятельности по направлениям расходования в соответствии с кодами бюджетной классификации;

- рассмотрение обоснованности бюджетных заявок подведомственных учреждений главным распорядителем (распорядителем) средств бюджета, утверждение бюджетных смет и на их основе утверждение лимитов бюджетных обязательств (ЛБО);

- распределение и доведение ЛБО до распорядителей бюджетных средств и далее до получателей;

- принятие получателями средств бюджета обязательств, которые должны быть оплачены за счет бюджета. Получатели (бюджетные учреждения) имеют право принимать бюджетные обязательства по осуществлению расходов и платежей в пределах доведенных до них ЛБО и бюджетной сметы;

- предварительная проверка и санкционирование платежей по принятым обязательствам;

- подтверждение исполнения денежных обязательств (акцептование) и кассовый расход (платежи).

Таким образом, все расходы бюджетного учреждения строго лимитированы.

Цели расходования бюджетных средств бюджетными учреждениями установлены ст.70 БК РФ. Это:

- оплата труда в соответствии с заключенными трудовыми договорами и правовыми актами, регулирующими размер заработной платы соответствующих категорий работников;
- перечисление страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;
- трансферты населению, выплачиваемые в соответствии с федеральными законами, законами субъектов РФ и правовыми актами органов местного самоуправления;
- командировочные и иные компенсационные выплаты работникам в соответствии с законодательством РФ;
- оплата товаров, работ и услуг по заключенным государственным или муниципальным контрактам;
- оплата товаров, работ и услуг по заключенным договорам с физическими и юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями.

Формирование и доведение бюджетных ассигнований и ЛБО осуществляется по системе распорядителей и получателей бюджетных средств по общеустановленным процедурам и в установленные сроки.

Порядок доведения бюджетных ассигнований и ЛБО до главных распорядителей бюджетных средств утвержден Приказом Минфина России от 10.06.2003 № 50н «Об утверждении Порядка организации работы по доведению через Федеральное казначейство и его территориальные органы объемов бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств и предельных объемов финансирования расходов федерального бюджета» (с изменениями, вступающими в силу с 1 января 2008 г. в соответствии с Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22 ноября 2007 года № 114н).

Бюджетные учреждения вправе получать бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств только от главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, в ведении которого они находятся. Распорядитель и получатель бюджетных средств могут быть включены в перечень подведомственных распорядителей и получателей бюджетных средств только одного главного распорядителя бюджетных средств. Бюджетные ассигнования и ЛБО доводятся до конкретных получателей бюджетных средств с указанием цели их использования. Эти принципы подведомственности расходов и целевого характера бюджетных средств закреплены БК РФ.

В Вооруженных Силах РФ действует трехуровневая система доведения бюджетных ассигнований до получателей средств федерального бюджета: главный распорядитель – распорядитель – воинская часть или другое учреждение. Особой на данном этапе является роль Военно-промышленной комиссии при Правительстве РФ, которая отдельно санкционирует все ассигнования по государственному оборонному заказу.

Главным распорядителем средств федерального бюджета, выделяемых Министерству обороны РФ, является Министр обороны РФ. Он распоряжается бюджетными средствами и средствами, поступающими за счет внебюджетных источников, через Главное управление военного бюджета и финансирования Министерства обороны.

Согласно положениям Бюджетного кодекса РФ органы военного управления, объединения, соединения и воинские части могут осуществлять полномочия, как распорядителей, так и получателей средств федерального бюджета для осуществления основной деятельности.

На командиров воинских частей – получателей бюджетных средств возлагается обязанность обеспечить своевременное представление финансово-плановых документов о потребности в бюджетных ассигнованиях на соответствующий год (плановый период) в финансово-экономическую службу объединения и другие довольствующие службы. Расчеты с целью обоснования потребности в бюджетных ассигнованиях осуществляются по результатам анализа утвержденной бюджетной сметы расходов по соответствующим направлениям расходов.

Расчеты и обоснования потребности объединения в бюджетных ассигнованиях представляются также ежеквартально в последнюю неделю отчетного квартала в составе сведений о дополнительной потребности объединения в лимитах бюджетных обязательств до конца бюджетного года.

Доведение лимитов бюджетных обязательств до получателей средств федерального бюджета, а также внесение в течение финансового года изменений осуществляется через Федеральное казначейство в форме уведомления.

Счета, на которых отражается учет операций исполнения бюджета по расходам, входят в раздел 5 «Санкционирование расходов бюджета» Плана счетов бюджетного учета. Операции, отражаемые на счетах данного раздела Плана счетов, не влияют на валюту баланса, а сами счета корреспондируют только между собой.

Для получателей бюджетных средств (бюджетных учреждений) в данном разделе Плана счетов предназначены счета:

- 501 03 000 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств»;
- 501 05 000 «Полученные лимиты бюджетных обязательств»;
- 501 06 000 «Лимиты бюджетных обязательств в пути»;
- 502 01 000 «Принятые бюджетные обязательства текущего года».

Учреждения – получатели бюджетных средств суммы доведенных до них через органы Федерального казначейства путем Уведомлений лимитов бюджетных обязательств отражают по дебету счета 501 05 000 «Полученные лимиты бюджетных обязательств» и кредиту счета 501 03 000 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств». Отражение сумм лимитов бюджетных обязательств по дебету счета 501 05 000 означает, что бюджетному учреждению предусмотрено денежное обеспечение на текущий

финансовый год по соответствующей статье расходов. Кредит счета 501 03 000 означает, что получателю средств бюджета утвержден источник финансирования этих расходов, дающий право бюджетному учреждению на принятие бюджетных обязательств текущего финансового года в пределах обозначенной суммы.

Суммы принятых обязательств по заключенным договорам, расчетно-платежным ведомостям и другим документам отражаются по дебету счета 501 03 000 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств» в корреспонденции с кредитом 502 01 000 «Принятые бюджетные обязательства текущего года». Дебет счета 501 03 000 означает, что получатель средств бюджета принял решение об использовании (расходовании) средств бюджета по соответствующей статье, подстатье КОСГУ, в результате чего источник финансирования бюджетного учреждения по данной статье, подстатье КОСГУ уменьшается. По кредиту счета 502 01 000 получатель средств бюджета отражает бюджетные обязательства, принятые в результате заключения договоров на приобретение материальных ценностей, услуг, с начала текущего финансового года по соответствующей статье, подстатье КОСГУ.

Например, воинской части – получателю средств федерального бюджета через Федеральное казначейство доведено Уведомление о лимитах бюджетных обязательств по следующим подстатьям КОСГУ: 211 «Оплата труда» и 340 «Увеличение стоимости материальных запасов».

В соответствии с полученными средствами военной частью начислено денежное довольствие и заключены договоры на приобретение строительных материалов:

<i>Получателю средств федерального бюджета доведены лимиты по оплате труда</i>	<i>Д 1 501 05 211 Полученные лимиты бюджетных обязательств по расходам за счет заработной платы</i>	<i>К 1 501 03 211 Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств по расходам за счет заработной платы</i>
<i>Получателю средств федерального бюджета доведены лимиты по материальным запасам</i>	<i>Д 1 501 05 340 Полученные лимиты бюджетных обязательств по расходам по приобретению материальных запасов</i>	<i>К 1 501 03 340 Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств по приобретению материальных запасов</i>
<i>Получателем средств федерального бюджета приняты денежные обязательства по оплате труда</i>	<i>Д 1 501 03 211 Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств по расходам за счет заработной платы</i>	<i>К 1 502 01 211 Принятые бюджетные обязательства текущего года за счет заработной платы</i>
<i>Получателем средств федерального бюджета приняты денежные обязательства по оплате</i>	<i>Д 1 501 03 340 Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств по</i>	<i>К 1 502 01 340 Принятые бюджетные обязательства текущего года за счет приобретения строи-</i>

*строительных материалов приобретению материаль- тельных материалов
(заключены соответст- ных запасов
вующие договоры)*

При корректировке принятых бюджетных обязательств суммы увеличения отражаются со знаком «плюс», а суммы уменьшения – по принципу «сторно» со знаком «минус».

Пример:

Учреждение заключило договор с транспортной организацией на сумму 12000 руб. Фактически стоимость транспортных услуг составила 11500 руб. В учете необходимо отразить корректировку принятых бюджетных обязательств текущего года в сторону уменьшения на 500 руб.:

<i>Приняты денежные обя- зательства по оплате транспортных услуг</i>	<i>Д 1 501 03 222</i>	<i>К 1 502 01 222</i>	<i>12000 руб.</i>
<i>Произведена корректиров- ка принятых обязательств по оплате транспортных услуг</i>	<i>Д 1 501 03 222</i>	<i>К 1 502 01 222</i>	<i>500 руб.</i>

С 1 января 2008 г. вступил в силу Федеральный закон от 24.07.2007 № 198-ФЗ «О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов», установивший переход бюджетной системы к среднесрочному планированию – формированию бюджетов на трехлетний период. В соответствии с новым подходом к организации исполнения бюджетов на три финансовых года Письмом Минфина России от 12.02.2008 № 02-14-10а/282 внесены некоторые изменения в методологию бюджетного учета санкционирования расходов у всех участников бюджетного процесса.

Согласно Письму учет бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств и принятых бюджетных обязательств осуществляется с указанием в коде счетов раздела 5 «Санкционирование расходов бюджета» (501 00 000, 502 01 000, 503 01 000) кода соответствующего финансового года:

1 - текущий финансовый год;

2 - очередной финансовый год за текущим (первый финансовый год планового периода);

3 - второй финансовый год планового периода.

Код финансового года отражается в 22-ом разряде номера счета:

- лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств на текущий финансовый год – 1 501 13 000, на первый год планового периода – 1 501 23 000, на второй год планового периода – 1 501 33 000;

- полученные лимиты бюджетных обязательств на текущий финансовый год – 1 501 15 000, на первый год планового периода – 1 501 25 000, на второй год планового периода – 1 501 35 000;

- принятые бюджетные обязательства текущего финансового года – 1 502 11 000, первого года планового периода – 1 502 21 000, второго года планового периода – 1 502 31 000.

Обороты по счетам санкционирования расходов ведутся в течение текущего финансового года. Лимиты бюджетных обязательств, ограничивающие объем бюджетных обязательств бюджетополучателей, прекращают свое действие с окончанием финансового года – 31 декабря, и уже после 25 декабря получатели бюджетных средств утрачивают право на принятие денежных обязательств.

Остаток лимитов бюджетных обязательств, в пределах которых бюджетными учреждениями не были приняты бюджетные обязательства в завершённом финансовом году, не может быть использован в следующем финансовом году.

Составление бюджетной сметы. Согласно ст. 161 БК РФ бюджетные учреждения должны осуществлять операции по расходованию бюджетных средств в соответствии с бюджетной сметой. Составление данной сметы входит в обязанности учреждений.

В соответствии с новой редакцией БК РФ бюджетная смета – это документ, устанавливающий в соответствии с классификацией расходов бюджетов лимиты бюджетных обязательств бюджетного учреждения.

Общие требования к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет бюджетных учреждений установлены Минфином России. Порядок составления, утверждения и ведения бюджетной сметы, а также внесения изменений в смету в пределах лимитов бюджетных обязательств определяется главным распорядителем бюджетных средств, в ведении которого находится бюджетное учреждение.

На основании разработанных и установленных главным распорядителем (распорядителем) средств бюджета расчетных показателей и доведенных объемов ЛБО бюджетным учреждением составляется смета, определяющая объем, целевое направление и распределение средств, отпускаемых на содержание учреждения в течение бюджетного года.

В бюджетной смете воинской части должны быть отражены следующие расходы:

- должностные оклады и другие выплаты гражданскому персоналу воинских частей, денежное довольствие, надбавки и доплаты военнослужащим;
- командировочные и иные выплаты в соответствии с трудовыми договорами (служебными контрактами, контрактами) и законодательством РФ;
- оплата поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг в соответствии с заключенными договорами;
- уплата налогов, сборов и иных обязательных платежей.

Заместителям Министра обороны РФ, начальникам служб Министерства обороны, начальнику Аппарата Министра обороны РФ, главнокомандующим видами Вооруженных Сил, командующим войсками военных округов,

родами войск Вооруженных Сил, заместителям начальника Генерального штаба Вооруженных Сил РФ, начальникам главных и центральных управлений Министерства обороны предоставлено право утверждать бюджетные сметы непосредственно подчиненных учреждений.

Расходование средств, полученных от внебюджетной деятельности, федеральные бюджетные учреждения обязаны осуществлять в соответствии со сметой доходов и расходов по приносящей доход деятельности на текущий финансовый год. Эта обязанность учреждений указана в Федеральном законе от 24.07.2007 N 198-ФЗ «О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов». Порядок ее утверждения, объем поступлений внебюджетных средств с указанием источников образования и направлений использования устанавливается главным распорядителем средств.

Смету доходов и расходов по приносящей доход деятельности на текущий финансовый год учреждение представляет в ОФК для проведения операций на лицевом счете по учету внебюджетных средств.

В соответствии с Концепцией реформирования бюджетного процесса дальнейшее развитие планирования бюджетных расходов предполагает поэтапный переход от сметного планирования и финансирования расходов к программно-целевому бюджетному планированию, направленному на достижение общественно значимых, количественно измеримых результатов деятельности администраторов бюджетных средств.

В настоящее время программно-целевое бюджетное планирование на федеральном уровне осуществляется в форме Федеральных целевых программ.

9.2 Учет активов и обязательств на забалансовых счетах

На забалансовых счетах учитываются ценности, временно находящиеся в учреждении и не принадлежащие ему (арендованные основные средства, материальные ценности, принятые на ответственное хранение или в переработку), бланки строгой отчетности, путевки в дома отдыха и санатории, а также условные права, обязательства и способы их обеспечения.

Особенность забалансовых счетов состоит в том, что они не корреспондируют с другими счетами: учет на них ведется без использования метода двойной записи. Получение активов либо появление обязательства учитывают по дебету забалансовых счетов, а выбытие активов или погашение обязательств – по кредиту.

Номер забалансового счета состоит из двух знаков: счет 01 «Арендованные основные средства», счет 02 «Материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и т.п.

Учет ценностей на забалансовых счетах необходимо вести отдельно по бюджетной и по приносящей доход деятельности, используя те же первичные

документы и регистры бюджетного учета, что и для учета ценностей, числящихся на балансовых счетах.

Инвентаризация товароматериальных ценностей на забалансовых счетах осуществляется в порядке и в сроки, установленные для ценностей, отражаемых на балансе.

Инструкцией № 25 предусмотрены 19 забалансовых счетов. Бюджетные учреждения вправе вводить дополнительные забалансовые счета, помимо предусмотренных Инструкцией. Например, для учета программных продуктов, на которые учреждение не имеет исключительных прав, а значит, не может отразить их на балансе как нематериальные активы, целесообразно ввести отдельный забалансовый счет.

Учет арендованных основных средств. Счет 01 «Арендованные основные средства» предназначен для учета арендованного имущества. В соответствии со ст. 622 ГК РФ имущество, переданное в аренду, в течение срока договора аренды остается на балансе арендодателя, поэтому в учете арендатора оно отражается на забалансовом счете.

На счете 01 учитываются основные средства, принятые от сторонних организаций по договору аренды, по стоимости, обозначенной в договоре аренды.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и пр.

При прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Аналитический учет по счету 01 ведется по арендодателям по каждому объекту основных средств (по инвентарным номерам арендодателя) в Карточке количественно-суммового учета материальных ценностей.

Учет материальных ценностей, принятых на ответственное хранение. На счете одноименном счёте 02 учитываются материальные ценности, принятые учреждением на ответственное хранение, а также изъятые в принудительном порядке до момента обращения их в собственность государства.

На данном счете учитываются также сырье и материалы, принятые в переработку, по ценам, предусмотренным в договорах.

Аналитический учет материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, ведется по организациям-владельцам, по видам, сортам материалов и местам хранения по договорным ценам или ценам приобретения в Карточке количественно-суммового учета материальных ценностей.

Учет бланков строгой отчетности. В бюджетных учреждениях используются различные бланки для оформления тех или иных операций. Бланки установленного законодательством РФ или внутриведомственными документами образца и содержащие обязательные реквизиты считаются бланками

строгой отчетности. Это трудовые книжки и вкладыши в них, квитанционные книжки, аттестаты, дипломы и т.п.

Бланки строгой отчетности учитываются на одноименном счёте 03 в условной оценке 1 рубль за 1 бланк.

Такие документы, как телефонные карты, путевки, талоны на бензин и др., не являются бланками строгой отчетности и отражаются в учёте как денежные документы на балансовом счете 201 05 000.

В силу специфики своей деятельности учреждения силовых ведомств применяют бланки строгой отчетности, которые отсутствуют в других бюджетных учреждениях. К таким бланкам относятся удостоверения личности, военные билеты, денежные аттестаты, перевозочные документы.

Статьей 20 Федерального закона от 27.05.1998 № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих» определено право военнослужащих, членов их семей, близких родственников и сопровождающих их лиц на безвозмездный проезд и провоз личного имущества железнодорожным, воздушным, водным и автомобильным транспортом общего пользования, за исключением такси. Для этого им выдаются воинские перевозочные документы, которые относятся к бланкам строгой отчетности и подлежат соответствующему учету финансовыми органами учреждений Минобороны.

Использование, хранение и обращение с перевозочными документами в ВС РФ утверждено Приказом Минобороны России.

Для получения денежного довольствия военнослужащим выдаются денежные аттестаты. Порядок их выдачи и использования в ВС РФ также утвержден Приказом Минобороны России.

Изготовление бланков денежных аттестатов возложено на Главное финансово-экономическое управление Минобороны России.

По месту военной службы аттестаты выдаются воинской частью, отрядом и т.д.

Выдача бланков денежных аттестатов непосредственно представителям воинских частей производится по предъявлении ими документа, удостоверяющего личность получателя, доверенности на право получения бланков, подписанной командиром и заверенной гербовой печатью воинской части.

Документом, подтверждающим трудовую деятельность работника и его трудовой стаж, является трудовая книжка. Военнослужащим и приравненным к ним лицам трудовые книжки не оформляются. Однако обязанность по их оформлению, учету и хранению в учреждениях Минобороны возникает в отношении гражданских служащих и иных работников.

Форма, порядок ведения и хранения трудовых книжек, а также изготовления бланков трудовых книжек и обеспечения ими работодателей в РФ устанавливаются Правительством РФ.

Израсходованные и испорченные бланки строгой отчетности списывают по Акту о списании бланков строгой отчетности (ф. 0504816).

Аналитический учет по данному счету ведется по каждому виду бланков и местам их хранения в Книге учета бланков строгой отчетности (ф. 0504045), утвержденной Приказом Минфина России № 123н.

Учет прочих ценностей на забалансовых счетах. На счете 04 «Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов» учитывается задолженность неплатежеспособных дебиторов в течение пяти лет с момента ее списания с баланса для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должников. Суммы, полученные в погашение этой задолженности, списываются со счета 04 и подлежат перечислению в доход соответствующего бюджета.

Аналитический учет по счету ведется в Карточке учета средств и расчетов.

На счете 05 «Материальные ценности, оплаченные по централизованному снабжению» учитываются материальные ценности, оплаченные вышестоящим учреждением и отгруженные учреждениям (грузополучателям) в рамках централизованного снабжения.

Аналитический учет по счету ведется в Книге учета материальных ценностей, оплаченных в централизованном порядке, по каждому учреждению (грузополучателю).

На счете 07 «Переходящие награды, призы, кубки и ценные подарки, сувениры» учитываются переходящие призы, знамена, кубки в течение всего периода их нахождения в данном учреждении, а также ценные подарки и сувениры.

Переходящие награды, призы, кубки учитываются в условной оценке 1 рубль за 1 предмет. Ценные подарки и сувениры учитываются по стоимости приобретения.

Аналитический учет по счету ведется по каждому предмету и его стоимости в Карточке количественно-суммового учета материальных ценностей.

На 08 счете «Путевки неоплаченные» учитываются путевки, полученные безвозмездно от общественных, профсоюзных и других организаций. Аналитический учет ведется по видам путевок, их количеству и номинальной стоимости в Карточке количественно-суммового учета материальных ценностей.

На счете 09 «Запасные части к транспортным средствам, выданные взамен изношенных» учитываются материальные ценности, выданные на транспортные средства взамен изношенных (двигатели, аккумуляторы, шины и покрышки и т.п.).

Аналитический учет по счету ведется в Карточке количественно-суммового учета в количественном выражении с указанием должности и фамилии получившего, даты получения, заводского номера.

На счете 12 «Спецоборудование для выполнения научно-исследовательских работ по договорам с заказчиками» учитывается спецоборудование, приобретенное для выполнения научно-исследовательских работ

по конкретной теме заказчика после передачи его в научное подразделение. После выполнения работ в соответствии с условиями договора спецоборудование возвращается заказчику или приходится на счет учета прочих материальных запасов.

На счете 13 «Экспериментальные устройства» учитываются основные средства и материальные ценности, используемые при изготовлении экспериментальных устройств для проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. По завершении НИОКР и демонтажа экспериментального устройства основные средства и материалы, годные к дальнейшему использованию, принимаются на баланс по рыночной стоимости на дату принятия к учету.

Аналитический учет по счетам 12 и 13 ведется по наименованиям, количеству, стоимости и материально ответственными лицам в Карточке количественно-суммового учета материальных ценностей.

Счета 17 «Поступления денежных средств на банковские счета учреждения» и 18 «Выбытия денежных средств с банковских счетов учреждения» предназначены для учета движения денежных средств на банковских счетах в разрезе кодов бюджетной классификации Российской Федерации.

Аналитический учет по счетам ведется в Многографной карточке.

Часть счетов забалансового учета не используется учреждениями-получателями бюджетных средств.

Использование забалансовых счетов обеспечивает контроль за сохранностью и использованием материальных ценностей, не принадлежащих данной организации.

Контрольные вопросы

1. Охарактеризуйте основные этапы санкционирования расходов федерального бюджета.

2. В чем заключается процесс финансирования бюджетных учреждений, в том числе военных, в условиях казначейской системы исполнения бюджета?

3. Дайте определение бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств.

4. Укажите цели расходования бюджетных средств бюджетными учреждениями, установленные ст.70 БК РФ.

5. Охарактеризуйте систему доведения бюджетных ассигнований до получателей средств федерального бюджета в Вооруженных Силах РФ.

6. Кто является главным распорядителем средств федерального бюджета, выделяемых Министерству обороны РФ?

7. Какой счет предназначен для отражения сумм принятых обязательств по заключенным договорам, расчетно-платежным ведомостям и другим документам? В какой форме осуществляется доведение лимитов бюджетных

обязательств до получателей средств федерального бюджета, а также внесение в течение финансового года изменений через Федеральное казначейство?

8. Каковы принципы отражения кода финансового года в структуре счетов раздела 5?

9. Назовите характерную особенность забалансовых счетов, отличающую их от балансовых счетов бюджетного учета.

10. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ЦЕНТРАЛИЗОВАННОМУ СНАБЖЕНИЮ МАТЕРИАЛЬНЫМИ ЦЕННОСТЯМИ

К материальным средствам, лежащим в основе хозяйственной деятельности воинских частей, относятся все виды вооружения, военной техники, боеприпасы, ГСМ, продовольствие, вещевое имущество воинских частей.

Система обеспечения ими включает централизованные поставки (подавляющее большинство поставляемого имущества) и децентрализованное приобретение материальных средств.

Расчеты с поставщиками по централизованному снабжению материальными ценностями бюджетных учреждений производятся вышестоящими учреждениями (главными распорядителями, распорядителями). Они заключают договоры на поставку материальных ценностей и производят их оплату, то есть выступают заказчиками по договорам централизованной поставки.

Отгрузка материальных ценностей осуществляется поставщиком в адрес бюджетного учреждения – грузополучателя.

Вышестоящее учреждение – заказчик направляет в адрес бюджетного учреждения Извещение (ф. 0504805) в двух экземплярах об отправке в его адрес поставщиком материальных ценностей. К Извещению прилагается копия счета поставщика на отгруженные ценности.

При получении материальных ценностей учреждение отправляет второй экземпляр Извещения заказчику с отметками об их поступлении и отражает соответствующие операции в учёте:

Поступило оборудование	Д 1 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства	К 1 304 04 310 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению основных средств
Приняты к учету прочие материальные запасы	Д 1 105 06 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов	К 1 304 04 340 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению материальных запасов
Оборудование введено в эксплуатацию	Д 1 101 04 310 Увеличение стоимости машин и оборудования	К 1 106 01 410 Уменьшение капитальных вложений в основные средства

В Письме Федерального казначейства от 29 декабря 2005 г. N 42-7.1-01/2.2-397 «Об отражении в бюджетном учёте операций по централизованным поставкам» рассмотрены еще несколько ситуаций централизованного снабжения:

1. Грузополучатель - бюджетное учреждение, неподведомственное заказчику. В этом случае операции принятия к учёту поступивших материальных ценностей отражаются следующим образом:

<i>Получено оборудование</i>	<i>Д 1 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства</i>	<i>К 1 401 01 180 Прочие доходы</i>
<i>Приняты к учету прочие материальные запасы</i>	<i>Д 1 105 06 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов</i>	<i>К 1 401 01 180 Прочие доходы</i>
<i>Принято к учету оборудование</i>	<i>Д 1 101 04 310 Увеличение стоимости машин и оборудования</i>	<i>Д 1 106 01 410 Уменьшение капитальных вложений в основные средства</i>

2. Грузополучатель – бюджетное учреждение, финансируемое из другого бюджета бюджетной системы. Операции отражаются в учёте следующим образом:

<i>Получено оборудование</i>	<i>Д 1 106 01 310 Увеличение капитальных вложений в основные средства</i>	<i>К 1 401 01 151 Доходы от поступлений от других бюджетов бюджетной системы РФ</i>
<i>Приняты к учету прочие материальные запасы</i>	<i>Д 1 105 06 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов</i>	<i>К 1 401 01 151 Доходы от поступлений от других бюджетов бюджетной системы РФ</i>
<i>Принято к учету оборудование</i>	<i>Д 1 101 04 310 Увеличение стоимости машин и оборудования</i>	<i>Д 1 106 01 410 Уменьшение капитальных вложений в основные средства</i>

В соответствии В Письме Федерального казначейства от 29 декабря 2005 г. N 42-7.1-01/2.2-397 рассмотрены также случаи, когда материальные ценности, предназначенные для централизованных поставок, сначала приходятся на склад заказчика, а затем отправляются грузополучателю.

Особенность отражения таких операций у грузополучателя заключается в том, что основные средства приходятся в дебет счетов 1 101 00 000, минуя счета 1 106 00 000 «Вложения в нефинансовые активы». При этом поступление материальных ценностей у подведомственного грузополучателя отражается по кредиту счета 1 304 04 000 «Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств», у неподведомственного – счета 1 401 01 180 «Прочие доходы»:

<i>Принято к учету оборудование подведомственным грузополучателем</i>	<i>Д 1 101 04 310 Увеличение стоимости машин и оборудования</i>	<i>К 1 304 04 310 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению основных средств</i>
<i>Приняты к учету прочие материальные запасы подведомственным грузополучателем</i>	<i>Д 1 105 06 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов</i>	<i>К 1 304 04 340 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению материальных запасов</i>
<i>Принято к учету оборудование неподведомственным грузополучателем</i>	<i>Д 1 101 04 310 Увеличение стоимости машин и оборудования</i>	<i>К 1 401 01 180 Прочие доходы</i>

Материальные ценности принимаются к бюджетному учету по ценам, указанным в Извещении.

В случае если материальные ценности поставщиком отгружены, но не получены грузополучателем к моменту получения Извещения, в учете грузополучателя используется счет 10700000 «Нефинансовые активы в пути»:

<i>Материальные ценности отгружены, но не получены</i>	<i>Д 1 107 03 340 Увеличение стоимости материалов в пути</i>	<i>К 1 304 04 310 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению материальных запасов</i>
<i>Фактическое поступление материальных ценностей (прочих материальных запасов)</i>	<i>Д 1 105 06 340 Увеличение стоимости прочих материальных запасов</i>	<i>К 1 107 03 440 Уменьшение стоимости материалов в пути</i>

Суммы, отраженные на этом счете, должны быть подтверждены оформленными в установленном порядке Извещениями и накладными поставщика.

Воинские части и другие формирования, подчиненные Минобороны, обеспечиваются материальными средствами через военный округ, на территории которого они дислоцируются или к которому прикреплены территориально. Схема поставок материальных средств (кроме квартирного имущества) определена приказами Минобороны: военный округ – армия (корпус) – соединение – воинская часть – подразделение.

Материальные средства воинским частям и другим формированиям, подведомственным Минобороны, выдаются из окружных, центральных баз и складов или непосредственно со складов и баз поставщиков по соответствующим указаниям довольствующих служб.

Воинские части, ведущие хозяйственную деятельность и не входящие в состав соединения, приказом командующего войсками военного округа прикрепляются на обеспечение к окружным складам (базам).

Воинские части, не ведущие хозяйственную деятельность и входящие в состав соединения, прикрепляются на обеспечение к ближайшим соединениям и воинским частям, ведущим хозяйственную деятельность приказом командира соединения, не входящие в состав соединения – приказом командующего войсками военного округа.

Обеспечение квартирным имуществом воинских частей осуществляется по схеме: центр – военный округ – квартирно-эксплуатационная часть района (КЭЧ) – соединение (воинская часть).

В соответствии с Приказом Минобороны России 2004 г. № 222 отгрузка и подвоз материальных средств в войсковые части осуществляются собственным автомобильным транспортом. В случае если воинская часть находится на отдаленном расстоянии от складов и баз довольствующей службы, доставка осуществляется железнодорожным транспортом.

Материальные средства, в том числе, боевая техника, вооружение могут передаваться воинскими частями в другие воинские части и формирования, на ремонтные заводы, базы, мастерские, центральные, окружные склады.

После поступления извещения, подтверждающего получение материальных ценностей воинской частью или формированием, складом, ремонтным заводом, в учёте воинской части, отгрузившей этих ценности, отражаются следующие бухгалтерские записи:

Отражена сдача (передача) материальных запасов	Д 1 304 04 340 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению материальных запасов	К 1 105 06 340 Уменьшение стоимости прочих материальных запасов
Отражена сдача (передача) основных средств	Д 1 304 04 310 Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению основных средств	Д 1 101 04 310 Уменьшение стоимости машин и оборудования

Учет материальных средств техническими службами воинской части должен вестись параллельно учету их в финансово-экономической службе. Контроль за ведением учета на складах и в подразделениях материально ответственными лицами, своевременностью оприходования и списания с учета материальных ценностей возлагается на начальника финансово-экономической службы воинской части (п. 10 Приказа Минобороны России № 135).

Контрольные вопросы

1. Охарактеризуйте систему обеспечения воинских частей и других формирований, подчиненных Минобороны материальными средствами.
2. В чем состоит особенность расчетов бюджетного учреждения с поставщиками по централизованному снабжению материальными ценностями?
3. На основании каких документов операции по централизованным поставкам отражаются в учете грузополучателя?
4. Охарактеризуйте особенности отражения в бюджетном учёте грузополучателя возможных ситуаций централизованного снабжения.
5. По каким ценам принимаются к бюджетному учету материальные ценности, полученные в рамках централизованного снабжения?
6. На каком счете в учете грузополучателя учитываются отгруженные, но не поступившие к моменту получения грузополучателем Извещения материальные ценности?
7. Укажите схему поставок материальных средств (кроме квартирного имущества) в воинские части и другие формирования, подчиненные Минобороны.
8. Укажите схему обеспечения воинских частей и других формирований квартирным имуществом.
9. Каковы особенности обеспечения воинских частей, не ведущих хозяйственную деятельность?
10. На кого возложен контроль за ведением учета на складах и в подразделениях, своевременностью оприходования и списания с учета материальных ценностей?

11. БЮДЖЕТНАЯ, СТАТИСТИЧЕСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ), НАЛОГОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

11.1 Бюджетная отчетность

Понятие, состав, требования, порядок и сроки представления бюджетной отчетности. Бюджетная отчетность субъектов бюджетного процесса представляет собой форму обобщения и отражения в стоимостных показателях бюджетных и внебюджетных средств по видам, размещению и использованию и по источникам их образования в денежной оценке.

С 1 января 2008 г. действует Федеральный закон от 26.04.2007 № 63-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации».

Согласно Закону в Бюджетный кодекс введена глава, которой установлен новый порядок составления и представления бюджетной отчетности. В частности, как определено в п. 1 ст. 264.1 БК РФ, обязанность утверждения единой методологии и стандартов бюджетного учета и отчетности возложена на Минфин России.

Приказом Минфина России от 24.08.2007 № 72н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (Инструкция N 72н) утвержден единый стандарт бюджетной отчетности.

Баланс бюджетного учреждения, являясь основной формой бюджетной отчетности, представляет собой информационную основу для оценки финансового состояния учреждения, его изменения за отчетный период в разрезе бюджетной и внебюджетной деятельности. Показателями, характеризующими финансовое положение субъектов бюджетного учета и отчетности, являются сведения об остатках активов и обязательств на счетах бюджетного учета.

Отчет о финансовых результатах представляет информацию о сложившихся за отчетный период доходах и расходах также в разрезе бюджетной и внебюджетной деятельности.

Согласно ст. 13 Закона № 129-ФЗ организации обязаны составлять бухгалтерскую отчетность на основе данных синтетического и аналитического учета. Поэтому до составления бюджетной отчетности производится сверка оборотов и остатков по аналитическим регистрам учета с оборотами и остатками по счетам бюджетного учета.

Показатели годовой бюджетной отчетности должны быть подтверждены данными инвентаризации, проведение которой перед составлением годовой бухгалтерской отчетности является обязательным.

Бюджетная отчетность составляется нарастающим итогом с начала года в рублях с точностью до второго знака после запятой.

Отдельные показатели отчетности, имеющие отрицательное значение, отражаются в соответствующих графах со знаком "минус"; графы, включающие показатели, не имеющие числового значения, прочеркиваются.

Главные распорядители (распорядители), получатели средств бюджета составляют следующие формы отчетности:

- Баланс главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503130);
- Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503127);
- Отчет о финансовых результатах деятельности (ф. 0503121);
- Справка по заключению счетов бюджетного учета отчетного финансового года (ф. 0503110);
- Справка по консолидируемым расчетам (ф. 0503125);
- Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по приносящей доход деятельности главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503137);
- Пояснительная записка (ф. 0503160);
- Разделительный (ликвидационный) баланс главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503230).

Главные распорядители средств бюджета вправе вводить дополнительные специализированные формы отчетности для подведомственных ему распорядителей, получателей средств бюджета, в целях отражения специфики их деятельности.

Бюджетная отчетность подписывается руководителем учреждения и главным бухгалтером. В случае ведения бюджетного учета централизованной бухгалтерией бюджетная отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером централизованной бухгалтерии, осуществляющей бюджетный учет и формирующей бюджетную отчетность.

Формы, содержащие плановые и экономические показатели, подписывается руководителем финансово-экономической службы учреждения. К таким формам относятся:

- Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503127);
- Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по приносящей доход деятельности главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503137);
- Пояснительная записка (ф. 0503160).

Получатели средств бюджета представляют бюджетную отчетность своему вышестоящему распорядителю бюджетных средств в установленные сроки.

Главные распорядители (распорядители) средств бюджета на основании представленной бюджетной отчетности составляют сводную бюджетную отчетность для представления ее органу, организующему исполнение соответствующего бюджета (главному распорядителю), в установленные им сроки.

Отчетным периодом является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно. Для вновь созданных бюджетных учреждений отчетным является период с даты их регистрации по 31 декабря года создания. Годовая отчетность составляется на 1 января года, следующего за отчетным.

Кроме годовой предусмотрено составление промежуточной (месячной и квартальной) отчетности, которая составляется нарастающим итогом с начала текущего финансового года: месячная - на 1-е число месяца, следующего за отчетным; квартальная - на 1 апреля, 1 июля и 1 октября текущего года.

Составленная отчетность представляется в соответствующий орган в сброшюрованном виде с нумерацией страниц, оглавлением и сопроводительным письмом на бумажных носителях и (или) в виде электронного документа (как на электронном носителе, так и путем передачи по телекоммуникационным каналам связи с обеспечением защиты информации в соответствии с законодательством РФ).

Согласно положениям Закона № 129-ФЗ организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Формы бюджетной отчетности. Баланс учреждения Минобороны (воинской части) как получателя средств формируется по общим для бюджетных учреждений принципам.

Он включает четыре раздела: 2 раздела в активе («Нефинансовые активы» и «Финансовые активы») и 2 раздела в пассиве («Обязательства» и «Финансовый результат»):

Номер раздела	Наименование раздела	Статьи
<i>Актив</i>		
<i>I</i>	<i>Нефинансовые активы</i>	<i>Основные средства</i> <i>Непроизведенные активы</i> <i>Нематериальные активы</i> <i>Материальные запасы</i> <i>Вложения в нефинансовые активы</i> <i>Нефинансовые активы в пути</i>
	<i>Итого по разд. I</i>	

<i>Номер раздела</i>	<i>Наименование раздела</i>	<i>Статьи</i>
<i>II</i>	<i>Финансовые активы</i>	<i>Денежные средства</i>
		<i>Финансовые вложения</i> <i>Расчеты с дебиторами</i> <i>Расчеты с подотчетными лицами</i> <i>Расчеты по недостачам</i>
	<i>Итого по разд. II</i>	
	<i>Баланс</i>	
<i>Пассив</i>		
<i>III</i>	<i>Обязательства</i>	<i>Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам</i> <i>Расчеты с поставщиками и подрядчиками</i> <i>Расчеты по платежам в бюджеты</i>
	<i>Итого по разд. III</i>	
<i>IV</i>	<i>Финансовый результат</i>	<i>Финансовый результат учреждения</i> <i>Финансовый результат прошлых отчетных периодов</i> <i>Доходы будущих периодов</i>
	<i>Итого по разд. IV</i>	
	<i>Баланс</i>	

Счета пятого раздела Плана счетов «Санкционирование расходов бюджета» в отчетный баланс не входят.

В разделе 1 «Нефинансовые активы» показаны сальдо по счетам учета объектов основных средств, нематериальных и непроизведенных активов, амортизации основных средств и нематериальных активов, а также материальных запасов учреждения активов. Объекты основных средств и нематериальных активов показываются в балансе по первоначальной (восстановительной) и остаточной стоимости, материальные запасы – по фактической стоимости приобретения или изготовления.

В разделе 2 «Финансовые активы» отражаются остатки по счетам учета денежных средств на банковских счетах, в кассе, денежных документов, дебиторской задолженности учреждения (расчетов с дебиторами по доходам, по выданным авансам, по недостачам, расчетов с подотчетными лицами). По счетам 0 205 00 000 «Расчеты с дебиторами по доходам», 0 206 00 000 «Расчеты по выданным авансам», 0 207 00 000 «Расчеты с дебиторами по бюджетным кредитам», 0 208 00 000 «Расчеты с подотчетными лицами», 0 209 00 000 «Расчеты по недостачам» показывается сальдо без расшифровки по аналитическим счетам.

Кредитовый остаток по счету 0 205 00 000 «Расчеты с дебиторами по доходам» отражается в разделе 2 Баланса со знаком «минус».

В разделе 3 «Обязательства» отражаются остатки по счетам учета кредиторской задолженности учреждения (расчетов с поставщиками и подрядчиками, по платежам в бюджеты, по начисленным суммам заработной платы,

денежного довольствия, пенсий, пособий и иных социальных выплат, по депонированным суммам, по удержаниям из заработной платы и др.). По счету 302 00 000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» показывается сальдо без расшифровки по аналитическим счетам.

Дебетовые остатки по аналитическим счетам к счету 303 00 000 «Расчеты по платежам в бюджеты»: 303 02 000 «Расчеты по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации»; 303 03 000 «Расчеты по налогу на прибыль»; 303 04 000 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»; 303 05 000 «Расчеты по прочим платежам в бюджет»; 303 06 000 «Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»; 304 04 000 «Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств» отражаются в разделе 3 Баланса со знаком «минус».

В разделе 4 пассива баланса содержатся данные о финансовом результате текущей деятельности учреждения (0 401 01 000), финансовом результате прошлых отчетных периодов (0 401 03 000) и доходах будущих периодов (0 401 04 000).

В Балансе остатки на счетах отражают на начало и конец отчетного финансового года в разрезе бюджетной и приносящей доход деятельности.

Форма баланса дополнена *Справкой о наличии имущества и обязательств на забалансовых счетах*. Она содержит данные по счетам:

01 «Арендованные основные средства» – в разрезе имущества, принятого по договорам аренды и по договорам безвозмездного пользования (коды строк 010 - 012);

02 «Материальные ценности, принятые на ответственное хранение» – с группировкой по видам материальных ценностей (код строки 020);

03 «Бланки строгой отчетности» – с группировкой по видам бланков (код строки 030);

05 «Материальные ценности, оплаченные по централизованному снабжению» – с расшифровкой по видам нефинансовых активов: основные средства, нематериальные активы, материальные запасы (коды строк 050 - 053) и другим забалансовым счетам.

Показатели отражаются в справке в разрезе бюджетной и приносящей доход деятельности на начало и конец отчетного периода.

Отчет о финансовых результатах деятельности составляется получателями средств бюджета. В нем отражаются данные о финансовых результатах их деятельности в разрезе кодов КОСГУ по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным. Показатели указываются отдельно по видам деятельности без учета результатов заключительных операций при завершении финансового года, проведенных 31 декабря отчетного финансового года.

Форма отчета, утвержденная Инструкцией № 72н, состоит из трех разделов: «Доходы», «Расходы» и «Чистый операционный результат», которые

заполняются в разрезе бюджетной деятельности, приносящей доход деятельности и по средствам во временном распоряжении.

Доходы учреждения отражаются в одноименном разделе Отчета и складываются из доходов от собственности; доходов от рыночных продаж готовой продукции, услуг, работ; безвозмездных и безвозвратных поступлений от бюджетов; доходов от операций с активами, в том числе: доходов от переоценки активов и доходов от реализации активов; чрезвычайных доходов от операций с активами; прочих доходов.

В разделе «Расходы» отражаются расходы учреждения на оплату труда и приобретение услуг, в том числе, услуг связи, транспортных и прочих услуг; расходы по операциям с активами; чрезвычайные расходы по операциям с активами; прочие расходы.

Разница между доходами и расходами за вычетом налога на прибыль представляет собой чистый операционный результат деятельности учреждения. В Отчете о финансовых результатах деятельности он определяется ещё и как чистое поступление от операций с нефинансовыми и финансовыми активами за вычетом чистого увеличения задолженности по обязательствам.

Объясняется это тем, что при использовании метода начислений доходы – это операции, увеличивающие чистую стоимость активов, а расходы – операции, уменьшающие чистую стоимость активов (увеличивающие обязательства учреждения). Таким образом, чистый операционный результат деятельности учреждения – это прирост чистой стоимости активов учреждения за отчетный период.

В соответствии с Инструкцией № 72н *Отчет об исполнении бюджета* главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета составляется на основании данных по исполнению бюджета исключительно в рамках бюджетной деятельности.

Показатели на 1 января года, следующего за отчетным, отражаются в Отчете до заключительных операций по закрытию счетов при завершении финансового года, проведенных 31 декабря отчетного финансового года.

По разделам отчета «Доходы бюджета», «Расходы бюджета», «Источники финансирования дефицитов бюджета» отражаются годовые объемы утвержденных бюджетных назначений в соответствии с утвержденной бюджетной росписью, с учетом последующих изменений, оформленных в установленном порядке.

Разделы «Доходы бюджета» и «Источники финансирования дефицитов бюджетов» заполняются администраторами поступлений в бюджет на основании бюджетных назначений по доходам бюджета и источникам финансирования дефицитов бюджетов

Бюджетные учреждения Минобороны – получатели средств бюджета в разделе «Расходы бюджета» отражают:

- суммы полученных лимитов бюджетных обязательств в объеме годовых назначений (с учетом последующих изменений) в соответствии с данными счета 1 501 05 000 «Полученные лимиты бюджетных обязательств».

- суммы кассовых расходов, исполненных через лицевые счета в ОФК, открытые в подразделениях Банка России или в кредитных организациях.

Неисполненные назначения определяются получателем средств бюджета на отчетную дату:

- по разделам «Доходы бюджета» и «Источники финансирования дефицитов бюджетов» как разница между утвержденными и исполненными бюджетными назначениями.

- по разделу «Расходы бюджета» неисполненные назначения по ассигнованиям – как разница между утвержденными и исполненными бюджетными назначениями; неисполненные назначения по ЛБО – как разница между ЛБО и исполненными бюджетными назначениями.

Результат исполнения бюджета (дефицит или профицит) определяется как разница между исполненными бюджетными назначениями по доходам и исполненными бюджетными назначениями по расходам бюджета.

Пояснительная записка является одной из форм годовой отчетности бюджетного учреждения и составляется в целях раскрытия структуры и порядка формирования, отраженных в этой отчетности отдельных показателей.

Пояснительная записка составляется всеми бюджетными учреждениями и имеет особое значение для анализа деятельности субъекта бюджетной отчетности, поскольку содержит разностороннюю информацию о различных ее аспектах. Инструкция № 72н содержит подробные разъяснения порядка составления Пояснительной записки.

Пояснительная записка к бюджетной отчетности воинской части составляется в разрезе следующих разделов:

Раздел «Организационная структура», включающий сведения об основных направлениях деятельности (Таблица № 1) и иную информацию, характеризующую организационную структуру субъекта бюджетной отчетности за отчетный период.

Раздел «Результаты деятельности», включающий:

- сведения о мерах по повышению эффективности расходования бюджетных средств (Таблица № 2);

- сведения о результатах деятельности;

- иную информацию, характеризующую результаты деятельности субъекта бюджетной отчетности за отчетный период, в том числе:

- о мерах по повышению квалификации и переподготовке специалистов;

- о ресурсах (численность работников, стоимость имущества, бюджетные расходы, объемы закупок и т.д.);

- об обеспеченности субъекта бюджетной отчетности основными фондами их техническом состоянии, эффективности использования, основных

мероприятиях по улучшению состояния и сохранности основных средств; о комплектности и своевременности поступления материальных запасов.

Раздел «Анализ показателей финансовой отчетности» субъекта бюджетной отчетности, включающий:

- сведения о движении нефинансовых активов;
- сведения по дебиторской и кредиторской задолженности;
- сведения о недостачах и хищениях денежных средств и материальных ценностей;
- сведения об остатках денежных средств на счетах получателя средств бюджета;
- иную информацию, характеризующую показатели финансовой отчетности субъекта бюджетной отчетности за отчетный период.

Раздел «Прочие вопросы деятельности» субъекта бюджетной отчетности, включающий:

- сведения об особенностях ведения бюджетного учета (Таблица № 4);
- сведения о результатах мероприятий внутреннего контроля (Таблица №5);
- сведения о проведении инвентаризаций (Таблица № 6);
- сведения о результатах внешних контрольных мероприятий (Таблица №7);
- сведения об использовании информационных технологий (ф. 0503177);
- иную информацию, характеризующую показатели деятельности субъекта бюджетной отчетности за отчетный период, и не нашедшую отражения в таблицах и приложениях, включаемых в раздел.

Во вступительной части Пояснительной записки отражаются сведения о бюджетном учреждении: наименование, ИНН, КПП, юридический адрес, основные виды деятельности учреждения, сведения о структурных подразделениях, руководителе и главном бухгалтере.

Информация, содержащаяся в таблицах 1 и 2, соответствует их названию, периодичность представления информации – годовая.

Таблицу № 3 «Сведения об исполнении текстовых статей закона (решения) о бюджете» учреждения – получатели средств бюджета не заполняют.

В Таблице № 4 «Сведения об особенностях ведения бюджетного учета» отражается информация об особенностях (в том числе, отраслевых) отражения в бюджетном учете операций с активами и обязательствами учреждения, разработанных соответствующими федеральными органами исполнительной власти и утвержденных в установленном порядке.

Периодичность представления информации – годовая.

Информация Таблицы № 5 «Сведения о результатах мероприятий внутреннего контроля» характеризует результаты проведенных в отчетном периоде мероприятий по внутреннему контролю за соблюдением требований бюджетного законодательства, соблюдением финансовой дисциплины и эффек-

тивным использованием материальных и финансовых ресурсов, а также правильным ведением бюджетного учета и составлением отчетности субъектом бюджетной отчетности:

- указывается перечень мероприятий внутреннего контроля.
- указывается перечень выявленных в результате мероприятий внутреннего контроля нарушений.
- указываются меры, принятые субъектом бюджетной отчетности по устранению выявленных нарушений

Периодичность представления информации – годовая.

В Таблице № 6 «Сведения о проведении инвентаризаций» содержится информация:

- о дате и причинах проведения инвентаризации (составление годовой бюджетной отчетности, смена материально ответственных лиц, выявление фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества, чрезвычайные ситуации, требующие проведения инвентаризации, реорганизация или ликвидация субъекта бюджетной отчетности и другие случаи, предусмотренные законодательством Российской Федерации);

- о выявленных расхождениях результатов с данными бюджетного учета;

- о мерах, принятых учреждением по результатам инвентаризации.

Таблица № 7 «Сведения о результатах внешних контрольных мероприятий» содержит информацию о проведенных внешними контрольными органами мероприятиях по контролю за соблюдением требований бюджетного законодательства, соблюдением финансовой дисциплины, эффективным использованием материальных и финансовых ресурсов, правильным ведением бюджетного учета и составлением бюджетной отчетности. В Таблице указываются тема, дата и результаты проведенной в отчетном периоде проверки, а также меры по устранению выявленных в ходе проверки нарушений.

Периодичность представления информации – годовая.

Формы, входящие в состав Приложения к Пояснительной записке, дополняют сведения о разных сторонах деятельности учреждения.

Сведения об исполнении бюджета. Форма содержит информацию о годовых объемах утвержденных лимитов бюджетных обязательств, суммах исполненных бюджетных назначений и причинах отклонений, например: недоведение (несвоевременное доведение) ЛБО; изменение графика платежей по обязательствам; длительность сроков заключения государственных контрактов; прочие причины.

Периодичность представления информации – квартальная, годовая.

Сведения об исполнении мероприятий в рамках целевых программ. В форму включены данные об исполнении целевых программ, подпрограмм, в реализации которых принимает получатель средств бюджета.

Периодичность представления информации – годовая.

Сведения о движении нефинансовых активов. Информация формируется отдельно:

- по обобщенным группам нефинансовых активов – основным средствам, нематериальным активам, материальным запасам, произведенным активам;

- по видам вложений в нефинансовые активы капитальным вложениям в основные средства, нематериальные и произведенные активы, вложениям в изготовление материалов и готовой продукции;

- по видам нефинансовых активов, отгруженных поставщиками, в том числе в рамках централизованного снабжения и целевых программ, но не поступивших к концу отчетного периода грузополучателю.

В форме отражается информация об изменении показателей нефинансовых активов в результате:

- проведения их переоценки;
- приобретения нефинансовых активов, в том числе, в рамках поставок по централизованному снабжению материальных ценностей;
- безвозмездных поступлений нефинансовых активов;
- принятия к учету выявленных излишков, в том числе по результатам инвентаризации и списании нефинансовых активов;
- передаче имущества по централизованному снабжению между учреждениями одной ведомственной подчиненности;
- реализации имущества бюджетным учреждением;
- безвозмездной передаче нефинансовых активов;
- выявленных недостатков при проведении инвентаризации;
- порчи в результате чрезвычайных обстоятельств;
- прочих, не указанных выше, операций с нефинансовыми активами.

Сведения по дебиторской и кредиторской задолженности. Данная форма содержит аналитические данные, которые исключены из состава Баланса. В ней раскрываются сведения о дебиторской и кредиторской задолженности по счетам бюджетного учета:

- 205 00 000 «Расчеты с дебиторами по доходам»;
- 206 00 000 «Расчеты по выданным авансам»;
- 207 00 000 «Расчеты с дебиторами по бюджетным кредитам»;
- 208 00 000 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 209 00 000 «Расчеты по недостаткам»;
- 210 01 000 «Расчеты по НДС по приобретенным ценностям, работам, услугам»;
- 302 00 000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 303 00 000 «Расчеты по платежам в бюджеты»;
- 304 02 000 «Расчеты с депонентами»;
- 304 03 000 «Расчеты по удержаниям из оплаты труда»;
- 304 04 000 «Внутренние расчеты между главным распорядителем (распорядителем) и получателями средств».

Кредитовые остатки на отчетную дату по соответствующим аналитическим счетам счета 0 205 00 000 «Расчеты с дебиторами по доходам» отражаются со знаком минус. Дебетовые остатки на отчетную дату по счетам Раздела 3 «Обязательства» Плана счетов бюджетного учета отражаются в приложении со знаком минус.

Из общей суммы дебиторской (кредиторской) задолженности по соответствующему номеру счета бюджетного учета выделяется просроченная (нереальная к взысканию) задолженность с указанием наименования дебитора (кредитора), суммы и причины образования задолженности, номера документа, на основании которого она образовалась. Сведения составляются отдельно по бюджетной и приносящей доход деятельности, а также отдельно по дебиторской и кредиторской задолженности.

Периодичность представления информации – годовая. *Сведения об изменении остатков валюты баланса.* В форме «Счета актива баланса», «Счета пассива баланса» отражаются:

- остатки по счетам баланса на конец предыдущего и начало отчетного финансового года и коды счетов бюджетного учета, по которым эти остатки не совпадают;

- причина изменения остатка на начало отчетного финансового года (переоценка стоимости активов или иные причины, предусмотренные законодательством РФ).

Периодичность представления информации – годовая.

Сведения о недостачах и хищениях денежных средств и материальных ценностей. Форма содержит информацию об объемах недостач и хищений имущества учреждения за отчетный период на основании соответствующих аналитических счетов счета 0 209 00 000 "Расчеты по недостачам".

Периодичность представления информации – годовая.

Сведения об использовании информационных технологий. В форме содержится информация о суммах расходов учреждения на приобретение:

- вычислительной техники (персональных компьютеров, печатающих устройств, сетевого оборудования локальных вычислительных сетей, систем хранения данных) и других аналогичных затратах и модернизацию;

- неисключительных (лицензионных) прав на программное обеспечение и базы данных;

- исключительных (имущественных) прав на программное обеспечение и базы данных, в том числе на оплату государственного контракта по созданию программ для ЭВМ или баз данных и т.п.).

Периодичность представления информации – годовая.

Сведения об остатках денежных средств на счетах получателя средств бюджета. Форма составляется:

- по каждому банковскому счету, открытому в кредитных организациях, в том числе по средствам во временном распоряжении;

-по лицевым счетам, открытым в органе Федерального казначейства – по предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, а также по средствам во временном распоряжении.

Периодичность представления информации – годовая.

Сведения о динамике и структуре основных показателей исполнения бюджета. Форма содержит показатели Отчета об исполнении бюджета (ф. 0503127) в абсолютных и относительных показателях (в процентах к годовым назначениям с учетом изменений) в сравнении с соответствующими показателями предыдущего года.

Периодичность представления информации – годовая.

Сведения о кассовом исполнении сметы доходов и расходов по приносящей доход деятельности. Форма содержит обобщенные за отчетный период данные о результатах кассового исполнения сметы доходов и расходов по приносящей доход деятельности:

-объемы утвержденных сметой по приносящей доход деятельности назначений: по доходам, расходам и источникам финансирования дефицитов;

-суммы исполненных назначений по приносящей доход деятельности: по доходам, расходам, источникам финансирования дефицитов;

-причины отклонений между данными уточненной сметы доходов и расходов по приносящей доход деятельности и суммами исполненных назначений по приносящей доход деятельности.

Периодичность представления информации – квартальная, годовая.

Справка по консолидируемым расчетам составляется с целью предоставить необходимую информацию по взаимосвязанным показателям в отчетности всех участников бюджетного процесса: получателей, распорядителей, главных распорядителей средств бюджета, органов, организующих исполнение бюджетов, для проведения консолидации. Показатели форм бюджетной отчетности обобщаются путем суммирования одноименных показателей и исключения взаимосвязанных показателей в порядке, установленном Инструкцией № 72н.

В *Справке по заключению счетов бюджетного учета* отчетного финансового года бюджетные учреждения - получатели средств бюджета отражают обороты по счетам, подлежащим закрытию по завершении финансового года, в разрезе бюджетной и приносящей доход деятельности:

- 210 02 000 "Расчеты по поступлениям в бюджет с органами, организующими исполнение бюджетов";

- 304 04 000 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств";

- 304 05 000 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов";

- 401 01 000 "Финансовый результат текущей деятельности учреждения";

- 401 02 000 "Финансовый результат по резервному фонду".

Для проверки правильности составления бюджетной отчетности целесообразно воспользоваться *Контрольными соотношениями* (Письма Федерального казначейства от 18.12.2007 N 42-7.1-15/2.1-419 «О направлении Контрольных соотношений к годовой отчетности за 2007 год» и от 28.01.2008 N 42-7.1-17/2.4-25 «О направлении дополнительных контрольных соотношений»). Некоторые основные контрольные соотношения показателей баланса и отчета о финансовых результатах деятельности учреждения:

<i>Баланс</i>	<i>Отчет о финансовых результатах деятельности</i>
Сумма строк 030 «Основные средства», 091 «Капитальные вложения в основные средства», 121 «Основные средства в пути»; разница граф 7и 3, 8 и 4, 10 и 6	Строка 320 «Чистое поступление основных средств», графы 4, 5, 7
Строка 060 «Нематериальные активы», 092 «Капитальные вложения в нематериальные активы», 122 «Нематериальные активы в пути»; разница граф 7и 3, 8 и 4, 10 и 6	Строка 330 «Чистое поступление нематериальных активов», графы 4, 5, 7
Сумма строк 070 «Непроизведенные активы», 093 «Капитальные вложения в непроизведенные активы»; разница граф 7и 3, 8 и 4, 10 и 6	Строка 350 «Чистое поступление непроизведенных активов», графы 4, 5, 7
Сумма строк 080 «Материальные запасы», 094 «Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)», 123 «Материалы в пути»; разница граф 7и 3, 8 и 4, 10 и 6	Строка 360 «Чистое поступление материальных запасов», графы 4, 5, 7
Строка 170 «Денежные средства учреждения (0 201 00 000)» (графа 7 - графа 3) + итог по счету 1 210 02 000 графы 2 справки к балансу - итог по счету 1 304 05 000 графы 3 справки к балансу	Строка 410 «Чистое поступление средств на счета бюджетов», графа 4 «Бюджетная деятельность»
Сумма строк 230 «Расчеты с дебиторами по доходам», 260 «Расчеты по выданным авансам», 310 «Расчеты с подотчетными лицами», 320 «Расчеты по недостачам», 331 «Расчеты по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам», 332 «Расчеты по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств»; разница граф 7и 3, 8 и 4, 9 и 5, 10 и 6	Строка 480 «Чистое увеличение дебиторской задолженности (кроме бюджетных кредитов)», графы 4, 5, 7
Сумма строк 490 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 510 «Расчеты по платежам в бюджеты», 531 «Расчеты по средствам, полученным во временное распоряжение», 532 «Расчеты с депонентами», 533 «Расчеты по удержаниям из оплаты труда», итог по счету 0 304 04 000 (графа 3 - графа 2, графа 5 - графа 4 справки к балансу); разница граф 7и 3, 8 и 4, 9 и 5, 10 и 6	Строка 540 «Чистое увеличение кредиторской задолженности (кроме внутреннего и внешнего долга)», графы 4, 5, 6, 7

Перед составлением годового отчета важно проверить соответствие сумм принятых обязательств на счетах 50201 000 «Принятые бюджетные обязательства текущего года» кредитовым оборотам по соответствующим счетам

20800 000 «Расчеты с подотчетными лицами» и 30200 000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 30300 000 «Расчеты по платежам в бюджеты».

11.2 Статистическая (финансовая) и налоговая отчетность

Статистическая (финансовая) отчетность. Командиры воинских частей – получатели бюджетных средств обязаны обеспечить представление в финансово-экономическую службу следующие формы финансовой отчетности:

- сведения об исполнении показателей бюджетной росписи Министерства обороны Российской Федерации;

- сведения о предоставлении мер социальной поддержки гражданам, имеющим детей и об использовании средств, выделенных на выплату государственных пособий: по беременности и родам; единовременных пособий женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности; единовременных пособий при рождении ребенка и др.;

- сведения о фактических расходах общехозяйственного характера, связанных с приобретением и (или) изготовлением оборудования помещений воинских частей, канцелярских товаров, справочной литературы для служебного пользования, сумок для хранения и перевозки служебных документов и наличных денег, и прочих хозяйственных расходах;

- сведения о фактических расходах денежных средств на оплату служебных командировок, связанных с боевой подготовкой, проведением служебных совещаний, краткосрочных сборов и т.п.

Указанные выше отчётные документы составляются по состоянию на 1 апреля, 1 июля, 1 октября отчетного года и 1 января года, следующего за отчётным, и представляются в сроки, установленные для представления бюджетной отчетности;

- сведения о фактической численности и расходах на выплату денежного довольствия военнослужащим Вооруженных Сил Российской Федерации.

Сведения составляются за полугодие и за год и представляются в сроки, установленные для представления бюджетной отчетности;

- оперативные донесения о размерах задолженности личному составу по установленным законодательством выплатам: денежному довольствию военнослужащих, заработной плате гражданского персонала, прочим выплатам. Составляются к 15 числу каждого месяца.

- отчет о фактических расходах по обеспечению и обслуживанию войск (воинских формирований, органов) и личного состава на должностях, содержащихся за счет численности и средств других федеральных органов исполнительной власти. Составляются за полугодие к 5 июля, за девять месяцев к 5 октября и за год к 5 января года, следующего за отчетным;

- сведения о состоянии расчётов по предъявленным к оплате исполнительным листам. Составляются к 25 марта, к 25 июня, к 25 сентября, к 25 декабря;

- отчётные данные о количестве лиц, которым были выплачены компенсации за наём (поднаём) жилых помещений, и объёмах средств, истраченных на эти цели. Составляются за первый квартал к 3 апреля, за полугодие к 3 июля, за девять месяцев к 3 октября и за год к 3 января года, следующего за отчетным.

Налоговая отчетность. Налоговым Кодексом РФ (ст. 23) на налогоплательщика возложена обязанность представлять в налоговые органы по месту учета налоговые декларации, если это предусмотрено законодательством.

Налоговая декларация – это письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговой базе, налоговых льготах, исчисленной сумме налога и о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они должны уплачивать в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Налоговым кодексом установлены конкретные сроки представления налоговой декларации по каждому налогу.

По налогу на добавленную стоимость налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено гл. 21 НК РФ (п. 5 ст. 174 НК РФ).

По налогу на доходы физических лиц налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 229 НК РФ).

По единому социальному налогу налоговая декларация представляется не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации по налогу с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим представление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган ПФР (п. 7 ст. 243 НК РФ).

По налогу на прибыль налогоплательщики представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. п. 3 - 4 ст. 289 НК РФ).

Нарушение установленных сроков представления налоговых деклараций влечет применение к налогоплательщику ответственности, установленной статьями НК РФ и КоАП РФ.

Согласно п. 2 ст. 80 НК РФ, налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на

бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством РФ.

Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя и направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

В соответствии с п. 3 ст. 80 НК РФ налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых на 1 января превышает 100 человек, а также вновь созданные организации, численность работников которых превышает указанный предел, представляют налоговые декларации в налоговый орган в электронном виде, если законодательством РФ не предусмотрен иной порядок.

Главным при представлении налоговой отчетности в налоговые органы является соответствие налоговой декларации (расчета) форме, действующей и утвержденной в установленном порядке. Для этого в первую очередь необходимо проверить, чтобы налоговая декларация учитывала все последние изменения, внесенные в формы налоговых деклараций.

Контрольные вопросы

1. Какие нормативно-правовые акты определяют состав и порядок составления отчетности бюджетных учреждений?

2. Какие формы бюджетной отчетности составляют главные распорядители (распорядители) и получатели средств бюджета?

3. Кем подписывается бюджетная отчетность учреждения?

4. Кем подписываются формы бюджетной отчетности, содержащие плановые и экономические показатели?

5. Какая отчетность считается промежуточной и с какой периодичностью предусмотрено ее составление и представление?

6. Какой период для бюджетных учреждений, в том числе для вновь созданных является отчетным?

7. Какую информацию представляет заинтересованным пользователям Баланс бюджетного учреждения (ф. 0503130)?

8. Охарактеризуйте структуру Баланса главного распорядителя (распорядителя), получателя средств. Назовите разделы и основные статьи Баланса.

9. В каком разделе Баланса и каким образом отражается кредитовый остаток по счету 0 205 00 000 «Расчеты с дебиторами по доходам»?

10. В каком разделе Баланса и каким образом отражаются дебетовые остатки по аналитическим счетам к счету 303 00 000 «Расчеты по платежам в бюджеты»?

11. Какую информацию представляет заинтересованным пользователям Отчет о финансовых результатах деятельности (ф. 0503121)?

12. В рамках какой деятельности составляется Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503127)?

13. В каких целях составляется Пояснительная записка (ф. 0503160)?

14. Каковы требования к составлению и представлению статистической (финансовой) отчетности воинской части?

15. Каковы требования к составлению и представлению налоговой отчетности воинской части?