

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
Кафедра экономической безопасности, системного анализа и контроля

Заведующий кафедрой
канд. экон. наук, доцент
Д.Л. Скипин

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
Магистра

**УЧЕТНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ
РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ**

38.04.01 Экономика
Магистерская программа «Учет, анализ и аудит»

Выполнила работу
студентка 3 курса
заочной формы обучения

Саушкина Инна Валерьевна

Научный руководитель
канд. экон. наук, доцент

Лукьяненко Ольга Викторовна

Рецензент
Главный бухгалтер
ГАУЗ ТО «Областная
стоматологическая поликлиника»

Копнина Елена Анатольевна

Тюмень
2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ В СИСТЕМЕ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ	7
1.1. ОБЩЕСТВЕННЫЙ СЕКТОР ЭКОНОМИКИ: СУЩНОСТЬ, СТРУКТУРА И МЕХАНИЗМЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ.....	
1.2. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В СИСТЕМЕ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ.....	22
ГЛАВА 2. МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОНОМНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ.....	29
2.1. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В АВТОНОМНОМ УЧРЕЖДЕНИИ.....	29
2.2. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АВТОНОМНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ.....	45
2.3. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОНОМНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ	73
ГЛАВА 3. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ УЧЕТНО-МЕТОДИЧЕСКИХ АСПЕКТОВ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ.....	79
3.1. РАЗВИТИЕ НАЦИОНАЛЬНЫХ ПРАВИЛ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ) ОРГАНИЗАЦИЙ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ	79
3.2. РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-МЕТОДИЧЕСКОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОНОМНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ.....	87
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	91
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	93
ПРИЛОЖЕНИЯ 1-18.....	101

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Основной целью автономных учреждений является производственные и финансово-экономические отношения при любой системе хозяйствования и в любой модели государственного устройства. Они призваны обеспечивать удовлетворение целого ряда общественно значимых потребностей, таких как образование, здравоохранение, научные исследования, социальная защита, культура, государственное управление и др.

Востребованность результатов выпускной квалификационной работы в области бухгалтерского учета формирования финансовых результатов, недостаточная степень раскрытия ряда теоретических и практических положений, связанных с понятием и сущностью финансовых результатов, а также ошибочность методики отражения операций финансовых результатов в бухгалтерской (финансовой) отчетности, на наш взгляд, определяют актуальность данного исследования и полезность его результатов для совершенствования современной системы бухгалтерского законодательства и действующей практики.

Степень изученности проблемы. Вопросам изучения экономической сущности финансовых результатов и проблем, связанных с учетом, оценкой, контролем и анализом посвящены исследования ведущих отечественных авторов.

В проведенном исследовании были изучены работы таких авторов, как О.В. Ефимов, Шумпетера, П. Самуэльсона, Я.В. Соколова, Е.П. Козлова, Н.В. Парашутин, занимавшихся изучением вопросов формирования финансовых результатов автономных учреждений.

Вместе с тем, некоторые вопросы, связанные с раскрытием экономической сущности формирования финансовых результатов, разработкой методов оценки, анализа и отражения операций формирования финансовых

результатов в бюджетной отчетности в организации, остаются открытыми, продолжают вызывать научный интерес у большого числа ученых и специалистов, требуют дополнительных исследований, что определяет выбор темы и задач работы.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической и методологической основой выпускной квалификационной работы послужили труды отечественных авторов в сфере теории и практики бухгалтерского учета, законодательные нормативно-правовые акты Российской Федерации, положения (стандарты) приказы по бухгалтерскому учету и отчетности, методические указания, План счетов и Инструкция по его применению, письма Минфина России, Федерального казначейства России иных ведомств (главных распорядителей), а также специальная, общеэкономическая и правовая литература.

Цель и задачи выпускной квалификационной работы. Целью выпускной квалификационной работы является всестороннее исследование учетно-методических аспектов формирования финансовых результатов деятельности автономного учреждения как объекта бухгалтерского учета, а также разработка практических рекомендаций по развитию действующей методики бюджетного учета операций формирования финансового результата автономного учреждения.

Данная цель достигается путем решения следующих задач:

- исследованы особенности бухгалтерского учета формирования финансовых результатов с учетом категориальной сущности формирования финансовых результатов в условиях функционирования и финансового обеспечения деятельности автономных учреждений на современном этапе реформирования бюджетного процесса и национальной системы учета в организациях государственного сектора;
- исследована система действующей в МАУ СШ «Сигнал» организации бухгалтерского учета доходов и расходов с целью формирования финансовых результатов деятельности учреждения;

- определены основные направления развития учетно-методических аспектов формирования финансовых результатов деятельности автономных учреждений;

- сформулированы предпосылки признания финансовых результатов инструментом внутреннего финансового контроля.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются совокупность учетно-методических и организационно-практических аспектов бухгалтерского учета формирования финансовых результатов деятельности автономного учреждения.

Объект исследования – финансовые результаты деятельности организаций государственного сектора как интегральный показатель, характеризующий уровень финансового обеспечения деятельности организаций.

Научная новизна заключается в разработке комплекса рекомендаций по развитию и совершенствованию существующей методической базы бухгалтерского учета формирования финансовых результатов деятельности автономного учреждения. В результате проведенного исследования получены следующие элементы новизны:

- на основе систематизации подходов к определению экономической сущности «финансового результата», сформулировано определение данного понятия;
- обоснована проблема оценки и методики признания доходов от оказания платных услуг в системе бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- разработаны предложения по развитию действующей методики бухгалтерского учета операций формирования финансовых результатов.

Теоретическая и практическая значимость. Теоретическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в разработке рекомендаций по развитию организационно-методических аспектов формирования

финансовых результатов деятельности автономного учреждения. Отмеченные рекомендации могут найти свое отражение в стандартах по бухгалтерскому учету, Едином плане счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, указаниях и рекомендациях.

Практическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в том, что научно-практические рекомендации, направленные на развитие системы бухгалтерского учёта формирования финансовых результатов деятельности автономного учреждения могут быть широко использованы в практической деятельности организаций государственного сектора для совершенствования бухгалтерского учета.

Апробация результатов исследования. Апробация разработанной рабочей документации по учет доходных долгосрочных договоров и методики признания доходов, были применены для целей бухгалтерского учета, формирования и публичного раскрытия показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности спортивной школы.

Структура работы. Цель и задачи выпускной квалификационной работы определили ее объем и структуру. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованной литературы, общим объемом в 95 страниц, включая 6 таблиц и 1 рисунок.

ГЛАВА 1. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ В СИСТЕМЕ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ

1.1. ОБЩЕСТВЕННЫЙ СЕКТОР ЭКОНОМИКИ: СУЩНОСТЬ, СТРУКТУРА И МЕХАНИЗМЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ

Главная функция экономики как хозяйственной системы – удовлетворять разнообразные потребности людей. Такой принцип провозглашается в самом начале изучения экономической теории. Но вслед за этим в центр изучения становится то, что называется рынком и рыночными отношениями, и экономистов интересуют в основном процессы, протекающие на рынке. Однако рынок удовлетворяет только спрос, т.е. платежеспособную потребность. А это значит, что неспросовая часть потребности практически не интересует экономистов. Но за счет чего и каким образом удовлетворять потребности людей, за которые они не могут или не хотят заплатить в силу различных причин (например, если благо находится в общем пользовании).

Экономисты, столкнувшись с проблемами такого рода, в том числе с проблемой внешних эффектов и общественных благ, решили выделить ту сферу экономической деятельности, в которой не срабатывают рыночные механизмы распределения благ. Таким образом, возникла наука, занимающаяся исследованием сектора экономики, в котором ресурсы распределяются не через рынок, а через другие экономические институты, в первую очередь, через государство.

Общественный сектор представляет собой такую область экономики или ту часть экономического пространства, где:

1. Рынок не действует или действует только частично, а, следовательно, преобладает нерыночный способ координации деятельности;
2. Производятся и потребляются не частные, а общественные блага;
3. Экономическое равновесие между D и S общественного блага осуществляется государством, органами местного самоуправления и

добровольно-общественными (некоммерческими) организациями с помощью соответствующих социальных институтов (в первую очередь с помощью бюджетно-финансовой политики).

Главное отличие организаций частного и общественного сектора является то, что в общественном секторе организации являются некоммерческими (то есть не ставят перед собой главную задачу в получении прибыли), доминирующую роль в общественном секторе играет государство.

Есть разные подходы к определению понятия «общественный сектор»:

- многие авторы сводят общественный сектор только к государству – «Общественный сектор представляет собой совокупность ресурсов экономики, находящихся в распоряжении государства» (Лев Якобсон);
- двухсекторная модель смешанной экономики (рыночный и нерыночный сектора);
- гражданский кодекс делит все юридические лица на коммерческие организации и некоммерческие организации (НКО) по принципу направленности организации на получение прибыли;
- трехсекторная модель экономики (по принципу финансирования, по принципу отношений собственности), причем некоторые экономисты рассматривают общественный сектор как государство, а сектор НКО рассматривают как сектор, имеющий схожие цели деятельности с общественным сектором, помогающий ему решать определенные задачи. Другая часть авторов относит сектор НКО, или добровольно-общественный сектор к общественному сектору в широком смысле.

Структура общественного сектора представлена на рисунке 1.1.

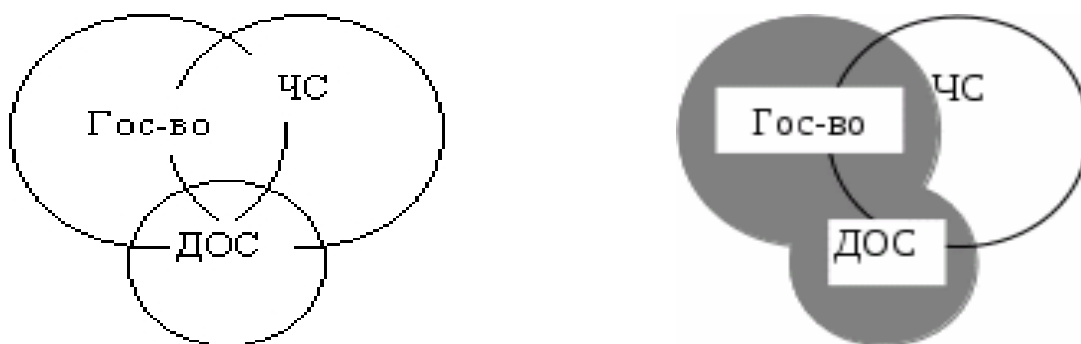


Рисунок 1.1. Структура общественного сектора

Источник: [Экономика общественного сектора..., с. 3].

где:

ЧС – частный сектор,

НКО – добровольнообщественный сектор; на пересечении областей находятся смешанные формы экономической деятельности. Заштрихованная область на рисунке справа обозначает то, что включает в себя общественный сектор.

Система национальных счетов делит экономическую деятельность по этим секторам, в частности, она выделяет (Рисунок 1.1):

- частные коммерческие организации;
- общегосударственное управление (государственные учреждения и организации на бюджетном финансировании) – доходы складываются за счёт налогов и доходов от собственности;
- негосударственные некоммерческие организации – доходы складываются из добровольных взносов населения, пожертвований, а также из доходов от собственности.

Современный мир – это мир смешанных экономик. Основную массу товаров и услуг в нем производят и реализуют частные предприятия, стремящиеся к извлечению прибыли. В то же время немалую роль играют некоммерческие организации, которые не получают прибыли либо не рассматривают её в качестве определяющей цели своей деятельности. Многие НКО, и зачастую и некоторые предприятия находятся в собственности государства. Кроме того, государство влияет на деятельность и тех

организаций, которые ему не принадлежат. Воздействие государство осуществляется с помощью правового регулирования, кредитно-денежной политики, налогообложения и программ общественных расходов. [Экономика общественного сектора. 2-4 с.]

В центре внимания экономики общественного сектора традиционно находится государство. Государство участвует в экономической деятельности сквозь призму рынка.

«Общественный сектор представляет собой совокупность ресурсов экономики, находящихся в распоряжении государства». (Лев Якобсон).

Ресурсы, которыми распоряжается государство - это не только организации, находящиеся в его собственности, но и доходы и расходы бюджета. Экономика общественного сектора уделяет преимущественное внимание бюджетным проблемам. Первичной для экономиста является наиболее общая постановка вопроса о рациональном размещении (аллокации) ограниченных ресурсов, в том числе ресурсов государства. Создавать ли для решения той или иной задачи новое государственное предприятие или НКО, профинансировать существующие государственные структуры либо заключить договор на поставку нужных государству услуг с частным предприятием или независимой НКО – проблема конкретной политики расходования общественных средств. Экономика общественного сектора призвана обосновать общие принципы аккумулирования и использования этих средств.

Результаты функционирования общественного сектора воплощаются главным образом в общественных благах. Доходы и расходы государства должны соответствовать потребностям граждан в конкретных общественных благах и служить для удовлетворения этих потребностей.

Для общественных благ характерны два свойства:

- увеличение числа потребителей блага не влечет за собой снижения полезности, доставляемой каждому из них (несоперничество);
- ограничение доступа потребителей к такому благу практически невозможно (неисключаемость).

Блага, которые не обладают вышеперечисленными свойствами, называются частными, их производит частный, коммерческий сектор.

Несоперничество означает, что прибавление дополнительного потребителя не снижает полезности остальных. Фонарь на улице светит двум прогуливающимся под ним индивидам так же ярко, как и трем. Данное свойство, очевидно, не будет выполняться для частного блага. Например, если два человека решат выпить бутылку "кока-колы", то прибавление в компанию третьего снизит их полезность.

Формально условие несоперничества в потреблении можно представить в следующем виде: если чистое частное благо в количестве x может быть распределено среди различных индивидов $(1, 2, \dots, s)$ следующим образом:

$$x = \sum_{i=1}^s x_i \quad (1.1)$$

то для общественного блага в количестве y одновременно для каждого i -того индивида выполняется условие:

$$y = y_i, \quad i = 1, \dots, s. \quad (1.2)$$

Условие равного потребления общественного блага всеми индивидами в свою очередь связано с неделимостью блага, а также с наличием внешних эффектов.

Неделимость блага в потреблении означает, что индивид не может непосредственно выбирать объем потребления блага. Неделимость блага предполагает лишь совместное предложение общественного блага (joint supply) - весь объем услуг по национальной обороне предоставляет государство; все уличные фонари предоставляются муниципалитетом и финансируются из одного источника - конкуренция между частными владельцами отдельных фонарей на одной и той же улице попросту невозможна.

Несоперничество – это предельный случай положительного внешнего эффекта. Множество людей совместно и одновременно пользуются защитой от пожаров и военного нападения, и нельзя сказать, кто из них «основной» получатель услуги, а кому достается внешний эффект. Численность пользователей может расти при стабильном уровне производства

общественных благ. Следовательно, несоперничество порождает необычные для рыночной экономики ситуации: если имеется индивид, желающий воспользоваться благом, но не готовый за него платить, оптимальное использование ресурсов предполагает предоставление ему данного блага даром.

Неисключаемость же означает, что производитель не имеет реального выбора, предоставлять ли благо только тем, кто за него платит, или всем желающим. Невозможно предотвратить потребление этого блага тем, кто не выполняет требования поставщика. Санкции против неплательщиков обернулись бы ущербом для добросовестных пользователей, и возможные Парето-улучшения не были бы реализованы. Подобные блага поставляются сообществам людей, в которых индивиды растворяются. Поставщик общественного блага не в состоянии обособить свои взаимоотношения с каждым из потребителей в отдельности. Наличие положительных или отрицательных внешних эффектов - невозможность отразить в рыночных ценах полные общественные затраты, возникшие в связи с производством и потреблением товара, - одна из основных причин государственного вмешательства в экономику. Именно внешние эффекты являются причиной неисключаемости общественных благ.

Под неисключаемостью в потреблении понимается невозможность путем установления рыночных цен исключить отдельные фирмы или отдельных индивидов из числа получателей по крайней мере части выгод (или части затрат), прямо связанных с производством и потреблением определенного товара. Невозможно, к примеру, запретить пешеходу пользоваться светом горящего фонаря, а индивиду, имеющему радиоприемник, принимать радиопередачи.

Общественные блага не надо путать с понятием совместно потребляемые блага, которое гораздо шире. Совместное потребление имеет место тогда, когда, например, пассажиры пользуются автобусом или поездом, зрители смотрят спектакль и т.д. Во всех этих случаях может возникнуть

несоперничество (хотя не всегда, стоит только сравнить полупустой автобус с переполненным). Однако нельзя говорить о неисключаемости, поскольку поставщик услуг вступает в отношения с каждым из потребителей персонально, заключая сделку, простым примером которой может стать покупка билета по заранее установленной цене. Причем цены, по которой потребители приобретают доступ к благу, могут существенно различаться. Так, билеты на один и тот же спектакль продаются по разным ценам в зависимости от расположения мест, билеты на поезд или самолет могут зависеть от класса и т.д. В итоге совместно потребляемое благо как бы дробится, превращаясь в сумму индивидуальных, которые иногда существенно отличаются друг от друга.

Свойства общественных благ внутренне взаимосвязаны. Все производимые людьми блага, обладающие неисключаемостью, характеризуются в то же время и несоперничеством в потреблении (хотя бы в некоторых пределах). В противном случае это были бы блага, потребление которых было бы сугубо индивидуальным, но при этом не поддавалось бы какому-либо упорядочению на основе оплаты, очереди, нормирования или как-то иначе. В то же время, чем сильнее выражено несоперничество, тем вероятнее неисключаемость.

Когда же идет речь о типичных общественных благах, границы несоперничества практически недостижимы. Это в значительной мере и создает предпосылки неисключаемости. Вместе с тем свойства, характерные для общественных благ, могут проявляться с разной степенью интенсивности.

Так, можно выявить, по крайней мере, четыре класса экономических благ, различающихся по своим принципиальным характерным признакам. Результаты этого анализа удобно свести в простую матрицу представленную в таблице 1:

Матрица экономических благ

Неконкурентные и исключаемые блага	Конкурентные и исключаемые блага
Неконкурентные и не исключаемые блага	Конкурентные и не исключаемые блага

Экономические активы согласно определению системы национального счетоводства — это объекты, на которые институциональные единицы (индивидуально или коллективно) устанавливают права собственности и из которых их владельцы могут извлекать выгоды посредством их хранения или использования в течение определенного периода времени.

Экономические активы делятся на два типа — нефинансовые и финансовые. Нефинансовые активы включают произведенные и непроизведенные активы.

Непроизведенные активы (непроизведенные нефинансовые активы) — активы, используемые в производстве, но не являющиеся продуктами производства. К ним относятся материальные непроизведенные активы и нематериальные непроизведенные активы.

В состав материальных непроизведенных активов включаются природные богатства — земля; ресурсы недр (достоверные запасы полезных ископаемых, пригодные для экономической эксплуатации); некультивируемые биологические ресурсы (например, леса, дикие животные, рыбные места); водные ресурсы.

Отметим, что в состав экономических активов включаются лишь:

а) те природные ресурсы, на которые установлены права собственности (на часть природных богатств право собственности не может быть установлено в принципе — воздух, океан);

б) те природные ресурсы, которые вовлечены или доступны для вовлечения в хозяйственный оборот.

К нематериальным произведенным активам относятся теоретические построения, создаваемые обществом (патенты, «гудвиллы», договоры об аренде земли, концессии на право разработки месторождений и другие контракты с определенными условиями).

Так, в государственной собственности находятся многие объекты материальных произведенных активов — ресурсы недр (месторождения угля, газа, нефти, рудных и нерудных минералов), земельные участки, леса. Государство (в соответствии с существующим законодательством) определяет порядок природопользования, устанавливает платежи за пользование природными ресурсами, выдает (на платной основе) другим участникам хозяйственной деятельности лицензии на право разработки месторождений, вырубку леса, вылов рыбы. Участки земли могут находиться как в частной, так и в государственной собственности.

Доля государственной собственности в материальных произведенных активах весьма высока (пока право частной собственности разрешено лишь в отношении земельных участков, а недра, лесной фонд страны, водные ресурсы находятся в федеральной собственности). Все доходы (выгоды сектора «Государственное управление») от использования произведенных нефинансовых активов, находящихся в собственности государства, поступают в бюджет.

Финансовые активы отличаются от других экономических активов тем, что возникновению финансового актива (или финансового требования) у какой-либо единицы, как правило, сопутствует появление корреспондирующего пассива (финансового обязательства) у другой институциональной единицы.

Исключением являются финансовые активы, входящие в состав международных резервов страны в виде специальных прав заимствования (далее СПЗ).

Произведенные активы. В состав произведенных активов входят все активы, являющиеся продуктами деятельности, — это основные фонды, запасы материальных оборотных средств, а также ценности. Основные фонды — активы, которые могут многократно или непрерывно использоваться в процессе производства в течение длительного периода (более года). В составе основных фондов выделяют материальные и нематериальные основные фонды. К материальным фондам относятся: здания, сооружения, машины, оборудование, культивируемые активы (животные и деревья, используемые для получения продукции).

Нематериальные основные фонды — средства программного обеспечения и используемые в производстве оригинальные произведения развлекательного жанра, литературы и искусства; новая информация и специальные знания, используемые субъектами, установившими на них права собственности или получившими соответствующую лицензию. Запасы материальных оборотных средств включают запасы продукции, хранящейся у производителей до включения в производство или перепродажи.

Основные фонды и запасы материальных оборотных средств являются активами, которые могут принадлежать только производителям,

использующим их в целях производства. Этим имуществом располагают все институциональные единицы общественного сектора, именно оно позволяет им осуществлять свою производственную деятельность. При этом основным капитал, материальные оборотные средства и ценности институциональных единиц, включаемых в сектор «Государственное управление», являются собственностью того уровня власти, к которому относится та или иная институциональная единица этого сектора (федеральная собственность, собственность субъектов Федерации и собственность местных органов власти). Имущество институциональных единиц сектора некоммерческих организаций, обслуживающих домашние хозяйства (далее НКООДХ) является собственностью организаторов НКООДХ.

Поскольку учреждения общественного сектора производят в основном нерыночную продукцию (оцениваемую по издержкам на производство), экономических выгод от прав собственности на имущество этих организаций властные структуры и организаторы НКООДХ не имеют. Именно в этом состоит особенность прав собственности на имущество организаций общественного сектора. Вместе с тем следует обратить внимание на следующую тонкость. В ряде случаев государство предоставляет право на осуществление (при выполнении полного объема нерыночных услуг) рыночной деятельности своим учреждениям (например, в сфере науки, здравоохранения и т.д.) и при этом не изымает в бюджет полученную ими прибыль. Эта прибыль должна использоваться на оплату труда и развитие производственной базы таких учреждений.

В условиях объективной ограниченности бюджетного финансирования подобная политика позволяет сохранять кадровые ресурсы и улучшать техническое оснащение бюджетных организаций.

В соответствии с подпунктом а ст. 5 Закона № 83-ФЗ государственные (муниципальные) учреждения могут осуществлять свою деятельность исключительно в статусе автономных, бюджетных и казенных учреждений.

С этой целью органы государственной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления сменили правовое положение бюджетных, автономных и казенных учреждений субъектов РФ и муниципальных образований в соответствии с требованиями законодательных актов, в частности:

- приняли нормативно-правовые акты, в силу которых создаются казенные учреждения путем изменения типа бюджетных учреждений;
- внесли изменения в уставы подведомственных бюджетных и казенных учреждений до 01.12.2011 года;
- утвердили в целях расчета субсидий подведомственным бюджетным учреждениям перечни недвижимого имущества, закрепленного за ними учредителем или приобретенного бюджетными учреждениями за счет средств, выделенных им учредителем на приобретение такого имущества;
- приняли решение об отнесении движимого имущества подведомственных бюджетных учреждений к особо ценному движимому имуществу.

Рассмотрим виды бюджетных учреждений и их деятельность, которую могут осуществлять автономные, бюджетные и казенные учреждения в рамках действующего законодательства.

Автономное учреждение осуществляет деятельность в соответствии с ее предметом и целями, определенными федеральными законами и уставом, путем выполнения работ, оказания услуг в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения,

физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами.

Основной деятельностью автономного учреждения признается деятельность, непосредственно направленная на достижение целей, ради которых создано это учреждение. Устав такого учреждения должен содержать исчерпывающий перечень видов деятельности, которые автономное учреждение вправе осуществлять в соответствии с целями, для достижения которых оно создано.

Кроме государственного (муниципального) задания, автономное учреждение по своему усмотрению вправе выполнять работы, оказывать услуги, относящиеся к его основной деятельности, для граждан и юридических лиц за плату и на одинаковых при оказании однородных услуг условиях в порядке, установленном федеральными законами.

Прежде всего необходимо учитывать, что автономное учреждение — некоммерческая организация, поэтому деятельность, направленная на получение доходов, носит вспомогательный (неосновной) характер. В связи с этим автономное учреждение вправе осуществлять приносящую доходы деятельность (предпринимательскую и иную хозяйственную) лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствующую этим целям, при условии, что такая деятельность указана в его учредительных документах. Доходы, полученные от такой деятельности автономным учреждением, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в его самостоятельное распоряжение. Они используются для достижения целей, ради которых создано учреждение, если иное не предусмотрено федеральным законодательством.

Собственник имущества автономного учреждения не имеет права на получение доходов от осуществления автономным учреждением деятельности и использования закрепленного за автономным учреждением имущества.

Бюджетное учреждение осуществляет свою деятельность в соответствии с предметом и целями деятельности, определенными федеральными законами, иными нормативными правовыми актами, муниципальными правовыми актами и уставом. Основной деятельностью бюджетного и казенного учреждений признается деятельность, непосредственно направленная на достижение целей, ради которых они созданы.

Исчерпывающий перечень видов деятельности, которые бюджетные и казенные учреждения могут осуществлять в соответствии с целями их создания, определяется учредительными документами этих учреждений.

Бюджетное учреждение осуществляет в соответствии с государственными (муниципальными) заданиями и (или) обязательствами перед страховщиком по обязательному социальному страхованию деятельность, связанную с выполнением работ, оказанием услуг, относящихся к его основным видам деятельности, в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах.

По общему правилу бюджетное учреждение в указанных сферах вправе сверх установленного государственного (муниципального) задания выполнять работы, оказывать платные услуги, относящиеся к его основным видам деятельности, предусмотренным его учредительным документом, для граждан и юридических лиц. При этом выполнение таких работ (оказание услуг) должно осуществляться этим учреждением на одинаковых при оказании одних и тех же услуг (выполнении работ) условиях. Порядок определения указанной

платы устанавливается соответствующим органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, если иное не предусмотрено федеральным законодательством.

Доходы, полученные бюджетным учреждением от такой деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество (за исключением недвижимого имущества) поступают в его самостоятельное распоряжение.

Казенное учреждение может осуществлять приносящую доходы деятельность в соответствии со своими учредительными документами. Доходы такого учреждения, полученные от указанной деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы РФ. Такие доходы относятся к числу неналоговых доходов бюджетов.

Принимая во внимание, что основные сферы деятельности, в которых могут быть созданы автономные и бюджетные учреждения, а также основные характеристики их правового статуса в значительной степени совпадают, по мнению автора, следует более четко разграничить правовой статус указанных видов государственных (муниципальных) учреждений либо в перспективе рассмотреть возможность сохранения только одного из указанных типов учреждений.

Зачастую не последнюю роль при выборе типа учреждения играют следующие их отличительные характеристики рассмотренные в (Приложении б).

Понятие, основополагающие принципы, порядок и условия организации и деятельности, особенности правового статуса всех типов государственных (муниципальных) учреждений определены в нормах различных законодательных актов РФ: Гражданского кодекса РФ, Бюджетного кодекса РФ, Законов № 7-ФЗ, № 174-ФЗ, № 83-ФЗ и др. В связи с этим реализация

данных положений этих законодательных актов в процессе правоприменительной практики может вызвать значительные трудности, а также различные трактовки и споры относительно их применения. Поэтому в перспективе было бы целесообразно рассмотреть возможность комплексного регулирования указанных вопросов и установления основополагающих принципов, порядка, условий организации и деятельности всех типов государственных (муниципальных) учреждений в одном законодательном акте РФ. В перечисленных актах в этом случае было бы возможно предусматривать отсылочные нормы о данных учреждениях, а также нормы, определяющие отдельные особенности правового статуса отдельных типов государственных (муниципальных) учреждений.

1.2 ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В СИСТЕМЕ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ

Предметом постоянного обсуждения среди ученых и практиков в области экономики и управления предприятием являются финансовые результаты компании. Поэтому изучение вопросов бухгалтерского учета финансового состояния автономных учреждений является актуальным.

Многие авторы по-разному определяют значение финансового результата. Существует множество трактовок данного понятия. В таблице 2 проведен анализ подходов к определению понятия «Финансовый результат».

Характеристика подходов к определению сущности понятия
«Финансовый результат»

Авторы (источник) определения	Определение
Ефимова О.В. [Финансовый анализ, с.344].	Финансовый результат есть не что иное, как прибыль или убыток организации. Ее утверждения основаны на том, что «конечный результат организации это то, чем вправе могут распоряжаться собственники», а в мировой практике под прибылью/убытком подразумевается «прирост/убыль чистых активов»
В.Е. Ануфриев [Экономический анализ, с.48].	Финансовый результат как разницу доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества организации – прибыль, а расходов над доходами – уменьшение имущества – убыток.
Е.П. Козлова, Н.В. Парашутин [Экономический анализ, с.50].	(интегрирующим) показателем, характеризующим финансовую, производственную и прочую деятельности является финансовый результат, а именно балансовая прибыль или убыток.
Н.А. Бреславцева [Экономический анализ, с. 52].	Отмечает о необходимости использования более информативных показателей, чем финансовый результат, которые бы отражали состояние имущества и изменение собственного капитала, а также представляли полноту картины финансового состояния. Такой показатель дает возможность проанализировать и понять процессы управления капитализацией, общую концепцию экономической прибыли, управление финансовыми результатами и управление финансовыми потоками.
Я.В. Соколова [История бухгалтерского учета, с. 56].	Финансовый результат представляет собой разницу между доходами и расходами хозяйствующего субъекта или как трактует мировая практика прирост/убыль его чистых активов.
Шумпетер [Теория экономического развития, с.455].	Считал, что прибыль сумма выше себестоимости продукции, или, с точки зрения предпринимателя, разница между доходами и затратами.
П. Самуэльсон [Экономика, с.384].	Источники дохода определяют доходы от факторов производства, вознаграждение за предпринимательскую деятельность и внедрение технических усовершенствований.
Толкачева Н. А. [Экономический анализ., с.55].	Финансовый результат дает автор, подразумевая прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансовой и хозяйственной деятельности за отчетный период, который выражается в форме прибыли или убытка. Такое определение больше похоже на бухгалтерскую трактовку данного понятия.

Обобщая все вышеперечисленные определения финансовых результатов, отметим, что финансовый результат – это не что иное, как системный показатель, отражающий результат деятельности субъекта экономики в виде разности его доходов и расходов. При этом финансовый результат может представлять собой как положительное сальдо доходов и расходов, называемое прибылью, так и отрицательное, называемое убытком.

Для определения финансового результата деятельности автономного учреждения доходы и расходы группируются в разрезе видов поступлений (выплат), предусмотренных планом финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

Формирование отдельного учета по видам доходов (расходов) на счетах финансового результата текущего финансового года, в том числе для целей налогового (управленческого) учета, осуществляется в порядке, установленном учредителем, учетной политикой учреждения (п. 299 Инструкции N 157н). [10]

Финансовый результат текущей деятельности автономного учреждения в бухгалтерском учете определяется как разница между начисленными доходами и расходами учреждения за отчетный период.

Порядок финансового обеспечения выполнения задания учредителя согласно пункту 5 статьи 4 Закона N 174-ФЗ определяется:

- 1) Правительством Российской Федерации в отношении автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в федеральной собственности;

- 2) высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации в отношении автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в собственности субъекта Российской Федерации;

3) местной администрацией в отношении автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в муниципальной собственности.

Распоряжением Правительства РФ от 31 января 2019 года № 117-р утверждена Концепция повышения эффективности бюджетных расходов в 2019-2024 годах [Распоряжение Правительства РФ, с.3].

Концепцией определены основные направления обеспечения долгосрочной сбалансированности и устойчивости бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, повышения эффективности бюджетных расходов, а также планируемые новации бюджетного законодательства.

В частности, Концепцией предполагается внедрение в систему управления государственными финансами обзоров бюджетных расходов как основы повышения их эффективности, совершенствование системы государственных программ и внедрение принципов проектного управления, улучшение системы управления налоговыми расходами, внедрение эффективных процедур планирования и современных технологий исполнения бюджета, повышение эффективности и качества оказания государственных услуг в социальной сфере.

Определенные вопросы вызывает возможность условного разделения видов деятельности учреждения на услуги и работы в зависимости от того, кто является потребителем услуги — конкретный потребитель (физическое или юридическое лицо, запрашивающее услугу) или общество в целом. В последнем случае заказчиком работ будет выступать орган, выполняющий функции и полномочия учредителя соответствующего учреждения.

Сложным вопросом также явилась детализация наименования услуг, которая, должна быть минимальна, обеспечивая тем самым свободу учреждения при выполнении государственного (муниципального) задания,

также — максимальна, обеспечивая тем самым прозрачность отношений между учредителем, учреждением и потребителями услуг.

Основной деятельностью автономного учреждения признается деятельность, непосредственно направленная на достижение целей, ради которых автономное учреждение создано и государственные (муниципальные) задания для учреждения формируются и утверждаются учредителем именно в соответствии с видами деятельности, отнесенными уставом учреждения к основным, что следует из пункта 1, 2 статьи 4 Федерального закона от 03.11.2006 г. № 174-ФЗ "Об автономных учреждениях" (далее – Закон № 174-ФЗ).

Автономное учреждение осуществляет в соответствии с заданием учредителя деятельность, связанную с выполнением работ, оказанием услуг в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, средств массовой информации, социальной защиты, занятости населения, физкультуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами (в том числе при проведении мероприятий по работе с детьми и молодежью в указанных сферах) (пункт 1 статьи 2 Закона N 174-ФЗ).

Учредитель осуществляет финансовое обеспечение выполнения задания с учетом расходов на (пункт 3 статьи 4 Закона N 174-ФЗ) [Федеральный закон, с. 10]:

- содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за автономным учреждением учредителем или приобретенных учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества;
- расходов на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается соответствующее имущество, в том числе земельные участки.

Финансовое обеспечение основной деятельности учреждения и выполнения государственного задания, утвержденного учредителем, осуществляется в виде субсидий из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и иных не запрещенных федеральными законами источников (пункт 4 статьи 3 Закона N 174-ФЗ) [Федеральный закон, с. 8] .

Из статьи 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее - БК РФ) следует, что в бюджетах бюджетной системы Российской Федерации предусматриваются субсидии автономным учреждениям на финансовое обеспечение выполнения ими государственного (муниципального) задания, рассчитанные с учетом нормативных затрат на оказание ими государственных (муниципальных) услуг физическим и (или) юридическим лицам и нормативных затрат на содержание государственного (муниципального) имущества.

Из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации могут предоставляться субсидии автономным учреждениям на иные цели.

Субсидии автономным учреждениям представляют собой один из видов бюджетных ассигнований на финансовое обеспечение выполнения ими государственного (муниципального) задания, что следует из статьи 69.1 БК РФ.

В соответствии с пунктом 1, 4 статьи 78.1, статье 78.2, пункта 1 статьи 79 Бюджетного Кодекса (БК) [бюджетный кодекс, с.], части 3.13 статьи 2, части 4 статьи 4 Закона от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» [Федеральный закон, с. 10], пунктах 5, 6 статьи 9.2 Закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» [Федеральный закон, с.18], пункте 9 Порядка, утвержденного постановлением Правительства от 02.08.2010 № 590 «О порядке осуществления федеральным бюджетным учреждением и автономным учреждением полномочий федерального органа государственной

власти (государственного органа) по исполнению публичных обязательств перед физическим лицом, подлежащих исполнению в денежной форме, и финансового обеспечения их осуществления» [Постановление Правительства РФ, с. 4], пункте 9 Требований, утвержденных приказом Минфина от 31.08.2018 № 186н «О Требованиях к составлению и утверждению плана финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения» [Приказ Минфина РФ, с. 4], применяются следующие коды вида финансового обеспечения КФО (деятельности) для учреждений, организаций, осуществляющих полномочия получателя бюджетных средств, финансовых органов соответствующих бюджетов, и органов, осуществляющих их кассовое обслуживание, на основании Соглашений, заключаемых с учредителями, бюджетным (автономным) учреждениям могут предоставляться из бюджета:

- субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания (учитываются учреждениями по КФО 4);
- субсидии на иные цели (КФО 5);
- субсидии на осуществление капитальных вложений (КФО 6);
- гранты в форме субсидий (КФО 2,5);
- бюджетные средства на выполнение обязательств перед гражданами от имени органа власти (КФО 1).

Выше перечисленное предопределяет подход к определению и признанию доходов и расходов автономного учреждения в отношении всех указанных источников финансирования деятельности организаций общественного сектора.

Особенности признания, оценки и классификации доходов и расходов в системе бухгалтерского учета и бухгалтерской финансовой отчетности автономного учреждения будут исследованы в главе 2 настоящей работы.

ГЛАВА 2. МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОНОМНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

2.1. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В АВТОНОМНОМ УЧРЕЖДЕНИИ

Основными документами, регламентирующими вопросы бухгалтерского учета бюджетных и автономных учреждений, являются:

- Бюджетный кодекс РФ (далее - БК РФ);
- Гражданский кодекс РФ (далее - ГК РФ);
- Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" (далее - Федеральный закон № 7-ФЗ);
- Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ "Об автономных учреждениях" (далее - Федеральный закон № 174-ФЗ);
- Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Федеральный закон № 402-ФЗ);
- Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н "Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению" (далее - Единый план счетов и Инструкция № 157н соответственно);
- Приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению" (далее - План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкция № 183н соответственно);

- Приказ Минфина России от 06 июня 2019 г. № 85н (ред. от 28.09.2020) «О порядке формирования и применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации, их структуре и принципах назначения».
- Приказ Минфина России от 25.03.2011 № 33н "Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений";
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора", утвержденный Приказом Минфина России от 31.12.2016 № 256н (далее - СГС "Концептуальные основы");
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Основные средства", утвержденный Приказом Минфина России от 31.12.2016 № 257н (далее - СГС "Основные средства");
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Аренда", утвержденный Приказом Минфина России от 31.12.2016 № 258н (далее - СГС "Аренда");
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Обесценение активов", утвержденный Приказом Минфина России от 31.12.2016 № 259н (далее - СГС "Обесценение активов");
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности", утвержденный Приказом Минфина России от 31.12.2016 № 260н (далее - СГС "Представление отчетности");

- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Учетная политика, оценочные значения и ошибки", утвержденный Приказом Минфина России от 30.12.2017 № 274н (далее - СГС "Учетная политика");
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "События после отчетной даты", утвержденный Приказом Минфина России от 30.12.2017 № 275н (далее - СГС "События после отчетной даты");
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Доходы", утвержденный Приказом Минфина России от 27.02.2018 № 32н (далее - СГС "Доходы");
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Отчет о движении денежных средств", утвержденный Приказом Минфина России от 30.12.2017 № 278н (далее - СГС "Отчет о движении денежных средств");
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Информация о связанных сторонах», утвержденный Приказом Минфина России от 30.12.2017 № 277н (далее - СГС «Информация о связанных сторонах»);
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Бюджетная информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденный Приказом Минфина России от 28.02.2018 № 37н (далее - СГС «Бюджетная информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности»);
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Непроизведенные активы», утвержденный

Приказом Минфина России от 28.02.2018 № 34н (далее – СГС «Непроизведенные активы»);

- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах», утвержденный Приказом Минфина России от 30.05.2018 № 124н (далее - СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах»);
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Долгосрочные договоры», утвержденный Приказом Минфина России от 29.06.2018 № 145н (далее - СГС «Долгосрочные договоры»);
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концессионные соглашения», утвержденный Приказом Минфина России от 29.06.2018 № 146н (далее - СГС «Концессионные соглашения»);
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы», утвержденный Приказом Минфина России от 07.12.2018 № 256н (далее - СГС «Запасы»);
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Совместная деятельность», утвержденный Приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 183н (далее - СГС «Совместная деятельность»);
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Бухгалтерская (финансовая) отчетность с учетом инфляции», утвержденный Приказом Минфина России от 29.12.2018 № 305н (далее - СГС «Бухгалтерская (финансовая) отчетность с учетом инфляции»).

Автономные учреждения являются одной из форм некоммерческих организаций. Поскольку действие Федерального закона от 06.12.2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" распространяется как на коммерческие, так и на некоммерческие организации, то автономные организации обязаны применять положения названного закона, а, следовательно, вести бухгалтерский учет посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета (если иное не установлено федеральными стандартами).

Для упорядоченного сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов государственных (муниципальных) автономных учреждений, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства, и полученных по указанным операциям финансовых результатах применяется Единый план счетов, утвержденный Приказом Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н "Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению" (далее - Единый план счетов, Инструкция № 157н).

Единый план счетов содержит наименования и номера синтетических счетов объектов учета (синтетических кодов счетов (счетов первого порядка) и аналитических кодов синтетических счетов). На основе Единого плана счетов и положений Инструкции № 157н для ведения бухгалтерского учета автономными учреждениями применяется План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкция по его применению, утвержденная Приказом Минфина России от 23.12.2010 г. № 183н (далее - План счетов

автономных учреждений, Инструкция № 183н) [План счетов автономных учреждений, с. 1].

На основе Плана счетов и Инструкции № 183н автономным учреждением разрабатывается и утверждается рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Аналитические коды в номере счета Рабочего плана счетов на основании пункта 21 Инструкции № 157н отражают [План счетов бухгалтерского учета, с. 15]:

- в 1 - 17 разрядах - аналитический код по классификационному признаку поступлений и выбытий;
- в 18 разряде - код вида финансового обеспечения (деятельности);
- в 19 - 21 разрядах - код синтетического счета Плана счетов бухгалтерского учета;
- в 22 - 23 разрядах - код аналитического счета Плана счетов бухгалтерского учета;
- в 24 - 26 разрядах - аналитический код вида поступлений, выбытий объектов учета, в структуре, обеспечивающей раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденной в рамках формирования учетной политики. По счетам финансового результата экономического субъекта, затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг, внутриведомственных расчетов в 24 - 26 разрядах номера счета Рабочего плана счетов отражаются коды КОСГУ;

Формирование номера счета Рабочего плана счетов (в 1 - 17 разрядах номера счета - соответствующих кодов бюджетной классификации Российской Федерации (их составных частей), в 24 - 26 разрядах - КОСГУ) осуществляется с учетом положений, предусмотренных Инструкцией №183н [План счетов автономных учреждений, с. 1].

План счетов автономных учреждений, как и Единый план счетов состоит из 5 разделов, сгруппированных по экономическому содержанию в целях составления достоверной финансовой отчетности и отражения показателей, необходимых для формирования государственного задания учреждения.

Таковыми разделами являются:

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

В Едином Плане счетов отдельно выделены забалансовые счета, на которых согласно пункту 332 Инструкции N 157н учитываются [План счетов бухгалтерского учета, с. 35], в частности:

- находящееся у учреждения имущество, не являющееся балансовыми объектами бухгалтерского учета (в частности, имущество не соответствующее критериям активов, права пользования имуществом, не являющиеся объектами учета аренды; имущество, находящееся (поступившее) на хранение и (или) переработку; имущество, поступившее (оплаченное) по централизованным закупкам (централизованному снабжению); неисключительные права пользования результатами интеллектуальной деятельности;
- материальные ценности, учет которых предусмотрен вне балансовых счетов;
- обязательства, ожидающие исполнения;
- дополнительные аналитические данные об иных объектах учета и проведенных с ними операциях, необходимые для осуществления

внутреннего контроля и (или) раскрытия сведений о деятельности учреждения в формируемой им отчетности.

Учет на забалансовых счетах ведется по простой системе: поступление (увеличение) отражается по дебету счета, а выбытие (уменьшение) - по кредиту счета. Двойная запись в части использования забалансовых счетов не применяется.

Федеральный стандарт «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», утвержденный приказом Минфина от 31.12.2016 № 256н (далее - Стандарт «Концептуальные основы бухучета и отчетности») является основополагающим документом бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора. Он устанавливает общие правила и способы ведения учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности для всех организаций госсектора (п. 1 - 2 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности») и применяется одновременно со всеми другими утвержденными стандартами и инструкциями, регулирующими ведение бухгалтерского, бюджетного учета и составления отчетности (ст. 21 Закона от 30.06.2004 № 402-ФЗ)[Федеральный закон, с. 25]).

В правилах учета введены следующие принципы:

- метод начисления;
- принцип равномерности признания доходов и расходов и допущение
- временной определенности фактов хозяйственной жизни;
- метод двойной записи на счетах бухгалтерского учета.

Обратим внимание на допущения имущественной обособленности, непрерывности деятельности и временной определенности фактов хозяйственной жизни.

Принцип равномерности предполагает что, если доходы в отчете о финансовых результатах деятельности признавались в течение нескольких отчетных периодов, то расходы, соответствующие этим доходам, должны быть распределены между теми же отчетными периодами (п. 50 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности»).

Принцип допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни означает, что объекты учета нужно признать в том отчетном периоде, в котором происходили факты хозяйственной жизни, которые привели к возникновению и (или) изменению соответствующих активов, обязательств, доходов и (или) расходов, иных объектов учета.

При этом факты хозяйственной жизни должны признаваться независимо от поступления или выбытия денежных средств при расчетах, связанных с проведением указанных операций (п. 16 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности»).

Чтобы признать объект в учете, должны одновременно соблюдаться три условия (п. 47 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности»):

- он соответствует определению объекта учета;
- учреждение уверено в будущем повышении или снижении полезного потенциала либо увеличении или уменьшении будущих экономических выгод;
- стоимость объекта можно оценить.

Если хотя бы одно из таких условий не выполняется или прекратилось его соблюдение, объект не признается в бухгалтерском учете либо прекращается его признание, и в связи с этим объект выбывает с балансового учета. Для признания актива объектом учета необходимо выполнение условия контроля над активом:

- имущество принадлежит учреждению и (или) находится в его пользовании;

- учреждение контролирует имущество;
- от имущества ожидается поступление полезного потенциала или экономических выгод.

Контроль над активом означает, что субъект учета обладает правом использовать актив, в том числе временно, чтобы извлечь полезный потенциал или получить будущие экономические выгоды при достижении целей своей деятельности, а также может исключить или регулировать доступ к этому полезному потенциалу или экономическим выгодам.

Стандарт вводит два новых понятия: полезный потенциал и экономические выгоды.

Ведение учета, формирование и раскрытие показателей отчетности осуществляется исходя из того, что субъект учета контролирует активы в форме имущества, закрепленного за ним собственником или учредителем (п. 36 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности»).

Для формирования и публичного раскрытия показателей отчетности Стандартом введено новое понятие «чистые активы».

Величина чистых активов является расчетной. Ее определяют как разницу между активами и обязательствами на определенную дату. Имущество, которым субъекты учета не отвечают по своим обязательствам, в расчет чистых активов не включается.

Размер чистых активов показывает стоимость имущества учреждения, уменьшенную на сумму ее обязательств, т.е. чистые активы – это нетто-активы учреждения, не обремененные обязательствами.

Чистые активы могут быть как положительными – превышение активов над обязательствами, так и отрицательными – превышение обязательств над активами. Отрицательная величина чистых активов означает, что долги

учреждения превышают стоимость имущества, которым учреждение отвечает по этим обязательствам. Об этом сказано в пункте 40 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности».

Стандарт устанавливает, что оценка отдельных объектов бухгалтерского учета в установленных случаях осуществляется по справедливой стоимости.

По Стандарту «справедливая стоимость» – цена, по которой право собственности на актив может перейти между независимыми сторонами сделки, которые знают о предмете сделки и желают ее совершить.

Стандартом установлены два основных метода определения справедливой стоимости различных активов и обязательств (п. 54 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности»):

- рыночных цен;
- амортизированной стоимости замещения.

В Стандарте уточнены понятия «индивидуальная» и «консолидированная» отчетность (п. 6-7 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности»).

Также Стандарт выделяет два вида отчетности в зависимости от степени раскрытия в ней информации: отчетность общего и специального назначения (п. 8 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности»).

Пользователи отчетности общего назначения и специального различны:

- бухгалтерская отчетность общего назначения предназначена для пользователей, которые не обладают правом требовать предоставления информации о деятельности субъектов отчетности с учетом своих потребностей (п. 9 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности»);
- бухгалтерская отчетность специального назначения предназначена для пользователей, у которых есть право требовать представления информации с

учетом своих потребностей (п. 10 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности»).

Стандартом установлены характеристики, которым должна отвечать информация, содержащаяся в отчетности, включая пояснения к ней: уместность (релевантность), существенность, достоверное представление, сопоставимость, возможность верификации, своевременность, понятность (п. 65 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности»).

Затраты на предоставление информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности не должны превышать ее полезность и преимущества от ее использования. К таким затратам относятся затраты на сбор информации, ее регистрацию, подтверждение, раскрытие допущений и методологии формирования информации и предоставление пользователям (п. 74 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности»).

Бухгалтерская отчетность формируется на основании следующих принципов (допущений), закрепленных в Стандарте:

- имущественной обособленности;
- непрерывности деятельности;
- временной определенности фактов хозяйственной жизни.

В случае, когда принципы (допущения) не соблюдаются, об этом должно быть указано в пояснениях к отчетности (п. 75 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности»).

Учетная политика это совокупность способов (конкретных принципов, методов, процедур, правил) ведения бухгалтерского учета, подготовки и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Учетная политика формируется посредством принятия документов учетной политики.

Пунктом 9 СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки", Инструкцией № 157н и СГС "Концептуальные основы" установлено, что в составе учетной политики обязательно утверждаются:

- методы оценки объектов бухгалтерского учета, порядок признания (постановки на учет) и прекращения признания (выбытия из учета) объектов бухгалтерского учета, и (или) раскрытия информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- Рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий применяемые счета бухгалтерского учета для ведения синтетического и аналитического учета (номера счетов бухгалтерского учета) либо коды счетов бухгалтерского учета и правила формирования номера счета бухгалтерского учета;
- порядок проведения инвентаризации активов, имущества, учитываемого на забалансовых счетах, обязательств, иных объектов бухгалтерского учета;
- формы первичных (сводных) учетных документов, регистров бухгалтерского учета, иных документов бухгалтерского учета, применяемых для оформления фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета, по которым законодательством Российской Федерации не предусмотрены обязательные для их оформления формы документов;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации, в том числе порядок и сроки передачи первичных (сводных) учетных документов для отражения в бухгалтерском учете в соответствии с утвержденным графиком документооборота и (или) порядком взаимодействия структурных подразделений и (или) лиц, ответственных за

- оформление фактов хозяйственной жизни, по предоставлению первичных учетных документов для ведения бухгалтерского учета;
- правила документооборота, в том числе порядок и сроки передачи первичных (сводных) учетных документов для отражения их в бухгалтерском учете в соответствии с утвержденным графиком документооборота, технология обработки (представления (обмена) учетной информации при условии ведения бухгалтерского учета и (или) составления бухгалтерской (финансовой) отчетности централизованной бухгалтерией);
 - порядок организации и обеспечения (осуществления) внутреннего контроля;
 - порядок признания в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности событий после отчетной даты;
 - иные способы ведения бухгалтерского учета, необходимые для организации ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектом учета.

Если нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, предусмотрен выбор методов ведения бухгалтерского учета, то учреждению также необходимо выбрать такой метод и установить его в рамках своей учетной политики (например, метод начисления амортизации, метод определения справедливой стоимости и т.д.).

Документы учетной политики не должны содержать положения, дублирующие положения нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. То есть они не должны содержать методы, правила, способы ведения бухгалтерского учета, однозначно установленные нормативными

правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При организации ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности предполагается, что однажды принятые учетные принципы не будут меняться, а однотипные факты хозяйственной жизни будут учитываться одинаковыми методами.

Вместе с тем, в определенных случаях положения учетной политики могут изменяться. К таким случаям относятся:

- изменение требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- разработка или выбор нового способа ведения бухгалтерского учета, при котором повышается качество информации об объекте бухгалтерского учета;
- существенное изменение условий деятельности экономического субъекта.

Как правило, изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обусловлено причиной такого изменения.

Изменением учетной политики не считается:

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

- установление субъектом учета особенностей отражения в бухгалтерском учете на счетах бухгалтерского учета Рабочего плана счетов (включая дополнительную аналитику):

- операций по выплате заработной платы в безналичной форме расчетов в рамках реализации "зарплатных проектов", при условии, что ранее выплата заработной платы осуществлялась наличными деньгами (через кассу);
- операций по приобретению оборудования на условиях рассрочки платежа и перехода права владения таким имуществом по факту полной оплаты по договору, либо на условиях предоставления залога в виде имущества учреждения;
- объектов учета, возникающих при реализации договора концессии, предусматривающего передачу помимо объектов недвижимого имущества (по ранее имевшей место практике), объекты движимого имущества;
- изменение графика документооборота, а также введение особенностей формирования первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, при переходе на электронный документооборот;

2) утверждение нового правила (способа) организации и ведения бухгалтерского учета для отражения фактов хозяйственной жизни, которые возникли в деятельности субъекта учета впервые. Например, у субъекта учета возникла новая функция его деятельности (новый вид деятельности).

Существует два способа применения изменений учетной политики:

1. Перспективное применение измененной учетной политики - применение измененной учетной политики к фактам хозяйственной жизни, возникающим после даты соответствующего изменения учетной политики.
2. Ретроспективное применение измененной учетной политики - применение измененной учетной политики к фактам хозяйственной жизни таким образом, как если бы измененная учетная политика применялась с момента возникновения соответствующего факта хозяйственной жизни.

Ретроспективное применение измененной учетной политики выполняется путем корректировки сравнительных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за предшествующий год (годы).

Последствия изменения учетной политики, связанного с изменением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, отражаются в учете и отчетности согласно положениям нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Рассмотрим подробнее бухгалтерский учет доходов и расходов автономного учреждения.

2.2 ДОХОДЫ И РАСХОДЫ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АВТОНОМНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

В соответствии с федеральным стандартом бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы» и Концептуальными основами бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора, под доходами понимается совокупность доходов в зависимости от их экономического содержания со сходными принципами признания в бухгалтерском учете и оценки, информация о которых раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности обособленно (п. 6 Стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы»).

Классификация доходов в соответствии с федеральным стандартом бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы»:

- доходы от обменных операций;
- доходы от необменных операций.

Учетные группы доходов от необменных и от обменных операций представлены в таблице 3:

Таблица 3

Учетные группы доходов	
Доходы от необменных операций:	Доходы от обменных операций:
- доходы от безвозмездных поступлений от бюджетов	-доходы от собственности
-доходы от уплаты штрафов, пеней, неустоек, возмещения ущерба	-доходы от реализации
-прочие доходы от необменных операций	

Доход для целей бухгалтерского учета признается в результате совершения фактов хозяйственной жизни (обменных или необменных операций) (далее - операции (события)) или наступления событий, в результате которых ожидается получение экономических выгод или полезного потенциала, связанных с этими операциями (событиями), при условии, что их сумма (денежная величина) может быть надежно определена. Условия признания доходов от обменных и необменных операций отражены в (Приложении 7).

К доходам от реализации относятся доходы от продажи товаров, готовой продукции, биологической продукции, а также доходы от оказания (выполнения) услуг (работ), в том числе услуг (работ), финансовое обеспечение которых осуществляется за счет субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания (п. 48 СГС "Доходы") [Стандарт по учету доходов, с. 35].

Особенности признания доходов включает в себя доходы от собственности (обменные операции) и доходы от реализации, которые раскрыты в (Приложении 8).

Перечисленные в Приложении 8 доходы от собственности, за исключением доходов от аренды, признаются в бухгалтерском учете в составе доходов текущего отчетного периода в оценке, предусмотренной условиями договоров (контрактов, соглашений) (п. 46 СГС «Доходы»).

Порядок признания и оценки доходов, возникающих по договорам аренды (имущественного найма) или договорам безвозмездного пользования, регулируется СГС «Аренда».

Особенности признания прочих доходов от необменных операций отражены в (Приложении 9).

Счетами бухгалтерского учета, в соответствии с инструкцией № 157н, предназначенных для обобщения информации о доходах, а также расчетами с дебиторами по доходам являются:

- счет 0.205.00.000 «Расчеты по доходам»;
- счет 0.401.10.000 «Доходы текущего финансового года»
- счет 0.401.40.000 «Доходы будущих периодов».

Группировка расчетов учреждения по доходам осуществляется на синтетическом счете 0.205.00.000 "Расчеты по доходам" по видам доходов учреждения, и (или) видам поступлений представлена в Приложении 10.

Аналитический учет по счету 0.205.00.000 «Расчеты по доходам» организуется в порядке указанном в (Приложении 11).

По счету 0.401.40.000 «Доходы будущих периодов» суммы отражаются на счетах аналитического учета:

- 0.401.40.131 «Доходы будущих периодов от оказания платных услуг»;

- 0.401.40.172 «Доходы будущих периодов от операций с активами»;
- 0.401.40.189 «Прочие доходы будущих периодов» и пр.

Типовые корреспонденции по бухгалтерскому учету доходов рассмотрены в (Приложении 12).

Заключено соглашение о предоставлении субсидии на выполнение государственного задания (сроком на 1 год)

(д-т 4.205.31.561, к-т 4.401.40.131);

- Перечислена субсидия на выполнение государственного задания

(д-т 4.201.21.000, к-т 4.205.31.661);

- Заключено соглашение о предоставлении субсидии (иные цели)

(д-т 5.205.52.561, к-т 5.401.40.152);

- Перечислена субсидия (иные цели)

(д-т 5.201.21.000, к-т 5.205.52.661);

- Заключено соглашение о предоставлении субсидии на осуществление капитальных вложений

(д-т 5 (6).205.62.561, к-т 5 (6).401.40.162);

- Перечислена субсидия на осуществление капитальных вложений

(д-т 5 (6).201.21.000, к-т 5 (6).205.62.661);

- Начислен доход от оказанных услуг, выполненных работ

(д-т 2.205.31.56х, к-т 2.401.10.131);

- Начислен доход от операционной аренды

(д-т 2.205.21.56х, к-т 2.401.10.121);

- Начислены безвозмездные поступления

(д-т 2.205.52.56х, к-т 2.401.10.152).

Для целей бухгалтерского учета, формирования и публичного раскрытия показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности расходами признается

снижение полезного потенциала активов и (или) уменьшение экономических выгод за отчетный период в результате выбытия или потребления активов, возникновения обязательств, за исключением уменьшения, связанного с изъятием имущества собственником (учредителем) (п. 44 Стандарта «Концептуальные основы бухучета и отчетности»).

По факту совершения конкретных хозяйственных операций у автономных учреждений формируются определенные затраты (возникают обязательства), которые в зависимости от своего экономического содержания могут:

- учитываться в составе затрат на изготовление конкретных видов готовой продукции (выполнение работ, оказание услуг) (списываются в дебет счета 0.109.00.000 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг");

- относиться на уменьшение доходов текущего финансового года (списываются в дебет счета 0.401.10 "Доходы текущего финансового года");

- учитываться в составе расходов текущего финансового года (списываются в дебет счета 0.401.20 "Расходы текущего финансового года");

- учитываться в составе расходов будущих периодов (относятся в дебет счета 0.401.50 "Расходы будущих периодов").

Суммы, учтенные на счетах 0.109.00.000, 0.401.50.000, впоследствии в установленном порядке также списываются в дебет счетов 0.401.10.000, 0.401.20.000 и в ходе заключения счетов текущего финансового года учитываются автономным учреждением при формировании финансового результата прошлых отчетных периодов на счете 0.401.30.000 (п. 184 Инструкции №183н).

В бухгалтерском учете все фактические расходы учреждения распределяются по счетам:

0.109.60.000 – прямые затраты, относимые на себестоимость услуг или готовой продукции;

0.109.70.000 – накладные расходы;

0.109.80.000 – общехозяйственные расходы.

Расходы, не формирующие себестоимость, следует относить на счет 0.401.20.000 – текущие расходы учреждения. Последние три позиции в номерах этих счетов – коды КОСГУ, указывающие направления произведенных затрат. Например, 271 – амортизация оборудования, 223 – коммунальные услуги, 272 – списание материальных запасов и т.д. Если учреждение оказывает несколько видов услуг, в учетной политике должен быть закреплен порядок распределения накладных и общехозяйственных расходов между этими услугами. Базой в этом случае могут быть прямые затраты, материальные затраты, выручка.

Все доходы и расходы автономного учреждения можно распределить в соответствии с бюджетной классификацией.

Бюджетная классификация доходов и расходов бюджетов на 2021 год (и плановый период 2022 и 2023 годов) определяется приказом Минфина России от 06.06.2019 № 85н «О Порядке формирования и применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации, их структуре и принципах назначения» (в редакции приказа Минфина России от 28.09.2020 № 215н).

Бюджетная классификация Российской Федерации является группировкой доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, используемой для составления и исполнения бюджетов, а также группировкой доходов, расходов

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

Бюджетная классификация Российской Федерации включает (Приложение 13):

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

В бюджетном учете установлены достаточно сложные правила формирования полных номеров счета в рабочем плане счетов. Эти правила определяют, что полный номер счета должен содержать:

- в 1–4-м разрядах номера счета – аналитический код вида функции, услуги (работы) учреждения, соответствующий коду раздела, подраздела классификации расходов бюджетов;
- в 15–17-м разрядах номера счета:
- аналитический код вида поступлений от доходов, иных поступлений, в том числе от заимствований (источников финансирования дефицита средств учреждения);
- аналитический код вида выбытий по расходам, иным выплатам, в том числе по погашению заимствований (далее – выбытия);
- в 24–26-м разрядах номера счета – коды классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ).

Таким образом, автономным учреждениям для формирования номеров счетов рабочего плана счетов необходимо использовать следующие бюджетные классификаторы:

- разделов, подразделов классификации расходов бюджета (РпР);
- аналитических групп подвида доходов бюджетов (АГПДБ);
- кодов видов расходов (КВР);

аналитических групп вида источников финансирования дефицитов бюджетов (АГВИФДБ).

Для ряда счетов все позиции номера счета с 1-й по 17-ю должны быть нулевые: по счету 4.210.06.000 «Расчеты с учредителем» и корреспондирующим с ним счетом 4.401.10.172 «Доходы от операций с активами»;

По счетам аналитического учета счета:

0.201.00.000 «Денежные средства учреждения».

3.304.01.000 «Расчеты по средствам, полученным во временное распоряжение».

0.204.00.000 «Финансовые вложения».

0.209.81.000 «Расчеты по недостачам денежных средств».

В Инструкции № 157н и № 183н нет указаний о том, как правильно выбрать код РпР для разных групп счетов учета и разных направлений деятельности учреждений. В отличие от казенных учреждений, которые применяют коды РпР только для расходов, бюджетным и автономным учреждениям предписано использовать коды РпР (которые относятся к классификации расходов) со всеми счетами учета, в том числе и с доходами, и с имуществом.

В письме Минфина России и Федерального казначейства от 7 апреля 2017 г. № 02-07-07/21798, 07-04-05/02-308 (с изменениями, далее – Письмо) даны разъяснения, по применению кодов РпР.

Для рабочих счетов, относящихся к кодам источников финансового обеспечения (КВФО) 4 – субсидии на государственное (муниципальное) задание, 5 – субсидии на иные цели и 6 – бюджетные инвестиции:

1) отражающих начисление расходов (0.401.20.000, .0401.50.000, 0.401.60.000), себестоимость (0.109.00.000), расчеты с дебиторами и кредиторами (0.206.000000, 0.208.00.000, 0.302.00.000, 0.303.00.000, 0.304.00.000), – указывать тот код РпР, по которому учредитель произвел расходы на выплату субсидии на государственное (муниципальное) задание;

2) нефинансовых активов указания по выбору кодов РпР отсутствуют. Можно предложить два подхода к выбору кода РпР для нефинансовых активов:

– или выбирать код РпР в зависимости от кода РпР, по которому учредитель предоставлял субсидию, за счет которой были приобретены нефинансовые активы;

– или выбирать код РпР в зависимости от вида деятельности, в рамках которой учреждение использует нефинансовый актив. Для нефинансовых активов, которые учреждение получило безвозмездно от учредителя, РпР можно установить такой же, как у учредителя;

3) для счетов расчета по доходам 0.205.00.000 (кроме невыясненных поступлений 0.205.81.000) в части доходов от предоставления субсидий и для счетов начисления соответствующих доходов (.0401.10.000, 0.401.40.000) – указывать тот код РпР, по которому учредитель произвел расходы на выплату субсидии на государственное (муниципальное) задание.

Никаких других расчетов по доходам по КВФО 4, 5, 6 не должно быть. Потому что любые иные доходы, кроме субсидий, – это собственные доходы учреждения, которые следует отражать по КВФО 2.

Для рабочих счетов, относящихся к КВФО 2 – средства от приносящей доход деятельности:

1) для рабочих счетов 0.205.20.000, 0.205.30.000 в части доходов от арендных платежей (доходов по договорам пользования имуществом, предоставленным учреждением), а также соответствующих счетов начисления доходов 0.401.10.000, 0.401.40.000 – код раздела, подраздела 0113 «Другие общегосударственные вопросы»;

2) для рабочих счетов 0.205.00.000 – выбирать коды РпР, исходя из оказываемых (выполняемых) учреждением услуг (работ, функций);

3) для счетов, отражающих начисление расходов (0.401.20.000, 0.401.50.000, 0.401.60.000), себестоимость (0.109.00.000), расчеты с дебиторами и кредиторами (0.206.00.000, 0.208.00.000, 0..302.00.000, 0..303.00.000, 0.304.00.000), – указывать тот код РпР, который соответствует виду деятельности, по которым получены доходы, за счет которых эти расходы учреждение будет оплачивать;

4) для расчетов по получению грантов, пожертвований и расходованию средств, полученных от грантов, пожертвований, разъяснения отсутствуют. Можно рекомендовать для таких доходов и расходов выбирать код РпР в соответствии с целевым назначением средств;

5) для общехозяйственных расходов, иных расходов, которые невозможно однозначно отнести к конкретному коду РпР, выбирать код РпР, по которому величина дохода наибольшая либо код РпР по основному виду деятельности учреждения;

б) для нефинансовых активов разъяснения отсутствуют. Можно предложить различные подходы:

– или выбирать для нефинансовых активов код РпР в зависимости от источника средств на приобретение;

– или выбирать для нефинансовых активов код РпР в зависимости от назначения использования нефинансовых активов.

В отношении первых 17 знаков номера счета в рабочем плане счетов в Инструкции № 157н использован термин «аналитический код по классификационному признаку поступлений и выбытий».

Исходя из норм инструкций, код для расходов должен быть сформирован по следующим принципам:

1) с 1-го по 4-й знаки должны содержать код раздела, подраздела по бюджетной классификации расходов бюджетов;

2) с 5-го по 17-й знаки должны содержать нули для:

– счетов нефинансовых активов – кроме счетов 0.106.00.000, 0.107.00.000, 0.109.00.000, а именно: 0.101.00.000, 0.104.00.000, 0.102.00.000, 0.103.00.000, 0.105.00.000, 0.111.00.000, 0.114.00.000. Например: 0000000000000000.0.410.124.000;

– счета денежных документов 0.201.35.000;

– счетов 0.401.20.200, корреспондирующих с перечисленными выше счетами. Например: 00000000000000000.7.401.20.272.

В Инструкции № 183н упомянуты только счета 0.401.20.241, 0.401.20.242 и 0.401.20.270. Очевидно, следует отражать нули в позициях 5–17 и для всех других кодов КОСГУ, по которым, согласно последней актуальной бюджетной классификации, может быть произведена безвозмездная передача или списание

нефинансовых активов, то есть для всех счетов 0.401.20.240, 0.401.20.270, 0.401.20.280;

3) с 5-го по 14-й знаки должны содержать нули, а знаки с 15-го по 17-й

– код вида расходов бюджета (КВР) для следующих счетов:

– по счетам учета нефинансовых активов 0.106.00.000, 0.107.00.000, 0.109.00.000;

– по счетам учета расчетов с дебиторами и кредиторами 0.206.00.000, 0.208.00.000, 0.302.00.000, 0.304.02.000, 0.304.03.000;

– по счетам расчетов с бюджетом 0.303.00.000 (кроме налогов, уплачиваемых с доходов), 0.303.04.000 (в части НДС налогового агента);

– по счету учета НДС входящего 0.210.12.000;

– по счетам расходов 0.401.20.000 (кроме 0.401.20.270, а также кроме 0.401.20.240 и 0.401.20.280 в части безвозмездной передачи нефинансовых активов), 0.401.50.000, 0.401.60.000.

В Указаниях № 85н установлен широкий перечень кодов КВР. Далеко не все из них могут быть нужны автономному учреждению, далеко не все вообще могут быть применены (например, неприменимы коды КВР, отражающие расходы на межбюджетные трансферты или на субсидии).

Вот перечень кодов КВР, которые может применять автономное учреждение (перечень устанавливает учредитель, финансовый орган):

- 111 «Фонд оплаты труда учреждений»;
- 112 «Иные выплаты персоналу учреждений, за исключением фонда оплаты труда»;
- 113 «Иные выплаты, за исключением фонда оплаты труда учреждений, лицам, привлекаемым согласно законодательству для выполнения отдельных полномочий»;

- 119 «Взносы по обязательному социальному страхованию на выплаты по оплате труда работников и иные выплаты работникам учреждений»;
- 241 «Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы»;
- 243 «Закупка товаров, работ, услуг в целях капитального ремонта государственного (муниципального) имущества»;
- 244 «Прочая закупка товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд»;
- 245 «Закупка товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд в области геодезии и картографии вне рамок государственного оборонного заказа»;
- 313 «Пособия, компенсации, меры социальной поддержки по публичным нормативным обязательствам»;
- 321 «Пособия, компенсации и иные социальные выплаты гражданам, кроме публичных нормативных обязательств»;
- 323 «Приобретение товаров, работ, услуг в пользу граждан в целях их социального обеспечения»;
- 330 «Публичные нормативные выплаты гражданам несоциального характера»; 340 «Стипендии»;
- 360 «Иные выплаты населению»;
- 831 «Исполнение судебных актов по возмещению вреда в результате деятельности учреждения»;
- 851 «Уплата налога на имущество организаций и земельного налога»;
- 852 «Уплата прочих налогов, сборов»;
- 853 «Уплата иных платежей»;
- 880 «Специальные расходы».

Доходы учреждения, можно обозначить как код, который отражают в первых 17 знаках, как «аналитический код по классификационному признаку доходов», или кратко АКД. Ни для каких операций, отражающих доходы, недопустимо использовать нулевые коды АКД.

Исходя из норм инструкций, код АКД должен быть сформирован с учетом следующих особенностей:

1) с 1-го по 4-й знаки должны содержать код раздела, подраздела по бюджетной классификации расходов бюджетов. То есть для операций получения доходов надо будет в номере счета рабочего плана счетов включать коды раздела и подраздела классификации расходов бюджета;

2) с 5-го по 17-й знаки кода АКД должны содержать «аналитический код вида поступлений от доходов».

В инструкциях также использован термин «код аналитической группы подвида доходов бюджета» (далее для краткости будем называть его АГПДБ). Коды АГПДБ и коды КОСГУ – это не одно и то же.

Рассмотрим различия между кодами АГПДБ и кодами КОСГУ:

все коды АГПДБ оканчиваются на «0», все коды КОСГУ содержат значимый показатель в третьей позиции;

доходы от субсидий на иные цели по классификации АГПДБ отнесены к коду 150, а по классификации КОСГУ – 152 (на текущие цели) или 162 (на капитальные цели);

для чрезвычайных доходов (убытков) предусмотрен код КОСГУ 173, для которого отсутствует соответствие в классификации АГПДБ, остается использовать код 180.

Предусмотрены следующие коды АГПДБ, учреждение может использовать в своем рабочем плане счетов:

- 120 «Доходы от собственности»;
- 130 «Доходы от реализации платных услуг, работ, товаров, компенсаций затрат»;
- 140 «Штрафы, пени, неустойки, возмещения ущерба»;
- 150 "Безвозмездные денежные поступления текущего характера";
- 160 "Безвозмездные денежные поступления капитального характера"
- 170 "Доходы от операций с активами"
- 180 «Прочие доходы»;

Применение и формирования номеров счетов рабочего плана счетов, кодов для отражения в учете операций учета рассмотрим в бухгалтерском учете учреждения.

Муниципальное автономное учреждение города Коврова Владимирской области Спортивная школа «Сигнал» (МАУ СШ «Сигнал»), создано в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом «Об автономных Учреждениях» от 03.11.2006 г. №174-ФЗ, Законом «Об образовании» от 10.07.1992г. № 3266-1, путем изменения типа существующего муниципального учреждения Муниципального образовательного учреждения дополнительного образования детей «Специализированная детско-юношеская спортивная школа олимпийского резерва по плаванию». Школа была основана в 1999 г. как «ДЮСШ плавания и спортивных игр» на базе здания спортивного зала с плавательным бассейном, принадлежавшим ФГУП «ВНИИ «Сигнал».

Учредителем учреждения является муниципальное образование город Ковров. От имени муниципального образования функции и полномочия учредителя осуществляет администрация города Коврова.

МАУ СШ «Сигнал» находится по адресу: Владимирская область, город

Ковров, ул. Лопатина, дом 46а.

Учреждение является некоммерческой организацией и не ставит извлечение прибыли основной целью своей деятельности.

Учреждение является юридическим лицом, имеет счет в Расчетно-кассовом центре и лицевые счета в Территориальном органе Федерального казначейства и от своего имени может приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Школа с момента преобразования в автономное учреждение перешла на упрощенный режим налогообложения, что позволяет экономить как средства субсидий на выполнение государственного задания, так и средства платных услуг, направляя экономию как на развитие материально-технической базы, так и на дополнительное стимулирование работников.

Доходы Учреждения поступают в его самостоятельное распоряжение и используются им для достижения целей, ради которых оно создано, если иное не предусмотрено законом.

Предметом деятельности Учреждения является осуществление образовательного процесса, ориентированного на развитие мотивации личности к всестороннему удовлетворению физкультурно-оздоровительных и спортивных потребностей, реализации дополнительных образовательных программ и платных услуг по физическому воспитанию в соответствии с выданными лицензиями, воспитание и обучение учащихся.

Учреждение на основании устава (Приложение 1) может осуществлять следующую приносящую доход деятельность:

- Оказание услуг в сфере образования по проведению учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного

образования) или воспитательного процесса для граждан и юридических лиц за плату и на одинаковых при оказании однородных услуг условиях в порядке, установленном федеральными законами;

- Оздоровительные услуги.

Школа работает ежедневно с 7.00. до 22.00, работа в выходные регламентируется дополнительно правилами внутреннего трудового распорядка.

Организационно-правовая форма учреждения – автономное учреждение. Особенностью деятельности автономных учреждений является возможность зарабатывать дополнительные денежные средства путем предоставления платных услуг и расходовать данные средства на развитие материально-технической базы учреждения и стимулирование труда работников.

Организационная структура учреждения линейно-функциональная представлена на схеме в (Приложении 14).

Директору непосредственно подчиняются старший кассир-операционист, заместители директора по АХЧ и УВР. Кассир-операционист, который принимает плату за оказанные платные услуги (продажа разовых занятий и абонементов) подчиняются старшему кассиру-операционисту. Бухгалтерский учет в учреждении ведется централизованной бухгалтерией МКУ «УФКИС» г. Коврова. Заместителю директора по АХЧ подчиняются вспомогательные службы, а заместителю по УВР – тренерский состав. Также заместитель директора по УВР является председателем совета трудового коллектива.

Численность сотрудников школы – 41 человек, из которых трое внешние совместители.

К видам услуг от приносящей доход деятельности относятся оздоровительные и образовательные услуги в плавательном бассейне,

предоставление спортивного зала для активных игр (футбол, волейбол, баскетбол), обучение художественной гимнастике, занятия в тренажерном зале.

Доходы от оказания платных услуг (выполнения работ) признаются в бухгалтерском учете МАУ СШ «Сигнал» в составе доходов текущего отчетного периода на дату возникновения права на их получение в сумме, равной величине ожидаемого поступления экономических выгод и (или) полезного потенциала, заключенного в активе (п. 53 СГС «Доходы») [Стандарт по учету доходов, с. 11].

Бухгалтерский учет доходов автономного учреждения МАУ СШ «Сигнал» ведется на основании Инструкции № 157н, СГС «Доходы», СГС «Долгосрочные договоры», приказа Минфина России от 23.12.2010 № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению».

Как уже было сказано выше, к доходам учреждения относятся - финансирование, поступающее от учредителя, доходы от платной деятельности и пожертвования. Все плановые доходы и расходы учреждения представлены в плане финансово-хозяйственной деятельности учреждения (Приложение 3).

Государственным заданием на 2019 год (Приложение 2) утверждено два вида услуг:

1. Реализация дополнительных предпрофессиональных программ в области физической культуры и спорта – 76 человек.
2. Реализация образовательных программ осуществляется по двум направлениям: плавание (56 человек) и художественная гимнастика (20 человек).

Субсидия на государственное задание в МАУ СШ «Сигнал» отражена по подстатье КОСГУ 131 «Доходы от оказания платных услуг (работ)». Расчеты ведутся на счете 0.205.31.000 «Расчеты по доходам от оказания платных услуг

(работ)» – по источнику финансирования (КФО) 4 и отражается на счетах санкционирования.

Принятие к учету субсидии на выполнение государственного задания отражается в бухгалтерском учете на дату, когда подписано соглашение о субсидии, в доходах будущих периодов на счете 0.401.40.000 – в общей сумме соглашения. В доходах текущего года на счете 0.401.10.000 субсидия признается на дату, когда учредитель утвердил отчет, – в сумме выполненного государственного задания (пункте 54 СГС «Доходы», пунктах 21, 197 Инструкции к Единому плану счетов № 157н, пункте 9.3.1 Порядка применения КОСГУ № 209н и разъяснены Минфином в письме от 21.12.2018 № 02-06-10/93719 [Приказ Минфина России, с.12]).

1. Начислен доход будущих периодов – на дату, когда подписали соглашения о субсидии в 2019 году представленном (Приложением 4):

Д-т 11020000000000.130.4.205.31.561; К-т 11020000000000130.4.401.40.131

2. Субсидия поступила на лицевой счет за квартал отражается бухгалтерской проводкой:

Д-т 00000000000000.130.4.201.11.510, 00000000000000.130.4.17.01.131,

К-т 1102.0000000000.130.4.205.31.661.

3. Признана субсидия в составе текущих доходов – на дату, когда утвердили отчет о выполнении муниципального задания за первый квартал:

Д-т 110200000000000130.4.401.40.131; К-т 110200000000000130.4.401.10.131.

4. Начислен доход на сумму увеличения субсидии – на дату дополнительного соглашения от 06.03.2020 года:

Д-т 110200000000000130.4.205.31.561; К-т 11020000000000130.4.401.40.131.

На 2020 год учреждению выделена целевая субсидия на ремонт крыши и фасада здания. В бухгалтерском учете были отражены следующие проводки:

1. Начислен доход будущих периодов на дату, когда подписали соглашение о целевой субсидии в 2019 году:

Д-т 11020000000000150.5.205.62.561; К-т 11020000000000150.5.401.40.162.

2. Поступила целевая субсидия на лицевой счет:

Д-т 00000000000000150.5.201.11.510, 00000000000000150.5.17.01.162;

К-т 1102.0000000000150.5.205.62.661

3. Признана субсидия в составе текущих доходов – на дату, когда утвердили отчет о ее использовании:

Д-т 1102.0000000000150.5.401.40.162; К-т 1102.0000000000150.5.401.10.162.

Расчеты за оказанные платные услуги в МАУ СШ «Сигнал» ведутся на счете 2.205.30.000 «Расчеты по доходам от оказания платных услуг (работ)» - по источнику финансирования (КФО) 2.

Доходы от платных услуг отражаются по подстатье КОСГУ 131 «Доходы от оказания платных услуг (работ)» (п. 9.3.1 Порядка применения КОСГУ 209н).

Деньги за услуги в МАУ СШ «Сигнал» заказчики вносят в кассу учреждения либо на лицевой счет. При вносе денежных средств в кассу, оформляется приходный кассовый ордер (ф. 0310001) и выдается кассовый чек или квитанция (ф. 0504510).

Оплата услуг физическим лицом в кассу учреждения:

Д-т 00000000000000130.2.201.34.510, 00000000000000130.2.17.34.131;

К-т 1102.0000000000130.2.205.31.660 Увеличение забалансового счета 17 (код аналитики 130, КОСГУ 131).

Денежные средства сверх лимита в кассе учреждением регулярно сдаются в банк. Сданы наличные денежные средства из кассы на лицевой счет (на основании расходного кассового ордера) отражается бухгалтерской проводкой:

Д-т 1102.0000000000130.2.210.03.560; К-т 0000000000000000.2.201.34.610, 0000000000000000130.2.17.34.610 Увеличение забалансового счета 17 (код аналитики 510, КОСГУ 510) Увеличение забалансового счета 18 (код аналитики 610, КОСГУ 610).

Доходы по принятым от юридических и физических лиц денежным средствам начисляется один раз в месяц без аналитики по субъектам на общую сумму внесенных денежных средств и отражаются бухгалтерской проводкой:

Д-т 1102.0000000000130.2.205.31.567; К-т 1102.0000000000130.2.401.10.131.

Доходы от долгосрочных договоров на обучение в спортивных секциях школы в целях отражения доходов в текущем году заключается в два этапа: с 01 сентября по 31 декабря и с 01 января по 31 мая текущего года.

В целях упрощения бухгалтерского и налогового учетов, разовые договора на услуги в части предоставления спортивного зала для игр или предоставления некоторого количества дорожек для юридических лиц, заключаются как на один день, так и на несколько месяцев, но в течение одного финансового (календарного) года. Как правило, юридические лица услуги по договору оплачивают перечислением средств на лицевой счет учреждения.

Расходы, которые связаны с оказанием платных услуг, отражаются на аналитических счетах счета 0.109.61.000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» (п. 134 Инструкции к Единому плану счетов № 157н), согласно учетной политике МАУ СШ «Сигнал».

К видам расходов осуществляемых с целью получения доходов относятся: расчеты с персоналом по оплате труда, расчёты по налогам полученных с доходов, расчеты за услуги связи, транспортные услуги, расходы на коммунальные услуги, расчеты за работы и услуги по содержанию имущества, расчеты за прочие работы и услуги [Бюджет и отчетность «Счет

302 в бюджетном учете», с.2].

По ним формируются следующие бухгалтерские проводки.

Расчеты с персоналом по оплате труда отражаются на счете 0.302.10.000 «Расчеты по оплате труда и начислениям на выплаты по оплате труда». Для организации достоверного синтетического учета информацию по нему необходимо детализировать. Для этого предусмотрите соответствующие коды аналитического учета:

Код «1» или 0.302.11.000 — предназначен для отражения операций по начислению непосредственно заработной платы. На данном бухгалтерском счете отражается начисленный должностной оклад, стимулирующие, компенсационные выплаты. Если к заработку применяется территориальный (районный) коэффициент, то данные суммы отражаем с кодом «1». Также в группу относят суммы начисленных отпускных и больничное пособие за счет работодателя.

Код «2» или 0.302.12.000 — аккумулируется информация по прочим выплатам в пользу работников. В данную группу относят начисления в пользу женщин, получающих пособие на ребеночка до трех лет.

Код «3» или 0.302.13.000 — в группу относятся все расчеты по начислению пособий по болезни, беременности и родам, единовременные выплаты за счет средств ФСС. То есть код «3» предназначен для отражения начислений на выплаты по оплате труда.

Начисление расходов по оплате труда отражается по кредиту счета 0.302.00.000 в корреспонденции со счетами 0.109.00.000 — при отражении выплат в пользу работников, непосредственно участвующих в выполнении муниципального задания;

Начислена заработная плата за первую половину месяца (по фактически

отработанному времени за этот период) за счет средств приносящей доход деятельности отражена бухгалтерской записью:

Д-т 1102.0000000000111.2.109.61.211; К-т 1102.0000000000111.2.302.11.730.

1. Удержан НДФЛ за счет средств приносящей доход деятельности отражён бухгалтерской записью:

Д-т 1102.0000000000111.2.302.11.830; К-т 1102.0000000000111.2.303.01.730.

2. Заработная плата за первую половину месяца (по фактически отработанному времени за этот период) за счет средств приносящей доход деятельности перечислена на банковские карты отражена бухгалтерской записью:

Д-т 1102.0000000000111.2.302.11.830; К-т 0000000000000000.2.201.11.610, 0000000000000000.2.18.01.610.

Перечислен в бюджет РФ удержанный НДФЛ за счет средств приносящей доход деятельности отражен бухгалтерской записью:

Д-т 1102.0000000000111.2.303.01.730; К-т 0000000000000000.2.201.11.610.

3. Начислены страховые взносы за счет средств приносящей доход деятельности и отражены бухгалтерской записью:

Д-т 1102.0000000000111.2.109.60.213; К-т 1102.0000000000111.2.303.02.730, 1102.0000000000111.2.303.06.730, 1102.0000000000111.2.303.07.730, 1102.0000000000111.2..303.10.730.

Аналогичные проводки производятся по оплате труда за счет средств субсидий на выполнение государственного задания по источнику финансирования (КФО) – 4.

Начисление отпускных в МАУ СШ «Сигнал» осуществляется следующими бухгалтерскими записями:

1. За счет резерва предстоящих расходов:

Д-т 1102.0000000000111.4.401.60.211; К-т 1102.0000000000111.4.302.11.737.

2. Сверх сумм резерва

Д-т 1102.0000000000111.4.109.60.211; К-т 1102.0000000000111.4.302.11.737.

3. При условии предоставления отпуска авансом

Д-т 1102.0000000000111.4.401.50.211; К-т 1102.0000000000111.4.302.11.737.

Расчеты по НДС и налогу на прибыль учреждение не производит, так как применяет упрощенную систему налогообложения (УСН). Расчеты по единому налогу МАУ СШ «Сигнал» отражает на счете 0.303.03.000 «Расчеты по налогу на прибыль» следующими бухгалтерскими проводками:

1. Начислен налог с доходов по УСН за первый квартал 2020 года:

Д-т 1102.0000000000180.2.401.10.189; К-т 1102.0000000000180.2.303.03.731.

2. Начислены налоги по квартальным платежам в 2020 году:

– земельный налог:

Д-т 1102.0000000000851.2.401.20.291; К-т 1102.0000000000851.2.303.13.731.

– транспортный налог, госпошлина, экологические платежи:

Д-т 1102.0000000000852.2.401.20.291; К-т 1102.0000000000852.2.303.05.731.

Уплата налогов и других платежей в доход бюджета осуществляется с лицевого счета учреждения и оформляется следующими бухгалтерскими проводками:

Д-т 1102.0000000000851.2.303.13.831, 1102.0000000000180.2.303.03.731,
1102.0000000000852.2.303.05.731; К-т 0000000000000000.0.201.11.610,
0000000000000000.0.18.01.610.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками в МАУ СШ «Сигнал» отражаются на счетах бухгалтерского учета и классифицируются по статьям, которым соответствуют синтетические счета группы счета 0.302.00.000.

Расчеты за услуги связи отражаются на пассивном счете 0.302.21.000

«Расчеты по услугам связи», код КОСГУ 221 «Услуги связи».

1. Отражены расходы на услуги связи

Д-т 1102.0000000000244.4.109.61.221; К-т 1102.0000000000244.4.302.21.734.

2. Произведена оплата за услуги связи с лицевого счета в Федеральном казначействе:

Д-т 1102.0000000000244.4.302.21.834; К-т 1102.0000000000000.4.201.11.610, 0000000000000000000.4.18.01.610.

Получен акт за транспортные услуги № 2 от 04.03.2020г. от ПАО «ПАТП» (услуги по доставке воспитанников школы до места соревнований). В субсидии на выполнение государственного задания такие расходы не предусмотрены, оплата произведена за счет приносящей доход деятельности. Данные расходы отражены по кредиту пассивного счета 0.302.22.000 «Расчеты по транспортным услугам»:

1. Отражены расходы на транспортные услуги:

Д-т 1102.0000000000244.2.109.61.222; К-т 1102.0000000000244.2.302.22.734.

2. Оплачено за транспортные услуги с лицевого счета в Федеральном казначействе:

Д-т 1102.0000000000244.2.302.22.834; К-т 1102.0000000000000.2.201.11.610, 0000000000000000000.2.18.01.610.

В процессе своей деятельности учреждение потребляет большое количество электроэнергии, воды и газа (у бассейна есть своя котельная). Все расчеты по коммунальным услугам отражаются на пассивном счете 0.302.23.000 «Расчеты по коммунальным услугам». Выставленные акты за потребленный газ от ПАО «Газпром межрегионгазВладимир» принимаются к бухгалтерскому учету и оплачиваются за счет средств платной деятельности и субсидий на выполнение государственного задания в равных частях:

1. Отражены расходы на коммунальные услуги

Д-т 1102.0000000000244.2.109.61.223; К-т 1102.0000000000244.2.302.23.734;

Д-т 1102.0000000000244.4.109.60.223; К-т 1102.0000000000244.4.302.23.734.

2. Произведена оплата за коммунальные услуги с лицевого счета в Федеральном казначействе;

Д-т 1102.0000000000244.0.302.23.834; К-т 0000000000000000.0.201.11.610, 00000000000000000.0.18.01.610.

Расчеты за работы и услуги по содержанию имущества производятся с участием пассивного счета 0.302.25.000 «Расчеты по работам, услугам по содержанию имущества». В июле 2020 года было произведено техническое обслуживание системы видеонаблюдения в здании, оплата производилась за счет приносящей доход деятельности:

1. Отражены расходы на выполнение работ и оказание услуг по содержанию имущества:

Д-т 1102.0000000000244.2.109.61.225; К-т 1102.0000000000244.2.302.25.734.

2. Оплата за работы и услуги по содержанию имущества с лицевого счета в Федеральном казначействе:

Д-т 1102.0000000000244.2.302.25.834; К-т 0000000000000000.2. 201.11.610, 00000000000000000.2.18.01.610.

На балансе МАУ СШ «Сигнал» имеется автомобиль, приобретенный в 2014 году за счет приносящей доход деятельности. В феврале 2019 года была оплачена страховка за автомобиль:

1. Расходы по страхованию отражены в учете проводкой:

Д-т 1102.0000000000244.2.401.50.227; К-т 1102.0000000000244.2.302.27.730 .

2. Оплата за страховку произведена с лицевого счета в Федеральном казначействе:

Д-т 1102.0000000000244.2.302.27.830; К-т 0000000000000000.2.201.11.610, 000000000000000000.2.18.01.610.

Произведен ремонт крыши и фасада здания МАУ СШ «Сигнал» за счет средств целевой субсидии.

1. Начислены расходы на капитальный ремонт на основании подписанного акта выполненных работ:

Д-т 1102.0000000000150.5.401.20.225; К-т 0000000000000000150.5.302.25.734.

2. Оплачены ремонтные работы с лицевого счета в Федеральном казначействе:

Д-т 1102.0000000000150.5.302.25.834; К-т 00000000000000000.5.201.11.610, 000000000000000000.5.18.01.610.

Расчеты за прочие работы и услуги производятся на пассивном счете 0.302.26.000 «Расчеты по прочим работам, услугам». В марте 2020 года был заключен договор на профосмотр персонала с ООО «Медицина 21 века». Оплата производилась за счет средств субсидий на выполнение муниципального задания:

1. Отражены расходы по прочим работам и услугам:

Д-т 1102.0000000000244.4.109.60.226; К-т 1102.0000000000244.4.302.26.734.

2. Оплата за прочие работы и услуги произведена с лицевого счета в Федеральном казначействе:

Д-т 1102.0000000000244.4.302.26.834; К-т 00000000000000000.4.201.11.610, 000000000000000000.4.18.01.610.

Расчеты с поставщиками нефинансовых активов отражаются по пассивным счетам 0.302.31.000 «Расчеты по приобретению основных средств», 0.302.32.000 «Расчеты по приобретению нематериальных активов», 0.302.33.000 «Расчеты по приобретению произведенных активов», 0.302.34.000 «Расчеты по приобретению материальных запасов». В феврале

2020 года были приобретены канцелярские товары у поставщика по договору, оплата произведена за счет средств платных услуг:

1. Отражена задолженность за поставленные материальные запасы:

Д-т 1102.0000000000244.2.105.36.346; К-т 1102.0000000000244.2.302.34.730.2.

Оплата поставщику произведена с лицевого счета в Федеральном казначействе:

Д-т 1102.0000000000244.2.302.30.830; К-т 0000000000000000.2.201.11.610, 0000000000000000.2.18.01.610.

Таким образом, отнесение расходов текущего отчетного периода на счет 0.401.20.200 осуществляется в зависимости от операций либо по сформированной себестоимости с соответствующих счетов счета 0.109.60.200 (по экономическому содержанию операций), либо в части не распределяемых на себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) расходов с соответствующих счетов учета финансовых и нефинансовых активов, обязательств (0.101.00.000, 0.109.80.000, 0.109.90.000, 0.200.00.000, 0.302.00.000, 0.303.00.000). Кроме того, так называемые расходы по приносящей доход деятельности по сформированной себестоимости выполненных работ (оказанных услуг) отражаются по кредиту соответствующего счета 2.401.10.000 (в уменьшение дохода).

Рассмотренный выше порядок отражения хозяйственной деятельности учета доходов и расходов учреждения в конце финансового года формирует финансовый результат, который отражается в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.3. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОНОМНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

Результат финансовой деятельности автономного учреждения за текущий финансовый год и за прошлые финансовые периоды отражается по счету 0.401.00.000 «Финансовый результат хозяйствующего субъекта» и включает следующие группировочные счета:

0 401 10 000 «Доходы текущего финансового года»;

0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года»;

0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»;

0 401 40 000 «Доходы будущих периодов»;

0 401 10 000 «Расходы будущих периодов».

Согласно пункта 294, 295 Инструкции № 157н План счетов бухгалтерского учета, с.157] финансовый результат текущей финансовой деятельности учреждения определяется как разница между начисленными доходами и начисленными расходами учреждения за отчетный период. Суммы начисленных доходов учреждения сопоставляются с суммами начисленных расходов, при этом кредитовый остаток по указанным выше счетам отражает положительный результат, дебетовый - отрицательный. При отражении результатов текущей финансовой деятельности применяются счета:

401.10 "Доходы текущего финансового года",

401.20 "Расходы текущего финансового года".

До завершения отчетного года бухгалтерия учреждения должна в обязательном порядке:

- провести инвентаризацию активов и обязательств (ст. 11 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 26.07.2019 № 247-ФЗ) «О бухгалтерском учете»),

- отработать в базе данных все первичные документы текущего финансового года;
- рассчитаться со всеми дебиторами и кредиторами, в том числе по налогам и сборам;
- перенести / пересчитать остатки (при необходимости).

По завершении отчетного года необходимо:

- проверить остатки по счетам 0.201.34.000 (как правило, равняются нулю);
- сверить остатки на счетах - 0.201.11.000, 0.304.05.000 с выписками казначейства, - 0.201.27.000 – с выпиской банка;
- сверить остатки по счетам дебиторов/кредиторов с Актами сверки взаимных расчетов;
- определить финансовый результат текущей деятельности;
- заключить счета текущего финансового года.

Заключение счетов текущего финансового года производится согласно требованиям Инструкции № 157н, где определено, что:

-заключение счетов текущего финансового года производится 31 декабря по завершению года;

-операции по заключению счетов производятся для следующих счетов бюджетного учета (п.300 Инструкции 157н) План счетов бухгалтерского учета, с.159]:

0.210.02.000 «Расчеты с финансовыми органами по поступлениям в бюджет»;

0.304.04. 000 «Внутриведомственные расчеты»

0.304.05.000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом»;

0.304.06.000 «Расчеты с прочими кредиторами»;

0.401.10.000 «Доходы текущего финансового года»;

0.401.20.000 «Расходы текущего финансового года».

-заключение счетов текущего финансового года производится отдельно для каждого типа остатков - кредитовых и дебетовых;

-все хозяйственные операции по заключению счетов производятся в корреспонденции с дебетом или кредитом счетов 0.401.30.000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов».

Операции по заключению счетов текущего финансового года учреждения отражается в Бухгалтерской справки по форме 0504833, утвержденной Приказом Минфина России от 30.03.2015 г. № 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению" (далее – Приказ № 52н), (п.184 Инструкции № 183н).

На основании Справки производятся записи в Журнал по прочим операциям (форма 0504071).

Финансовый результат хозяйствующего субъекта выглядит следующим образом: доходы и расходы будущих периодов при наступлении периода, к которому они относятся, подлежат отнесению на счета доходов и расходов текущего финансового года, в свою очередь доходы и расходы за текущий год подлежат отнесению на финансовый результат прошлых отчетных периодов.

По итогам отчетного года бухгалтер определяет финансовый результат деятельности учреждения и закрывает счета текущего финансового года на счет 0.401.30.000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» по видам деятельности – КФО, при этом оформляется бухгалтерская справка (форма 0504833).

Финансовые результаты учреждения отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности следующих форм отчетов (п. 12 Инструкции, утвержденной приказом Минфина от 25.03.2011 № 33н) [Инструкция по составлению бухгалтерской отчетности, с.12]:

- доходы и расходы – в Отчете о финансовых результатах деятельности учреждения (ф. 0503721);
- обороты по счетам, которые вы в конце года закрыли, и обороты по счету 0.401.30.000 – в Справке по заключению учреждением счетов бухгалтерского учета отчетного финансового года (ф. 0503710).

В конце текущего финансового года в МАУ СШ «Сигнал» закрываются показатели, которые сформировали на счетах представленными в таблице 4:

0.401.10.000 «Доходы текущего финансового года»;

0.401.18.000 «Доходы финансового года, предшествующего отчетному»;

0.401.19.000 «Доходы прошлых финансовых лет»;

0.401.20.000 «Расходы текущего финансового года»;

0.401.28.000 «Расходы финансового года, предшествующего отчетному»;

0.401.29.000 «Расходы прошлых финансовых лет»;

0.304.04.000 «Внутриведомственные расчеты» (по расчетам, которые закончили);

0.304.84.000 «Консолидируемые расчеты года, предшествующего отчетному»

0.304.94.000 «Консолидируемые расчеты иных прошлых лет»;

0.304.06.000 «Расчеты с прочими кредиторами»;

.0304.86.000 «Иные расчеты года, предшествующего отчетному»;

0.304.96.000 «Иные расчеты прошлых лет».

Проводки по закрытию финансового года

№	Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета
1.	Списаны расходы учреждения на финансовый результат, в том числе по счетам 0.401.28.000, 0.401.29.000	0.401.30.000	0.401.2х.ххх
2.	Списаны доходы учреждения на финансовый результат, в том числе по счетам 0.401.18.000, 0.401.19.000 (в части кредитового остатка)	0.401.1х.ххх	0.401.30.000
3.	Списаны доходы учреждения на финансовый результат, в том числе по счетам 0.401.18.000, 0.401.19.000 (в части дебетового остатка)	0.401.30.000	0.401.1х.ххх
4.	Списаны на финансовый результат показатели с кредита счета 0.304.04.000, в том числе по счетам 0.304.84.000, 0.304.94.000 (по расчетам, которые закончили)	0.304.х4.ххх	0.401.30.000
5.	Списаны на финансовый результат показатели с дебета счета 0.304.04.000, в том числе по счетам 0.304.84.000, 0.304.94.000 (по расчетам, которые закончили)	0.401.30.000	0.304.х4.ххх
6.	Списаны на финансовый результат показатели с кредита счета 0.304.06.000, в том числе по счетам 0.304.86.000, 0.304.96.000	0.304.х6.83х	0.401.30.000
7.	Списаны на финансовый результат показатели с дебета счета 0.304.06.000, в том числе по счетам 0.304.86.000, 0.304.96.000	0.401.30.000	0.304.х6.73х
XXX – в разрезе КОСГУ. X – соответствующая подстатья КОСГУ.			

В МАУ СШ «Сигнал» заключение счетов бухгалтерского учета производится по окончании финансового года и оформляется следующей системой бухгалтерских записей (таблица 5):

Формирование финансового результата в МАУ СШ «Сигнал»

№	Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета		
1.	Списание затрат по услугам и работам на основании Бухгалтерской справки (ф. 0504833).	1102.0000000000.111. 2.401.10.131	1102.0000000.111.2.109.60.211 1102.0000000.111.2.109.60.213		
		1102.0000000000.244. 2.401.10.131	1102.0000000.244.2.109.60.222	1102.0000000.244.2.109.60.223	
			1102.0000000.244.2.109.60.225	1102.0000000.244.2.109.60.227	
			1102.0000000.244.2.109.60.291		
			1102.0000000000.111. 4.401.10.131	1102.0000000.111.4.109.60.211	1102.0000000.111.4.109.60.213
				1102.0000000000.244. 4.401.10.131	1102.0000000.244.2.109.60.221
		1102.0000000.244.2.109.60.225	1102.0000000.244.2.109.60.226		
		2.	Начислен единый налог с доходов (упрощенная система налогообложения)	1102.0000000000.180. 2.401.10.189	1102.0000000.180.2.303.03.731
		3.	Определен финансовый результат текущего года (прибыль)	0000.0000000000.111. 2.401.10.131	0000.0000000.111.2.401.30.200
				0000.0000000000.244. 2.401.30.131	0000.0000000.244.2.401.20.200
				0000.0000000000.180. 2.401.30.131	0000.0000000.180.2.401.10.189
				0000.0000000000.111. 4.401.30.131;	0000.0000000.111.4.401.20.200
0000.0000000000.244. 4.401.30.131;	0000.0000000.244.4.401.20.200				
0000.0000000000.150. 5.401.30.162	0000.0000000.150.5.401.20.162				

Показатели отражаются в отчете о финансовых результатах деятельности МАУ СШ «Сигнал» в Приложении 5.

ГЛАВА 3 ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ УЧЕТНО-МЕТОДИЧЕСКИХ АСПЕКТОВ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

3.1 РАЗВИТИЕ НАЦИОНАЛЬНЫХ ПРАВИЛ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

Бухгалтерский учет экономических субъектов бюджетной сферы (бюджетный учет) является составной частью российской системы бухгалтерского учета. Она специализируется на создании учетной информации для управления государственными (муниципальными) финансами на всех уровнях властных структур бюджетной системы РФ.

Основные правила ведения бухгалтерского учета в бюджетной сфере заключаются в следующем:

- Бухгалтерский учет ведется только в рублях.
- Бухгалтерский учет ведется на постоянной основе, начиная с момента регистрации организации.
- Основы бухгалтерского учета, а именно единый план счетов бухгалтерского учета и инструкция его применения, утверждены Приказом Минфина № 157н от 01.12.2010. Ключевой метод — двойная запись по корреспондирующим счетам.
- Аналитические данные должны соответствовать оборотам и сальдо в разрезе синтетических счетов.
- Каждая финансово-хозяйственная операция должна быть зарегистрирована, проведена и подтверждена первичной документацией.

- Учреждению необходимо самостоятельно разработать и утвердить учетную политику.
- В бухгалтерском учете необходимо обеспечить должный уровень внутреннего контроля.
- Все активы и обязательства учета надлежит периодически пересчитывать.
- Информация, предоставляемая учреждением в отчетах, должна быть актуальной и достоверной.

Принципы бухгалтерского учета и отчетности учреждений базируются на таких ключевых понятиях, как законность, достоверность, независимость, постоянство, доступность, уместность, правильность, осмотрительность, сопоставимость, своевременность и денежная изменяемость.

Новый виток реформы начался с принятия Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Согласно ст. 21 этого закона бухгалтерские нормативные документы подразделяются на: — федеральные стандарты; — отраслевые стандарты; 22 — рекомендации в области бухгалтерского учета; — стандарты экономического субъекта.

При этом впервые в новейшей российской истории субъекты регулирования бухгалтерского учета были разделены на государственные (Министерство финансов и Центральный банк Российской Федерации) и негосударственные (некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета). Существенную часть бухгалтерских стандартов теперь разрабатывают негосударственные регуляторы.

Пятого апреля 2020 года вступил в силу приказ Минфина России от 25.12.2019 № 252н, которым утверждена новая программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов на 2020 – 2023 гг. (далее – Программа).

Согласно Программы в 2020 – 2021 гг. планируется разработать и принять 7 новых федеральных стандартов:

- "Финансовые инструменты" (его проект уже представлен на экспертизу в совет по стандартам бухгалтерского учета);
- "Метод долевого участия";
- "Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность";
- "Сведения о показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности по сегментам";
- "Биологические активы";
- "Государственная (муниципальная) казна";
- "Подходы к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности сектора государственного управления и информации по статистике государственных финансов".

С 2021 года будут применяться еще 5 федеральных стандартов:

- Федеральный стандарт бухгалтерского учета государственных финансов "Нематериальные активы", утв. приказом Минфина России от 15.11.2019 № 181н;
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета государственных финансов "Выплаты персоналу", утв. приказом Минфина России от 15.11.2019 № 184н;
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета государственных финансов "Совместная деятельность", утв. приказом Минфина России от 15.11.2019 № 183н;
- Федеральный стандарт бухгалтерского учета государственных финансов "Затраты по заимствованиям", утв. приказом Минфина России от 15.11.2019 № 182н.

В 2023 г. на смену действующим приказам по ведению бухгалтерского (бюджетного) учета и составлению отчетности планируется разработать 5 новых стандартов:

- "Единый план счетов бухгалтерского учета государственных финансов и Инструкция по его применению";
- "План счетов бюджетного учета и Инструкция по его применению";
- "План счетов бухгалтерского учета бюджетных и автономных учреждений и Инструкция по его применению";
- "Порядок составления и представления бюджетной отчетности организациями бюджетной сферы";
- "Порядок составления, представления бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений".

Планируется, что новые стандарты по ведению бухгалтерского (бюджетного) учета и составлению отчетности начнут действовать в 2024 г.

В числе других задач реформирования следует отметить необходимость окончательного разделения бухгалтерского учёта на финансовый, управленческий и налоговый, как это принято в международной практике. При этом финансовый анализ будет ориентирован на внешних пользователей (собственников, инвесторов, кредиторов, дебиторов и т.д.), управленческий учёт будет использоваться для систематизации затрат, принятия управленческих решений и планирования, а налоговый учёт — применяться для исчисления налогов. В то же время ещё раз следует подчеркнуть, что реформа бухгалтерского учёта должна осуществляться с учётом сложившихся национальных традиций, специфики экономического развития России, а не путём слепого копирования западного опыта.

С 01 января 2020 года вступил в силу Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Долгосрочные договоры», утвержденный приказом Минфина России от 29.06.2018 № 145н (далее — Стандарт № 145н). Минфин России письмом от 28.10.2019 № 02-06-07/84752 довел до участников бюджетного процесса Методические рекомендации по применению данного стандарта. Где сказано, что стандарт применяется государственными (муниципальными) бюджетными и автономными учреждениями в отношении:

- отражения в бухгалтерском учете доходов, расходов, фактов хозяйственной жизни и иных объектов бухгалтерского учета, возникающих в результате заключения учреждением договоров подряда, возмездного оказания услуг сроком более одного года;
- работ и услуг, выполняемых учреждением в рамках долгосрочных договоров;
- отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности данных о таких объектах хозяйственной жизни, если иное не противоречит другим стандартам и нормативно-правовым актам, регулирующим ведение учета бюджетного учреждения.

В компетенции стандарта не находится учет следующих операций:

- выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- договоры, по которым общий объем работ (услуг) не определен, и цена которого определяется для отдельного отчетного периода исходя из фиксированной стоимости единицы работы (услуги).

В отношении договоров, заключенных сроком до одного года, но начальные и конечные сроки выполнения которого приходятся на разные

отчетные периоды, учреждение может применять стандарт «Долгосрочные договоры». Порядок учета таких договоров должен быть учтен в учетной политике на 2020 год.

Договора, попадающие под действие стандарта «Долгосрочные договоры»:

- договоры строительного подряда сроком действия более одного года;
- договоры возмездного оказания услуг сроком действия более одного года;
- договоры возмездного оказания услуг сроком действия менее года, но начало и конец которых приходится на разные отчетные периоды — по решению субъекта учета.

Применяя стандарт № 145н СГС «Долгосрочные договоры», в МАУ СШ «Сигнал» были внесены изменения в учетную политику учреждения.

Осуществлены мероприятия по корректировке отражения остатков по договорам оказания платных образовательных услуг на 1 января 2020 года:

1. Проведена инвентаризация доходных договоров, заключенных ранее 1 января 2020 года, продолжающих свое действие.
2. Проанализированы данные договоры на предмет соответствия критериям договоров, к которым применяется ФСБУ «Долгосрочные договоры».
3. Установлен оставшийся срок действия договора.
4. Определены ранее неотраженные суммы доходов (до 1 января 2020 г.), соответствующие объему выполненных работ по договору до первого применения стандарта.
5. Установлены суммы доходов будущих периодов, исходя из оставшегося срока действия ныне действующих договоров.

Входящие остатки доходов по иным долгосрочным договорам за период с 1 января 2020 года отражены в межотчетный период следующими корреспонденциями:

– в сумме доходов будущих периодов, по иным долгосрочным договорам, действующим на 1 января 2020 года и до окончания срока действия:

Д-т 1102.0000000000130.0.205.30.560; К-т 1102.0000000000130.0.401.30.000;

Д-т 1102.0000000000130.0.401.30.000; К-т 1102.0000000000130.0.401.40.130;

– в сумме доходов от реализации работ (услуг), оказанных до 1 января 2020 года, но неотраженных в составе доходов от реализации:

Д-т 1102.0000000000130.0.205.30.560; К-т 1102.0000000000130.0.401.30.000,

Д-т 1102.0000000000130.0.401.30.000; К-т 1102.0000000000130.0.401.10.130,

Д-т 1102.0000000000130.0.401.10.130; К-т 1102.0000000000130.0.401.30.000.

В пункте 11 СГС «Долгосрочные договоры» говорится, что по факту подписания иного долгосрочного договора, но не позднее месяца, следующего за месяцем, в котором он заключен, учреждение отражает расчеты и признает доходы будущих периодов в сумме договора:

Д-т 1102.0000000000130.0.205.31.560; К-т 1102.0000000000130.0.40.140.131.

При этом признание доходов от оказания услуг (выполнения работ) по долгосрочным договорам доходами текущего финансового года осуществляется одним из следующих способов:

– равномерно (ежемесячно) до истечения срока действия долгосрочного договора;

– в порядке, предусмотренном учетной политикой субъекта учета, в случае если выполнение работ (оказание услуг) по долгосрочному договору осуществляется неравномерно.

Признание доходов по платным услугам (работам) по долгосрочным договорам доходами текущего финансового года отражается бухгалтерской записью:

Д-т 1102.0000000000130.2.401.40.131; К-т 1102.0000000000130.2.401.10.131.

Поступление доходов по долгосрочным договорам отражается бухгалтерской записью:

Д-т 2.201.11.510, 2.201.21.510, 2.201.27. 510;

К-т 1102.0000000000130.2.205.31.660 одновременным увеличением забалансового счета 17.

В соответствии с пунктом 13 СГС «Долгосрочные договоры» сумма НДС, начисленная в составе суммы доходов от реализации текущего периода по долгосрочному договору, подлежит отнесению на расчеты по НДС:

- а) в случае завершения этапов выполнения работ, оказания услуг;
- б) в случае признания доходов от реализации по иному долгосрочному договору для целей бухгалтерского учета до наступления даты признания доходов от реализации по иному договору для целей налогового учета.

Дата начисления дохода от оказания образовательной услуги и перечень первичных документов, служащих основанием для дохода, закрепляются в учетной политике учреждений. В результате на практике сложились разнообразные подходы к отражению доходов:

- начисление доходов отражается на дату окончания семестра или на дату отчисления занимающегося в рамках учебного года по каким-либо причинам;
- начисление доходов отражается ежемесячно равными долями в течение всего учебного года.

Основным периодом, в рамках которого оказываются образовательные услуги, является учебный год: с 1 сентября по 31 августа следующего отчетного года. На практике в учетной политике МАУ СШ «Сигнал»

устанавливаются положения, согласно которым доходы от оказания образовательной услуги по договорам с заказчиками платных услуг осуществляется на основании справки два раза в год по окончании учебного семестра – в декабре, январе или феврале за первый учебный семестр и в июне (июле) за 2-й учебный семестр.

Договор на оказание услуг считается исполненным, а услуга – выполненной на основании приказа о выполнении нормативов, приказа об отчислении.

3.2. РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-МЕТОДИЧЕСКОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОНОМНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

По результатам проведенной инвентаризации договоров оказания платных образовательных услуг оказываемых МАУ СШ «Сигнал» было определено, что договора заключены сроком действия более 12 месяцев. Были разработаны и внедрены в работу – приказ об инвентаризации долгосрочных доходных договоров, - акт инвентаризации долгосрочных договоров представлены (Приложениями 16, 17).

В учете учреждения сформирован порядок учета расчетов по долгосрочным договорам оказания платных образовательных услуг:

- Создано необходимое количество графиков оплаты, используемых в образовательном учреждении, с указанием срока оплаты, суммы оплаты и периода обучения, за который она производится.
- Созданы учетные карточки учащихся, в карточке каждого учащегося указать сведения о плательщике и договоре.

- Введены данные о зачислении учащихся в учебное заведение, каждому учащемуся назначен график оплаты;
- По факту подписания долгосрочного договора начисляются доходы будущих периодов на полную стоимость договора за весь период обучения;
- Согласно заданному порядку учета доходов производится расчет и признание доходов текущего периода по образовательным услугам.
- Отражается оплата по договору образования;
- В случае необходимости производится корректировка или прекращение долгосрочного договора оказания платных образовательных услуг;
- Формируются регистры учета.

Поскольку на основании п. 11 Инструкции № 157н [План счетов бухгалтерского учета, с. 64] отчетным периодом для государственного (муниципального) учреждения является месяц, квартал и год, по нашему мнению, МАУ СШ «Сигнал» целесообразно предусмотреть в учетной политике начисление доходов от оказания платной образовательной услуги по истечению каждого отчетного периода равными долями, то есть ежемесячно, а не два раза в год – в декабре и июне текущего года. В этом случае доходы по образовательным услугам за месяц будут формироваться как сумма доходов по детям, осуществляющим занятия в учреждении весь месяц. В этом случае сумма ежемесячно начисляемых доходов будет примерно одинаковой. По нашему мнению, предлагаемый подход соответствует принципу равномерности признания доходов и расходов, установленному в федеральном стандарте бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций

государственного сектора», что приближает бухгалтерский учет и бухгалтерскую (финансовую) отчетность организаций государственного сектора к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора.

На основании ранее изложенного авторами предлагается корреспонденция счетов по учету сумм доходов от оказания платных образовательных услуг с использованием счета 0.401.40.000 «Доходы будущих периодов». Предлагаемая корреспонденция счетов также соответствует методике отражения доходов на счете 0.401.40.000 «Доходы будущих периодов», изложенной в п. 301 Инструкции № 157н [План счетов бухгалтерского учета, с. 160], согласно которой в качестве доходов будущих периодов учитываются доходы, начисленные (полученные) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, в том числе:

- доходы, начисленные за выполненные и сданные заказчикам отдельные этапы работ, услуг, не относящихся к доходам текущего отчетного периода;
- доходы по месячным, квартальным, годовым абонементам;
- доходы по соглашениям о предоставлении субсидий в очередном финансовом году;
- доходы по договорам (соглашениям) о предоставлении грантов;
- иных аналогичных доходов.

В бухгалтерском учете суммы полученного дохода предлагается отражать следующим образом, как представлено в таблице 6:

Корреспонденция счетов по отражению доходов

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислены доходы будущих периодов на основании заключенного договора	2.205.31.560	2.401.40.130
Внесена в кассу учреждения плата за обучение	2.201.34.510	2.205.31.660
Внесена плата на лицевой счет	2.201.11.510	2.205.31.660
Признаны доходы отчетного периода (ежемесячно)	2.401.40.130	2.401.10.130

Предлагаемая методика отражения доходов от оказания платных услуг соответствует новым методическим подходам Министерства финансов РФ по учету доходов позволяет более точно и достоверно формировать показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждений в части отражения информации о дебиторской и кредиторской задолженности, доходов будущих периодов и доходов отчетного периода.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проблема формирования финансового результата в организациях государственного сектора заключается в отсутствии единого подхода к пониманию экономической и функциональной сущности финансового результата, что в свою очередь, влечет за собой отсутствие единых методических подходов к отражению операций финансового результата в системе бухгалтерского учета и отчетности, а также определению роли и места финансового результата в системе финансового контроля.

Подводя итоги проведенных в выпускной квалификационной работе исследованиям, можно выделить несколько основных выводов:

1. На основе систематизации подходов к определению экономической сущности финансового результата организации бюджетной сферы, сформулировано определение «финансовый результат», как самостоятельного объекта бухгалтерского учета - это показатель, отражающий интегральный результат деятельности организации государственного сектора в рамках самостоятельного источника финансового обеспечения».

2. Ошибочность действующей методики оценки порядка учета расчетов по долгосрочным договорам оказания платных образовательных услуг в части определения начисления доходов от оказания образовательной услуги два раза в год – в декабре и июне текущего года.; автоматически влекут за собой искажение отчетных данных о бюджетных обязательствах и создает риски формирования недостоверной информации в отчетности.

3. Сформулированные в настоящей работе предложения по развитию действующей методики оценки и бюджетного учета порядка учета расчетов по долгосрочным договорам оказания платных образовательных услуг, обеспечивают получение более полной и достоверной информации,

обладающей большей достоверностью и аналитичностью, что является необходимым для осуществления контрольных функций за расходованием бюджетных средств.

4. В свете существующей экономической ситуации и в соответствии с законодательством РФ учреждения могут осуществлять приносящую доход деятельность. С целью получения дополнительного дохода необходимо оформить должным образом все надлежащие документы и произвести грамотный расчет стоимости платных услуг, учитывая их себестоимость и планируемую прибыль. В своих действиях учреждения должны опираться на основы законодательства Российской Федерации, законы РФ и законы субъектов РФ и соблюдать основной принцип - предпринимательская деятельность должна служить достижению целей, ради которых создана организация, и соответствовать этим целям.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК