

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Тема 9. УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

П Л А Н

1. Учет финансовых результатов. Доходы и расходы учреждения
2. Отражение в учете результата финансовой деятельности учреждения по текущей деятельности, прошлых отчетных периодов
3. Учет доходов и расходов будущих периодов
4. Учет резервов предстоящих расходов
5. Результат по кассовым операциям бюджета

1. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ УЧРЕЖДЕНИЯ

- Для учета финансового результата применяются следующие группировочные счета:
 - **0 401 00 000** «Финансовый результат экономического субъекта»;
 - **0 402 00 000** «Результат по кассовому исполнению бюджета» (**таблица 12**).
- **Финансовый результат экономического субъекта** – результат финансовой деятельности учреждения и результат исполнения сметы (плана финансово – хозяйственной деятельности) учреждения за текущий финансовый год и за прошлые финансовые годы.
- **Под финансовым результатом бюджетного учреждения** понимается результат всей его финансово – хозяйственной деятельности, а не только от разрешенной ему деятельности, приносящей доход.
- **Финансовый результат** определяется по методу начисления нарастающим итогом с начала года на пассивном счете **0 401 00 000**.
- ✓ Различают учет финансового результата по временным периодам: за текущий финансовый год; за прошлые отчетные периоды; будущих периодов.

Таблица 12 – Фрагмент Плана счетов бюджетного учета.
Раздел 4. Финансовый результат

Наименование балансово-го счета	Синтетический счет объекта учета		Наименование группы		Наименование вида
	Коды счета				
	Синтетический	аналитический			
группа		вид			
Раздел 4. Финансовый результат					
Финансовый результат экономического субъекта	401	0	0		
		1		Доходы текущего финансового года	По видам доходов
		2		Расходы текущего финансового года	По видам расходов
		3		Финансовый результат прошлых отчетных периодов	
		4		Доходы будущих периодов	По видам доходов
		5		Расходы будущих периодов	По видам расходов
Результат по кассовым операциям бюджета	402	0	0		
		1		Поступления	По видам поступлений
		2		Выбытия	По видам выбытий
		3		Результат прошлых отчетных периодов по кассовому исполнению бюджета	

- В **таблице 13** приведены счета учета финансового результата хозяйствующего субъекта.

Таблица 13 – Счета учета финансового результата

Наименование группы объекта учета	Номер счета объекта учета
Доходы текущего финансового года	0 401 10 000
Расходы текущего финансового года	0 401 20 000
Финансовый результат прошлых отчетных периодов	0 401 30 000
Доходы будущих периодов	0 401 40 000
Расходы будущих периодов	0 401 50 000

- ✓ **Финансовый результат текущей деятельности учреждения** – это 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**.

- **Главный администратор** средств бюджета, орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя, *устанавливает порядок формирования отдельного учета по видам доходов (расходов) на счетах финансового результата текущего финансового года*, в том числе для целей налогового (управленческого) учета, который отражается **в учетной политике учреждения**.
- Счет **0 401 00 000 «Финансовый результат экономического субъекта»** предназначен для отражения результата финансовой деятельности учреждений, а также финансового результата публично – правового образования по результатам исполнения соответствующего бюджета бюджетной системы РФ, сметы учреждения за текущий финансовый год и за прошлые финансовые периоды.
- Счет **0 401 00 000 «Финансовый результат хозяйствующего субъекта» активно – пассивный** (таблица 14).
- Структура счета **0 401 00 000** представлена в таблице 15.

Таблица 14 – Счет 0 401 00 000

0 401 00 000 «Финансовый результат экономического субъекта»	
ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Сн – финансовый результат на начало отчетного периода (отрицательный результат)	Сн – финансовый результат на начало отчетного периода (положительный результат)
Признание расходов учреждения за отчетный период Оборот по дебету	Признание доходов учреждения за отчетный период Оборот по кредиту
Ск – финансовый результат на конец отчетного периода (отрицательный результат)	Ск – финансовый результат на конец отчетного периода (положительный результат)

Таблица 15 – Структура счета 0 401 00 000

Аналитические группы синтетического счета 0 401 00 000	Аналитические виды в разрезе каждой группы синтетического счета 0 401 00 000	Код КОСГУ
0 401 10 000 «Доходы текущего финансового года»	0	100 – доходы экономического субъекта 110 – налоговые доходы 120 – доходы от собственности 130 – доходы от оказания платных услуг 140 – доходы от сумм принудительного изъятия 150 – доходы от безвозмездных поступлений от бюджетов 151 – доходы от поступлений от других бюджетов бюджетной системы РФ
0 401 20 000 «расходы текущего финансового года»	0	270 – расходы по операциям с активами 271 – расходы на амортизацию ОС и НМА 272 – расходование материальных запасов 273 – чрезвычайные расходы по операциям с активами 290 – прочие расходы
0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчет-ных периодов»	0	000
0 401 40 000 «Доходы будущих периодов»	0	000
0 401 50 000 «Расходы будущих периодов»	0	000

2. ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ РЕЗУЛЬТАТА ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ УЧРЕЖДЕНИЯ ПО ТЕКУЩЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ПРОШЛЫХ ОТЧЕТНЫХ ПЕРИОДОВ

Доходы текущего финансового года

- **В течение текущего финансового года могут начисляться следующие доходы:**
- от сдачи имущества в аренду (на основании договора, счета (счета – фактуры), Справка (0 504 833));
- от продажи готовой продукции, товаров (на основании Товарного отчета и прилагаемых к нему первичных (сводных) учетных документов (товарных отгрузочных документов, отчетов кассира – операциониста, счетов (счетов – фактур) и т.д.);
- от выполнения работ, услуг, осуществляемых учреждением в рамках разрешенных согласно Уставу учреждения видов деятельности (на основании Актов приема – сдачи выполненных работ (Актов оказания услуг, заказ – нарядов, иных первичных учетных документов, предусмотренных условиями договоров в рамках обычая делового оборота, подтверждающих фактическое исполнение учреждением работ (услуг), счета (счета – фактуры));
- от реализации основных средств (в момент перехода права собственности согласно условиям заключенных договоров на основании Актов приема – передачи (ф. 0504101);
- от реализации нематериальных активов (в момент перехода исключительных прав приобретателю (правообладателю) согласно условиям заключенных договоров на основании Акта приема – передачи (ф. 0504101) и счета (счета – фактуры));

- от реализации материальных запасов (в момент перехода права собственности (по условиям заключенных договоров) на основании товарных отгрузочных документов (накладных), Актов приема – передачи, счетов – фактур);
- в сумме полученных субсидий на выполнение государственного задания (на основании Справки (ф. 0504833) (Отчета по субсидиям));
- по предоставленным субсидиям на иные цели в объеме расходов, произведенных учреждением, источником финансового обеспечения которых являлись субсидии на соответствующие цели (на основании Отчета учреждения, Справки (ф. 0504833));
- по предоставленным учреждению бюджетным инвестициям в объеме расходов, произведенных на строительство (достройку, реконструкцию) объекта инвестиций, подтвержденных Отчетом учреждения;
- по деятельности учреждения по реализации программ обязательного медицинского страхования;
- принятие к учету неучтенных объектов нефинансовых активов, выявленных при инвентаризации (согласно решению руководителя учреждения на основании Акта о результатах инвентаризации (ф. 0504835));
- в сумме денежных средств, полученных учреждением в виде пожертвований, грантов и иных аналогичных поступлений (на основании договора и документа благотворителя, подтверждающих безвозмездность передачи денежных средств);
- при принятии к учету объектов имущества, за исключением денежных средств, полученных учреждением в виде дара, пожертвования (на основании договора, Акта приема – передачи (Акта дарения), подтверждающих безвозмездность передачи благотворителем имущества и факт получения объектов учреждением);

- при наличии задолженности по причиненным имуществу учреждения, за исключением денежных средств, ущербам;
 - в сумме кредиторской задолженности, списанной с балансового учета, в связи с отсутствием требований кредитора в период срока исковой давности (на основании Справки ф. 0504833));
 - в виде договоров стоимости выполненных и сданных заказчику отдельных этапов готовой продукции, работ, услуг;
 - в сумме положительной курсовой разницы при переоценке активов.
- ▣ **Суммы начисленных доходов могут уменьшаться за счет следующих операций:**
- начисление НДС по доходам от произведенных продаж, выполненных работ, оказанных услуг, облагаемых в соответствии с налоговым законодательством РФ налогом на добавленную стоимость (на основании счетов – фактур (справки (ф. 0504833)), составленных учреждением);
 - начисление налога на прибыль организаций, исчисленного по результатам налогового периода, подлежащего уплате в бюджет (на основании справки (ф. 0504833));
 - отнесение балансовой стоимости непроизведенных активов, остаточной стоимости основных средств, нематериальных активов, фактической стоимости материальных запасов, балансовой стоимости финансовых активов, реализованных учреждением согласно законодательству РФ;
 - отнесение расходов, связанных с реализацией объектов нефинансовых активов на уменьшение финансового результата учреждения от операций с активами (на основании справки (ф. 0504833));
 - отнесение торговой наценки, приходящейся на стоимость товаров, реализованных за отчетный период (декаду, месяц), на финансовый результат текущего финансового года (на основании товарного отчета и справки (ф. 0504833));
 - образование отрицательной курсовой разницы при переоценке активов
 - и др.

Расходы текущего финансового года

- **В течение текущего финансового года** могут начисляться следующие **расходы** на основании первичный (сводных) учетных документов по соответствующим операциям и объектам учета:
 - расходы учреждения, источником финансового обеспечения которых являлись субсидии на иные цели (пожертвования, гранты) (на основании первичных (сводных) учетных документов по соответствующим операциям и объектам учета);
 - расходы учреждения, источником финансового обеспечения которых являлась субсидия на выполнение государственного задания, не формирующих себестоимость работ, услуг (готовой продукции), оказываемых учреждением в рамках государственного (муниципального) задания;
 - расходы по содержанию недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного за бюджетным учреждением учредителем или приобретенного бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества, финансовым источником которых являлась субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания);
 - общехозяйственные расходы, в части не распределяемых на себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) (на основании справки (ф. 0504833));
 - стоимость реализованной готовой продукции (на основании Товарного отчета, Справки (ф. 0504833));
 - себестоимость выполненных работ, оказанных услуг, оказанных (реализованных) заказчикам (потребителям) (на основании Справки (ф. 0504833));

- сумма дебиторской задолженности по расходам, признанная в соответствии с законодательством РФ нереальной к взысканию (на основании Справки (ф. 0504833));
- наценка по товарам, пришедшим в негодность вследствие стихийных бедствий (на основании Товарного отчета, Акта о списании материальных запасов (ф. 0504230) и Справки (ф. 0504833));
- балансовая стоимость произведенного актива, остаточная стоимость основного средства (нематериального актива), фактическая стоимость материального запаса, по которому принято решение о списании в связи с его уничтожением, повреждением вследствие форс – мажорных обстоятельств (природных явлений, стихийных бедствий и др.) (на основании соответствующему объекту учета Акту о списании);
- расходы учреждения, произведенные ранее и учитываемые в составе расходов будущих периодов (на основании Справки (ф. 0504833)).
- **Счета 0 401 10 000 «Доходы текущего финансового года» и 0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года»** предназначены для учета учреждением по методу начисления финансового результата текущей деятельности учреждения.
- **Финансовый результат текущей деятельности** 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.**

- **Оценка доходов** производится по продажной цене, сумме сделки, указанной в договоре, признание доходов осуществляется по методу начисления, дата признания определяется по дате перехода права собственности на услугу, товар, готовую продукцию, работу.
- **При выполнении работ, оказании услуг по долгосрочным договорам**, в которых указаны этапы выполнения, если невозможно определить дату перехода собственности, применяется равномерное отнесение доходов и расходов на финансовый результат деятельности учреждения или их списание в соответствии со сметой или планом финансово – хозяйственной деятельности.
- Сформированная по результатам деятельности учреждения себестоимость выполненных учреждением работ, оказанных услуг, реализованной готовой продукции отражается на соответствующих счетах финансового результата текущего финансового года в уменьшение дохода от оказания платных услуг (работ), реализации готовой продукции, соответственно.
- При завершении финансового года суммы начисленных доходов и признанных расходов по методу начисления, отраженные на соответствующих счетах финансового результата текущего финансового года, закрываются на финансовый результат прошлых отчетных периодов.
- Для учета операций по формированию финансового результата деятельности учреждения в разрезе групп объектов учета, составляющих финансовый результат, также предназначены счета 0 401 10 000 и 0 401 20 000.

- *Для определения финансового результата деятельности учреждения доходы и расходы группируются по видам доходов (расходов) соответственно бюджетными учреждениями – в разрезе кодов классификации операций сектора государственного управления.*
- *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 главным администратором средств бюджета, органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, актом учреждения, принимаемым при формировании учетной политики учреждения.*

- Примеры бухгалтерских записей по счетам **0 401 10 000** и **0 401 20 000** приведены в таблице 16.

Таблица 16 – Бухгалтерские записи по счетам

Содержание ФХЖ	Дебет	Кредит
Признание доходов	0 100 00 000 «Нефинансовые активы» 0 200 00 000 «Финансовые активы» 0 300 00 000 «Обязательства»	0 401 10 000 «Доходы текущего финансового года» (КОСГУ: 110-140, 151-153, 160, 171-173, 180)
Зачисление в доход текущего отчетного периода договорной стоимости выполненных и сданных заказчику отдельных этапов готовой продукции, работ, услуг	0 401 40 000 «Доходы будущих периодов»	0 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»
Списание балансовой стоимости реализованных активов	0 401 10 172 «Доходы от операций с активами»	0 100 00 000 «Нефинансовые активы» 0 200 00 000 «Финансовые активы» 0 300 00 000 «Обязательства»
Заключение счетов текущего финансового года	0 401 10 100 «Доходы экономического субъекта»	0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»
	0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»	0 401 10 100 «Доходы экономического субъекта»

Произведенные расходы	0401 20 200 «Расходы экономического субъекта» (0 401 20 211 – 0 401 20 226, 0 401 20 231, 0 401 20 232, 0 401 20 241, 0401 20 242, 0 401 20 251 – 0 401 20 253, 0 401 20 261 – 0 401 20 263, 0 401 20 271 – 0 401 20 273, 0 401 20 290)	0 100 00 000 «Нефинансовые активы» 0 200 00 000 «Финансовые активы» 0 300 00 000 «Обязательства»
Размещение обязательств на сумму превышения номинальной стоимости над ценой размещения долговых обязательств	0 401 20 230 «Расходы на обслуживание государственного (муниципального) долга (0 401 20 231, 0 401 20 232)	0 301 00 000 «Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам» (0 301 21 710, 0 301 42 720)
Суммы начисленных субсидий, предоставляемых государственным (муниципальным) учреждением (бюджетным, автономным) на цели, не связанные с оказанием ими в соответствии с государственным (муниципальным) заданием государственных (муниципальных) услуг (выполнением работ), (целевых субсидий), после предоставления указанными учреждениями отчета о целевом расходовании субсидий	0 401 20 241 «Расходы на безвозмездные перечисления государственным и муниципальным организациям»	0 302 41 730 «Увеличение кредиторской задолженности по безвозмездным перечислениям государственным и муниципальным организациям»
Заключение счетов текущего финансового года (в части кредиторского остатка)	0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»	0 401 20 20 «Расходы экономического субъекта»
Заключение счетов текущего финансового года (в части дебетового остатка)	0 401 20 200 «Расходы экономического субъекта»	0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»

Финансовый результат прошлых отчетных периодов

- **При завершении финансового года суммы начисленных доходов и признанных расходов по методу начисления, отраженные на соответствующих счетах финансового результата текущего финансового года, закрываются на финансовый результат прошлых отчетных периодов на основании Справки (ф. 0504833).**
- **В конце текущего финансового года учреждения списывают на финансовый результат прошлых отчетных периодов на основании Справки (ф. 0504833) данные по соответствующим счетам аналитического учета следующих счетов:**
 - **21002 «Расчеты с финансовым органом по поступлениям в бюджет»;**
 - **30405 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом»;**
 - **30404 «Внутриведомственные расчеты»;**
 - **30406 «Расчеты с прочими кредиторами».**

- ▣ Учреждение вправе в рамках формирования учетной политики устанавливать дополнительные коды вида синтетического счета в целях осуществления аналитического учета финансовых результатов, например, по годам их формирования.
- **Финансовый результат прошлых отчетных периодов** формируется путем заключения показателей по счетам финансового результата текущего финансового года:
 - соответствующих счетов, сформированных по итогам деятельности учреждения за финансовый год (счетов 210 02, 304 05, 304 04);
 - данных по увеличению (уменьшению) финансового результата прошлых отчетных периодов на суммы уценки (дооценки) стоимости объектов нефинансовых активов, начисленной по ним амортизации, полученные в результате переоценки, проведенной в порядке, предусмотренном законодательством РФ.
- ▣ **Счет 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»** предназначен для учета финансового результата учреждения прошлых отчетных периодов.
- ▣ Примеры бухгалтерских записей по счету 0 401 30 000 приведены в следующей **таблице**.

Содержание ФХЖ	Первичные документы	ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Операции при заключении счетов текущего финансового года учреждений	Выписка из лицевого счета администратора доходов бюджета Выписка из лицевого счета администратора источников финансирования дефицита бюджета Справка	0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»	0 210 02 000 «Расчеты с финансовым органом по поступлениям в бюджет» 0 304 04 000 «Внутриведомственные расчеты» 0 401 20 200 «Расходы экономического субъекта»
	Справка	0 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом» 0 304 04 000 «Внутриведомственные расчеты» 0 401 10 100 «Доходы экономического субъекта»	0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»
Заключение счетов текущего финансового года (в части кредитового остатка)	Справка	0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»	0 401 10 100 «Доходы экономического субъекта»
Заключение счетов текущего финансового года (в части дебетового остатка)		0 401 20 200 «Расходы экономического субъекта»	0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»

3. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

- ▣ **Счет 0 401 40 000 «Доходы будущих периодов»** предназначен для учета сумм доходов, начисленных (полученных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам:
 - доходов, начисленных за выполненные и сданные заказчикам отдельные этапы работ (услуг), не относящихся к доходам текущего отчетного периода;
 - доходов, полученных от продукции животноводства (приплод, привес, прирост животных) и земледелия;
 - доходы по месячным, квартальным, годовым абонентам;
 - доходы по договорам (соглашениям) о предоставлении грантов;
 - иных аналогичных доходов.
- **По кредиту счета** отражаются суммы доходов, относящихся к будущим отчетным периодам;
- **По дебету** – суммы доходов, зачисленных на соответствующие счета доходов текущего финансового года при наступлении периода, к которому эти доходы относятся.
- ✓ **Учет доходов будущих периодов** осуществляется по видам доходов (поступлений), предусмотренных сметой (планом финансово – хозяйственной деятельности) учреждения, в разрезе договоров, соглашений.

- **В рамках формирования учетной политики** учреждение вправе устанавливать *дополнительные требования к аналитическому учету доходов будущих периодов*, в том числе с учетом отраслевых особенностей деятельности учреждения, а также требований налогового законодательства РФ о **раздельном учете доходов (поступлений) учреждения**.
- **В таблице 17** представлены примеры бухгалтерских записей по счету **0 401 40 000**.
- ▣ **Счет 0 401 50 000 «Расходы будущих периодов»** предназначен для учета сумм **расходов, начисленных учреждением в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам**.
- В частности, на этом счете, *в случае, когда учреждение не создает соответствующий резерв предстоящих расходов, отражаются расходы, связанные:*
 - с подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером;
 - освоение новых производств, установок и агрегатов;
 - рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий;
 - добровольным страхованием (пенсионным обеспечением) сотрудников учреждения;
 - приобретением неисключительного права пользования в течение нескольких отчетных периодов нематериальными активами;
 - неравномерно производимым в течение года ремонтом ОС;
 - иными аналогичными расходами.

Таблица 17 – Бухгалтерские записи по счету 0401 40 000 «Доходы будущих периодов»

Содержание ФХЖ	Первичные документы	ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Начисление сумм заказчикам	Договоры и рас-четные документы за выполненные и сданные отдельные этапы работ, услуг	0 205 31 560 «Увеличение де-биторской задол-женности по до-ходам от оказа-ния платных ра-бот, услуг»	0 401 40 000 «Доходы буду-щих периодов»
Начисление доходов от продук-ции животноводства и земледелия	Договоры, соглашения	0 105 36 340 «Увеличение стоимости прочих материальных запасов – иного движимого иму-щества»	0 401 40 000 «Доходы буду-щих периодов»
Зачисление в доход текущего отчетного периода договорной стоимости выполненных и сданных заказчику отдельных этапов готовой продукции, работ, услуг, в том числе в конце финансового года по продукции животноводства и земледелия		0 401 40 000 «Доходы будущих периодов»	0 401 10 130 «Доходы от ока-зания платных услуг»

- **Затраты, произведенные учреждением** в отчетном периоде, но относящиеся к *следующим отчетным периодам*, отражаются по дебету счета как расходы будущих периодов и подлежат отнесению на финансовый результат текущего финансового года (**по кредиту** счета) в порядке, устанавливаемом учреждением (*равномерно, пропорционально объему продукции (работ, услуг и др.)*), в течение периода, к которому они относятся.
- **Учет расходов будущих периодов** осуществляется в разрезе видов расходов (выплат), предусмотренных сметой (планом финансово – хозяйственной деятельности) учреждения, по государственным (муниципальным) контрактам (договорам), соглашениям.
- **В рамках формирования учетной политики** учреждение вправе устанавливать *дополнительные требования к аналитическому учету расходов будущих периодов*, в том числе с учетом отраслевых особенностей деятельности учреждения, а также требований налогового законодательства РФ о раздельном учете расходов (выплат) учреждения.
- ✓ **В таблице** представлены примеры бухгалтерских записей по счету **0 401 50 000**.

Содержание ФХЖ	Первичные документы	ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Суммы поставленных поставщиками материальных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг	Смета или план финансово – хозяйственной деятельности учреждения, государственные (муниципальные) контракты (договоры), соглашения	0 401 50 000 «Расходы будущих периодов»	0 302 00 000 «Расчеты по принятым обязательствам» (0 302 21 730 – 0 302 26 730, 0 302 31 730 – 0 302 34 730, 0 302 91 730)
Отнесение на расходы текущего отчетного периода стоимости материальных ценностей (работ, услуг) отнесенных в прошлые отчетные периоды к расходам будущего периода		0 401 50 000 «Расходы будущих периодов»	0 401 20 200 «Расходы экономического субъекта»

Пример 1. Бюджетное учреждение в конце текущего года заключило договор на подписку на периодические издания (газеты, журналы) на следующий финансовый год. По условиям договора осуществляется 100 % - ная предоплата в сумме **310 200 руб.** на очередной подписной период за счет средств субсидии на выполнение государственного задания текущего финансового года. В феврале следующего финансового года получены подписные издания на сумму **22 340 руб.** В учете учреждения будут сделаны следующие проводки:

Содержание ФХЖ	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Текущий финансовый год			
Перечислена плата за периодические издания	4 206 26 560	4 201 11 610, 18 забалансовый счет	310 200
Отражены расходы будущих периодов	4 401 50 226	4 302 26 730	310 200
Произведен зачет авансового платежа на расчеты при получении периодического издания	4 302 26 830	4 206 26 660	310 200
Февраль следующего финансового года			
Отнесены расходы будущих периодов на финансовый результат текущего финансового года ежемесячно по мере получения периодических изданий	0 401 20 226	0 401 50 226	22 340

4. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ

- **Счет 401 60 «Резервы предстоящих расходов»** предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов на финансовый результат учреждения, по обязательствам, неопределенным по величине и (или) времени исполнения:
- возникающих вследствие принятия иного обязательства (сделки, события, операции, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение учреждения, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств);
 - предстоящей оплаты отпусков за фактически отработанное время или компенсаций за неиспользованный отпуск, в том числе при увольнении, включая платежи на обязательное социальное страхование сотрудника (служащего) учреждения;
 - предстоящей оплаты по требованию покупателей гарантийного ремонта, текущего обслуживания в случаях, предусмотренных договором поставки;
 - иных аналогичных предстоящих оплат.

- **Порядок формирования резервов** (виды формируемых резервов, методы оценки обязательств, дата признания в учете и т.д.) устанавливается учреждением **в рамках формирования учетной политики.**
- **Признание в учете расходов, в отношении которых сформирован резерв предстоящих расходов,** осуществляется за счет суммы созданного резерва.
- **При этом резерв должен использоваться** только на покрытие тех затрат, в отношении которых этот резерв был изначально создан.
- **Аналитический учет по счету** ведется в *Многографной карточке* (ф. 0504054) или *Карточке учета средств и расчетов* (ф. 0504051), **по видам создаваемых резервов.**

5. РЕЗУЛЬТАТ ПО КАССОВЫМ ОПЕРАЦИЯМ БЮДЖЕТА

- Счет 0 402 00 000 «Результат по кассовым операциям бюджета» предназначен для отражения финансовым органом соответствующего бюджета бюджетной системы РФ результата кассового исполнения бюджета за текущий финансовый год и за прошлые финансовые периоды (таблица 18). **Счет 0402 00 000 – активно – пассивный.**

Таблица 18 – Счет 0 402 00 000 «Результат по кассовым операциям бюджета»

Счет 0 402 00 000 «Результат по кассовым операциям бюджета»	
ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Перечисление денежных средств со счетов бюджета, в том числе при возврате излишне уплаченных в бюджет доходов.	Суммы поступлений денежных средств на счета бюджета, в том числе при восстановлении ранее произведенных выплат бюджета
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
Конечный результат года по кассовому исполнению бюджета, который должен равняться остатку на едином счете бюджета.	

Структура счета 0 402 00 000 представлена в таблице 19.

Аналитические группы синтетического счета 0 402 00 000	Аналитические виды в разрезе каждой группы синтетического счета 0 402 00 000	Код КОСГУ
0 402 10 000 «Результат по кассовому исполнению бюджета по поступлениям в бюджет»	0	100 – поступление в бюджет по доходам (110, 120, 130, 140, 150 – 153, 160, 170, 171, 173, 180) 400 – поступления в бюджет от реализации нефинансовых активов (410 – 440) 600 – поступления в бюджет от выбытия финансовых активов (620 -650) 700 – поступления в бюджет от заимствований (710, 720)
0 402 20 000 «Результат по кассовому исполнению бюджета по выбытиям из бюджета»	0	200 – выбытия средств бюджета по расходам (210, 211, 213, 220 – 226, 230 – 232, 240 – 242, 250 – 253, 260 – 263, 270, 273, 290) 300 – выбытия средств бюджета по поступлению нефинансовых активов (310 – 340) 500 – выбытия средств бюджета по приобретению финансовых активов (520 – 530) 800 – выбытия средств бюджета по погашению долговых обязательств (810, 820)
0402 30 000 «Результат прошлых отчетных периодов по кассовому исполнению бюджета»	0	000

- **На счетах 402 10 «Поступления» и 402 20 «Выбытия» финансовым органом формируется результат кассового исполнения бюджета отчетного финансового года.**
- ✓ **По кредиту** счета отражаются суммы поступлений денежных средств на счета бюджета, в том числе при восстановлении ранее произведенных выплат бюджета.
- ✓ **По дебету** – перечисление денежных средств со счетов бюджета, в том числе при возврате излишне уплаченных в бюджет доходов.
- **Сопоставление дебетового и кредитового оборотов по данному счету показывает конечный результат финансового года по кассовому исполнению бюджета, который должен равняться изменению остатка на едином счете бюджета (увеличению (профицит бюджета) или уменьшению (дефицит бюджета)).**
- **По завершении кассового исполнения финансового года суммы зачисленных поступлений в бюджет и суммы произведенных выбытий из бюджета, отраженные на соответствующих счетах результата по кассовым операциям, закрываются на счет результата прошлых отчетных периодов по кассовому исполнению бюджета.**
- **Операции по кассовому исполнению бюджета учитываются в разрезе групп объектов учета, составляющих результат кассового исполнения бюджета: поступления; выбытия.**

- *Для определения результата по кассовому исполнению бюджета* все операции по поступлениям и выбытиям группируются по соответствующим кодам классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ).
- **В таблице 20** представлены примеры бухгалтерских записей по счету **0 402 10 000** и **0 402 20 000**.
- **Счет 0 402 30 000 «Результат прошлых отчетных периодов по кассовому исполнению бюджета»** предназначен для учета финансовым органом результата прошлых отчетных периодов по кассовому исполнению бюджета.
- Результат по кассовому исполнению бюджета прошлых отчетных периодов формируется путем заключения показателей счетов результата по кассовым операциям бюджета текущего финансового года, сформированных по итогам года, а также увеличения (уменьшения) результата по кассовым операциям бюджета прошлых отчетных периодов на суммы уценки (дооценки) стоимости активов, полученные в результате переоценки, проведенной в порядке, предусмотренном законодательством РФ.
- **В таблице 21** представлены примеры бухгалтерских записей по счету **0 402 30 000**.

Таблица 20 – Бухгалтерские записи по счету 0402 10 000 и 0 402 20 000

Содержание ФХЖ	Первичные документы	ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Поступление денежных средств в бюджет	Документы, приложенные к выпискам со счетов Платежные документы Справка	0 202 11 510 «Поступления средств на счета бюджета в рублях в органе казначейства» 0 202 21 510 «Поступления средств на счета бюджета в рублях в кредитной организации» 0 202 13 510 «Поступления средств на счета бюджета в иностранной валюте в органе казначейства», а также 0 202 23 510, 0 203 01 510	0 402 10 000 «Результат по кассовому исполнению бюджета по поступлениям в бюджет» (КОСГУ: 110 – 140, 151 – 153, 160, 171, 173, 180, 410 – 440, 620 – 650, 710, 720)
Поступление процентов, начисляемых на остаток средств на депозитном счете	Документы, прилагаемые к выпискам со счетов Справка, оформляемая при расчете курсовой разницы Справка	0 202 31 510 «Поступления средств бюджета на депозит-ные счета в рублях» 0 202 33 510 «Поступления средств бюджета на депозит-ные счета в иностранной валюте»	0 402 10 120 «Поступления в бюджет по доходам от собственности»

Перечисление распределенных платежей на счета бюджетов разных уровней	Платежные документы, прилагаемые к выпискам с банковских счетов, открытых органу, осуществляющему кассовое обслуживание	0 402 10 000 «Результат по кассовому исполнению бюджета по поступлениям в бюджет»	0 203 01 610 «Выбытия средств, распределяемых между бюджетами бюджетной системы РФ»
Отражение положительной курсовой разницы	Документы, прилагаемые к выпискам со счетов Справка Справка при расчете курсовой разницы	0 202 13 510 «Поступления средств на счета бюджета в иностранной валюте в органе казначейства», 0 202 23 510 «Поступления средств на счета бюджета в иностранной валюте в кредитной организации»	0 402 10 171 «Поступления в бюджет по доходам от переоценки активов»
Списание по окончании финансового года поступлений в бюджет (в части кредитовых остатков)	Справка	0 402 10 000 «Результат по кассовому исполнению бюджета по поступлениям в бюджет» (КОСГУ: 110 – 140, 151 – 153, 160, 171, 173, 180, 410 – 440, 620 – 650, 710, 720)	0 402 30 000 «Результат прошлых отчетных периодов по кассовому исполнению бюджета»
Списание по окончании финансового года поступлений в бюджет (в части дебетовых остатков)		0 403 30 000 «Результат прошлых отчетных периодов по кассовому исполнению бюджета»	0 402 10 000 «Результат по кассовому исполнению бюджета по поступлениям в бюджет» (КОСГУ: 110-140, 151 – 153, 160, 171, 173, 180, 410 – 440, 620 – 650, 710, 720)

Перечисление денежных средств по платежным документам получателей для последующей выдачи наличных средств	Документы, прилагаемые к выпискам со счетов Справка, оформляемая при расчете курсовой разницы	0 402 20 000 «Результат по кассовому исполнению бюджета по выбытиям из бюджета» (КОСГУ: 211-213, 221 – 226, 261 – 263, 290, 310 – 340)	0 202 11 610 «Выбытия средств со счетов бюджета в рублях в органе казначейства» 0 202 21 610 «Выбытия средств со счетов бюджета в рублях в кредитной организации»
Осуществление платежей из бюджета	Документы, прилагаемые к выпискам со счетов Платежные документы Справка	0 402 20 000 «Результат по кассовому исполнению бюджета по выбытиям из бюджета» (КОСГУ: 211 – 213, 221 – 226, 231, 232, 241, 242, 251 – 253, 261 – 263, 273, 290, 310 – 340, 520 – 550, 810, 820)	0 202 11 610 «Выбытия средств со счетов бюджета в рублях в органе казначейства» 0 202 21 610 «Выбытия средств со счетов бюджета в рублях в кредитной организации, а также 0 202 13 610, 0 202 23 610, 0 203 01 610
Списание с балансового счета в установленных случаях нереальной к взысканию суммы задолженности по произведенным платежам, в том числе списанной задолженности по предоставленным кредитам	Документы, прилагаемые к выпискам со счетов Журнал по прочим расходам Справка, оформляемая при расчете курсовой разницы	0 402 20 273 «Выбытия средств бюджета по чрезвычайным расходам по операциям с активами»	0 202 11 610 «Выбытия средств со счетов бюджета в рублях в органе казначейства» 0 202 21 610 «Выбытия средств со счетов бюджета в рублях в кредитной организации»
и другие			

Таблица 21 – Операции по счету 0 402 30 000 «Результат прошлых отчетных периодов по кассовому исполнению бюджета»

Содержание ФХЖ	Первичные документы	ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Операции при заключении счетов текущего финансового года (в части дебетовых остатков)	Справка	0 402 30 000 «Результат прошлых отчетных периодов по кассовому исполнению бюджета»	0 211 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по внутренним расчетам по поступлениям» 0 212 00 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по внутренним расчетам по выбытиям» 0 402 20 000 «Результат по кассовому исполнению бюджета по выбытиям из бюджета « (КОСГУ: 200, 300, 500, 800) и др.
Операции при заключении счетов текущего финансового года (в части кредитовых остатков)		0 308 00 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по внутренним расчетам по поступлениям» 0 309 00 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по внутренним расчетам по выбытиям» 0 307 00 000 «Расчеты по операциям на счетах органа, осуществляющего кассовое обслуживание» и др.	0 402 30 000 «Результат прошлых отчетных периодов по кассовому исполнению бюджета»