
УДК 657.471
ББК 65.052.236.3
Ф 35

Е.А. Федченко

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (952) 864 22 22, e-mail: Fedchenkoa@mail.ru.

**Применение калькуляционных счетов в учете затрат
на выполнение государственного задания**
(Рецензирована)

Аннотация. В статье рассмотрены особенности применения калькуляционных счетов при выполнении государственного задания бюджетного учреждения — получателя субсидии; проведен анализ учета себестоимости государственных услуг при выполнении государственного задания; представлена классификация счетов затрат в разрезе видов финансового обеспечения; предложена методика учета затрат по оказанию государственной услуги в части выполнения государственного задания, получения целевой субсидии, бюджетной инвестиции.

Ключевые слова: государственные услуги, государственное задание, субсидия, калькуляционные счета, затраты, расходы, издержки обращения.

Е.А. Fedchenko

Candidate of Economics, Associate Professor of the Accounting, Audit and Automated Data Processing Department, the Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (952) 864 22 22, e-mail: Fedchenkoa@mail.ru.

**Application of calculation accounts in cost accounting
for implementation of the government assignments**

Abstract. The paper discusses features of application of calculation accounts for implementation of the government assignment in a budget institution — recipient of a grant. The author makes an analysis of government service cost for government assignment implementation. The cost accounts classification by the kinds of financial provision is presented. The methodology is suggested to make a cost accounting in rendering a government service for government assignment implementation and for obtaining target grant and budget investment.

Keywords: the state services, the state task, grant, calculation accounts, costs, expenditures, distribution costs.

Новая система бухгалтерского учета государственного сектора, действующая с 2011 года, предполагает прозрачность движения государственных финансовых потоков, что обеспечивает возможность оценки эффективности и результативности использования бюджетных средств. Необходимость такой оценки продиктована ограниченностью бюджетных средств.

Таким образом, на сегодняшний день одна из самых актуальных тем в бухгал-

терском учете государственного сектора — эффективное и рациональное использование бюджетных средств, т.е. правильная организация учета затрат при выполнении государственного задания.

Исходя из изложенного, представляется необходимым рассмотреть учет затрат бюджетного и автономного учреждения при исполнении государственного задания.

Операции по формированию себестоимости готовой продукции, выпол-

нению работ, оказанию услуг отражаются на счете 010900000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» х. Для формирования в денежном выражении информации о затратах на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг и хозяйственных операций, осуществляемых с ними, применяются следующие группы счетов:

010960000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг»;

010970000 «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг»;

010980000 «Общехозяйственные расходы»;

010990000 «Издержки обращения».

Затраты учреждения при изготовлении готовой продукции, выполнении работ, оказании услуг делятся на прямые и накладные.

При изготовлении одного (единственного) вида готовой продукции, работ, услуг все затраты, непосредственно связанные с производством готовой продукции, выполнением работ, услуг, относятся к прямым затратам.

Прямые затраты непосредственно относятся на себестоимость изготовления единицы готовой продукции, выполнения работы, оказания услуги.

Распределение накладных расходов производится одним из следующих способов: пропорционально прямым затратам по оплате труда, материальным затратам, иным прямым затратам, объему выручки от реализации продукции (работ, услуг), иному показателю, характеризующему результаты деятельности учреждения.

Учреждение организует учет затрат по экономическим элементам и по статьям калькуляции (в зависимости от отраслевых особенностей), по способу включения в себестоимость (прямые и накладные), по связи с технико-экономическими факторами (условно-постоянные и условно-переменные (накладные) с целью нормирования, лимитирования и т.д.

Выбор способа калькулирования себестоимости единицы продукции (объема работы, услуги) и базы рас-

пределения накладных расходов между объектами калькулирования осуществляется учреждением самостоятельно или органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя таким образом, чтобы оптимизировать степень полезности учетных данных для целей управления при допустимом уровне трудоемкости учетных процедур.

Общехозяйственные расходы учреждения, произведенные за отчетный период (месяц), согласно утвержденной учреждением учетной политики, распределяются на себестоимость реализованной готовой продукции, оказанных работ, услуг, а в части нераспределенных расходов — на увеличение расходов текущего финансового года.

Сумма затрат, произведенных учреждением в результате реализации товаров, в том числе в процессе продвижения товаров, относится к издержкам обращения.

Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг учитываются на счете, содержащем соответствующий аналитический код группы синтетического счета.

В рамках формирования учетной политики учреждение вправе с учетом требований законодательства Российской Федерации, органов, осуществляющих функции и полномочия учредителя, налогового законодательства Российской Федерации по раскрытию информации о затратах на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг устанавливать в составе Рабочего плана счетов аналитические коды видов синтетического счета объекта учета.

Группировка затрат по счетам осуществляется по видам расходов в разрезе видов финансового обеспечения:

— расходы на исполнение государственного задания (410960000, 410980000);

— расходы бюджетного учреждения, источником финансового обеспечения которых признаются субсидии на иные цели (540120000, 640120000);

— расходы (затраты) по деятельности приносящей доход (210960000, 210970000, 210980000, 210990000).

В рамках реализации *расходов на исполнение государственного задания* следует руководствоваться совместным приказом Минфина РФ и Минэкономразвития РФ №136н/526 от 29.10.2010 г. «Об утверждении методических рекомендаций по формированию государственных заданий федеральным государственным учреждениям и контролю за их выполнением», №136н/527 от 29.10.2010 г. «О методических рекомендациях по расчету нормативных затрат на оказание федеральными государственными учреждениями государственных услуг и нормативных затрат на содержание имущества федеральных государственных учреждений» [1].

При определении нормативных затрат на оказание государственной услуги учитываются:

— нормативные затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной услуги;

— нормативные затраты на общехозяйственные нужды (за исключением затрат, которые учитываются в составе нормативных затрат на содержание имущества).

В составе нормативных затрат, непосредственно связанных с оказанием государственной услуги, учитываются следующие группы затрат:

— нормативные затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда персонала, принимающего непосредственное участие в оказании государственной услуги;

— нормативные затраты на приобретение материальных запасов, потребляемых в процессе оказания государственной услуги;

— иные нормативные затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной услуги.

Группы затрат могут быть дополнительно детализированы.

К нормативным затратам на общехозяйственные нужды относятся затраты, которые невозможно отнести напрямую к нормативным затратам, непосредственно связанным с оказанием государственной услуги, и к нормативным затратам на содержание имущества.

В составе затрат на общехозяйственные нужды выделяются следующие группы затрат:

— нормативные затраты на коммунальные услуги (за исключением нормативных затрат, отнесенных к нормативным затратам на содержание имущества);

— нормативные затраты на содержание объектов недвижимого имущества, закрепленного за Учреждением на праве оперативного управления или приобретенного за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества, а также недвижимого имущества, находящегося у Учреждения на основании договора аренды или безвозмездного пользования, эксплуатируемого в процессе оказания государственных услуг (далее — нормативные затраты на содержание недвижимого имущества);

— нормативные затраты на содержание объектов особо ценного движимого имущества, закрепленного за Учреждением или приобретенным Учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества (далее — нормативные затраты на содержание особо ценного движимого имущества);

— нормативные затраты на приобретение услуг связи;

— нормативные затраты на приобретение транспортных услуг;

— нормативные затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда работников Учреждения, которые не принимают непосредственного участия в оказании государственной услуги (административно-управленческого, административно-хозяйственного, вспомогательного и иного персонала, не принимающего непосредственное участие в оказании государственной услуги);

— прочие нормативные затраты на общехозяйственные нужды.

Группы затрат могут быть дополнительно детализированы.

В составе нормативных затрат на коммунальные услуги учитываются:

— нормативные затраты на потребление электрической энергии в размере 90 процентов общего объема затрат

на оплату указанного вида коммунальных платежей;

— нормативные затраты на потребление тепловой энергии в размере 50 процентов общего объема затрат на оплату указанного вида коммунальных платежей.

Нормативные затраты на содержание недвижимого имущества могут быть детализированы по следующим группам затрат:

— нормативные затраты на эксплуатацию системы охранной сигнализации и противопожарной безопасности;

— нормативные затраты на аренду недвижимого имущества;

— нормативные затраты на содержание прилегающих территорий в соответствии с утвержденными санитарными правилами и нормами;

— прочие нормативные затраты на содержание недвижимого имущества.

Нормативные затраты на содержание особо ценного движимого имущества могут быть детализированы по следующим группам затрат:

— нормативные затраты на техническое обслуживание и текущий ремонт объектов особо ценного движимого имущества;

— нормативные затраты на материальные запасы, потребляемые в рамках содержания особо ценного движимого имущества, не отнесенные к нормативным затратам, непосредственно связанным с оказанием государственной услуги;

— нормативные затраты на обязательное страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств;

— прочие нормативные затраты на содержание особо ценного движимого имущества.

В случае, если Учреждение оказывает несколько государственных услуг, распределение затрат на общехозяйственные нужды по отдельным государственным услугам рекомендуется осуществлять одним из следующих способов:

— пропорционально фонду оплаты труда основного персонала, непосредственно участвующего в оказании государственной услуги;

— пропорционально объему оказываемых государственных услуг в случае, если государственные услуги, оказываемые Учреждением, имеют одинаковую единицу измерения объема услуг (чел., тыс.чел, посещений и т.д.), либо могут быть приведены в сопоставимый вид (например, если одна государственная услуга измеряется в чел., а другая в тыс. чел., то единицы изменения первой государственной услуги могут быть переведены в тыс. чел. путем умножения объема соответствующей государственной услуги на 1000);

— пропорционально площади, используемой для оказания каждой государственной услуги (при возможности распределения общего объема площадей Учреждения между оказываемыми государственными услугами);

— путем отнесения всего объема затрат на общехозяйственные нужды на одну государственную услугу (или часть оказываемых Учреждением государственных услуг), выделенную(ых) в качестве основной(ых) услуги для Учреждения;

— пропорционально иному выбранному показателю.

Нормативные затраты на содержание имущества рассчитываются с учетом следующих видов затрат:

— на потребление электрической энергии в размере 10 процентов общего объема затрат на оплату указанного вида коммунальных платежей;

— на потребление тепловой энергии в размере 50 процентов общего объема затрат на оплату указанного вида коммунальных платежей;

— на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается недвижимое и особо ценное движимое имущество, закрепленное за Учреждением или приобретенное Учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества, в том числе земельные участки.

При определении нормативных затрат не учитываются:

а) субсидии на иные цели, предоставленные учреждению из соответствующего бюджета в соответствии

с абзацем вторым пункта 1 ст. 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, в том числе на финансовое обеспечение затрат, не носящих постоянного характера (например, на осуществление капитального ремонта, приобретение особо ценного оборудования и др.);

б) бюджетные инвестиции;

в) финансовое обеспечение осуществления учреждением полномочий органа власти по исполнению публичных обязательств, подлежащих исполнению в денежной форме.

При формировании нормативных затрат на оказание услуг могут быть учтены затраты на содержание имущества, находящегося в пользовании бюджетных и автономных учреждений на основании договора аренды и используемого для оказания услуг.

В случае сдачи бюджетным или автономным учреждением в аренду с согласия учредителя недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного за ним учредителем или приобретенного за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества, финансовое обеспечение содержания такого имущества учредителем не осуществляется (ст. 9.2 Федерального закона от 12 января 1996 г. №7-ФЗ, ст. 4 Федерального закона от 3 ноября 2006 г. №174-ФЗ) [2].

Следует отметить, что финансовое обеспечение содержания государственного (муниципального) имущества за счет соответствующего бюджета в случае сдачи его учреждением в аренду не осуществляется только в части затрат на его содержание.

Таким образом, уменьшение субсидии на сумму арендной платы осуществляется только в части расходов на содержание имущества, а не в части расходов, входящих в прямые затраты.

При этом уменьшать объем субсидии, предоставленной на выполнение задания, рекомендуется не в течение финансового года, а с начала нового финансового года.

Важно также отметить, что при изменении нормативных затрат на ока-

зание услуги и нормативных затрат на содержание имущества не допускается уменьшение субсидии, предоставляемой на финансовое обеспечение выполнения задания в течение срока его выполнения, без соответствующего изменения задания.

Объем финансового обеспечения выполнения задания учреждениями, определяемый на основе нормативных затрат, не может превышать объем бюджетных ассигнований, предусмотренных на указанные цели сводной бюджетной росписью соответствующего бюджета и бюджетными росписями главных распорядителей бюджетных средств на соответствующий финансовый год и плановый период.

Согласно п. 60–63, п. 153 приказа №174н операции с расходами оформляются следующими бухгалтерскими записями:

— при изготовлении одного (единственного) вида готовой продукции, выполняемой работы, оказываемой услуги, прямые расходы, по способу включения в себестоимость установленные учреждением самостоятельно или органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, на основании первичных учетных документов, отражаются в соответствии с содержанием хозяйственной операции по дебету соответствующих счетов аналитического учета счетов 010900000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» (010960211–010960213, 010960221–010960226, 010960262, 010960263, 010960271, 010960272, 010960290) и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030200000 «Расчеты по принятым обязательствам», 010400000 «Амортизация», 02080000 «Расчеты с подотчетными лицами», 030300000 «Расчеты по платежам в бюджеты», 010500000 «Материальные запасы», 010100000 «Основные средства» в части введенных в эксплуатацию основных средств стоимостью до 3000 р. включительно, за исключением объектов библиотечного фонда, независимо от их стоимости;

— принятие к бухгалтерскому учету общехозяйственных расходов

учреждения, на основании первичных учетных документов отражается в соответствии с содержанием хозяйственной операции по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 010980000 «Общехозяйственные расходы» (010980211–010980213, 010980221–010980226, 010980271, 010980272, 010980290) и кредиту счетов соответствующих счетов аналитического учета счетов 030200000 «Расчеты по принятым обязательствам», 010400000 «Амортизация», 020800000 «Расчеты с подотчетными лицами», 030300000 «Расчеты по платежам в бюджеты», 010500000 «Материальные запасы», 010100000 «Основные средства» в части введенных в эксплуатацию основных средств стоимостью до 3000 рублей включительно, за исключением объектов библиотечного фонда независимо от их стоимости;

— начисление расходов бюджетного учреждения, источником финансового обеспечения которых являлись субсидии *на иные цели (пожертвования, гранты)*, с отнесением на финансовый результат текущего финансового года, отражается на основании первичных (сводных) учетных документов по соответствующим операциям и объектам учета по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040120200 «Расходы хозяйствующего субъекта» и кредиту разных счетов;

— начисление расходов бюджетного учреждения, источником финансового обеспечения которых являлась субсидия на выполнение государственного задания, *не формирующих себестоимость работ, услуг (готовой продукции), оказываемых бюджетным учреждением в рамках государственного (муниципального) задания*, с отнесением на финансовый результат текущего финансового года, отражается на основании первичных (сводных) учетных документов по соответствующим операциям и объектам учета по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 440120200 «Расходы хозяйствующего субъекта» (440120262, 440120263, 440120273, 440120290) и кредиту соответствую-

щих счетов аналитического учета счета 410980000 «Общехозяйственные расходы»; 420800000 «Расчеты с подотчетными лицами», 021001660 «Расчеты по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам», в части НДС, уплаченного учреждением, невозмещаемого из бюджета; 430200000 «Расчеты по принятым обязательствам»; 430300000 «Расчеты по платежам в бюджеты»;

— начисление расходов *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*, отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счетов счета 440120200 «Расходы хозяйствующего субъекта» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счетов 420800000 «Расчеты с подотчетными лицами», счета 421001660 «Расчеты по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам», в части НДС, уплаченного учреждением, невозмещаемого из бюджета; соответствующих счетов аналитического учета счета 430200000 «Расчеты по принятым обязательствам»; 430300000 «Расчеты по платежам в бюджеты» (430312730, 430313730);

— *отнесение общехозяйственных расходов в части не распределяемых на себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг)* на финансовый результат текущего финансового года отражается на основании Справки (ф. 0504833) по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040120200 «Расходы хозяйствующего субъекта» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 010980200 «Общехозяйственные расходы учреждений»;

— *отнесение себестоимости выполненных работ или оказанных услуг, реализованных заказчиком*

(*потребителям*), отражается на основании Справки (ф. 0504833) по дебету соответствующих счетов аналитического учета счетов 040120200 «Расходы хозяйствующего субъекта» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 010960000

«Себестоимость готовой продукции, работ, услуг».

Согласно изложенному материалу, можно сгруппировать расходы по формированию государственного задания бюджетного учреждения на счетах учета (табл. 1).

Таблица 1

Расходы на формирование государственного задания бюджетного учреждения

Вид расхода	Счет учета
Нормативные затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной услуги — НЗ на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда персонала, принимающего непосредственное участие в оказании гос. услуги; — НЗ на приобретение материальных запасов, потребляемых в процессе оказания гос. услуги; — иные нормативные затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной услуги.	410960211, 410960213, 410960340, 410960271, 272, 290
Нормативные затраты на общехозяйственные нужды	
— НЗ на коммунальные услуги (за иск. НЗ, отнесенных к нормативным затратам на содержание имущества); — НЗ на содержание объектов недвижимого имущества; — НЗ на содержание объектов особо ценного движимого имущества; — НЗ на приобретение услуг связи; — НЗ на приобретение транспортных услуг; — НЗ на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда работников, которые не принимают непосредственного участия в оказании государственной услуги (АУП, АХЧ); — прочие нормативные затраты на общехозяйственные нужды.	410980223 (90 %, 50 %) 410980225, 226 410980225, 226 410980221 410980222 4410980221, 110980213 410980000
Нормативные затраты на содержание имущества: — на потребление электрической энергии в размере 10 процентов общего объема затрат; — на потребление тепловой энергии в размере 50 процентов общего объема затрат на оплату указанного вида коммунальных платежей; — на уплату налогов.	440120223, 440120223 440120290

Таким образом, расходы на выполнение государственного задания должны собираться по дебету счета 440120200 «Расходы хозяйствующего субъекта» и кредиту соответствующих счетов

410960000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг», 410980000 «Общехозяйственные расходы».

Приведем пример (табл. 2) согласно предложенной классификации.

Таблица 2

**Пример расходов на формирование государственного задания
бюджетного учреждения**

№ п/п	Содержание операции	Инструкция №174н	
		Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата персонала, принимающего непосредственное участие в оказании гос. услуги; работников, которые не принимают непосредственного участия в оказании государственной услуги (АУП, АХЧ);	410960211	4 30211 730
		410980211	4 30211 730
2	Начислены прочие выплаты	410980212	4 30212 730
3	Начисления на оплату труда	410960213	4 30300 730
		410980213	
4	Акцептованы счета-фактуры за услуги связи	410980221	4 30221 730
5	Оказаны транспортные услуги	410980222	4 30222 730
6	Акцептованы счета-фактуры за коммунальные расходы (электричество)	410980223 (90 %)	4 30223 730
		440120223 (10 %)	
7	Начислено вознаграждение по договорам подряда	410980226	4 30226 730
8	Списаны материальные запасы на нужды учреждения (потребляемые в процессе реализации государственной услуги)	410960340	4 10500 440
9	Начислена амортизация основных средств	410980272	4 10100 410
10	Списаны начисленные расходы в конце периода	410960000	410980000
		440120000	410960000

Следует отметить, что Инструкция №174н прямо не содержит нормы списания расходов со счета 410980000 в дебет счета 410960000, но, по нашему мнению, данная запись целесообразна при реализации одного вида государственной услуги. При реализации несколько видов государственных услуг необходимо в учетной политике определить метод распределения общехозяйственных расходов по отношению к выбранному объекту учета.

Примечания:

1. Методические рекомендации по формированию государственных заданий федеральным государственным учреждениям и контролю за их выполнением: приказ Минфина РФ и Минэкономразвития РФ №136н/526 от 29.10.2010 г. // СПС КонсультантПлюс. М., 2011.

2. Методические рекомендации по расчету нормативных затрат на оказание федеральными государственными учреждениями государственных услуг и нормативных затрат на содержание имущества федеральных государственных учреждений: Приказ Минфина РФ и Минэкономразвития РФ №136н/527 от 29.10.2010 г. // СПС КонсультантПлюс. М., 2011.

References:

1. Methodical guideline for federal government institutions government assignment forming and control under their execution: Order of Ministry of Finance of Russian Federation and Ministry of Economic Development of Russian Federation №136н/526 dated 29.10.2010.

2. Methodical guideline for standard costs calculation of federal government institutions government service rendering and standard costs calculation of federal government institutions property maintenance: Order of Ministry of Finance of Russian Federation and Ministry of Economic Development of Russian Federation №136н/527 dated 29.10.2010.