

2.8. МЕТОДИКА УЧЕТА БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ В ОБЕСПЕЧЕНИИ ИННОВАЦИОННОГО ПРОЦЕССА

Поленова С.Н., к.э.н., доцент кафедры
«Бухгалтерский учет»

ФГОБУВПО «Финансовый университет
при Правительстве РФ»

Создание национальной системы бухгалтерского учета и отчетности в стране затрудняется отсутствием методической базы. Она должна создаваться на базе утвержденных положений по бухгалтерскому учету. Однако в процессе реформирования разработаны методики бухгалтерского учета лишь по нескольким объектам, что ведет к росту рисков формирования в организациях недостоверной информации. Представленная в статье методика бухгалтерского учета бюджетных ресурсов частично заполняет данный пробел, имея практическую направленность.

Инновационная деятельность, обусловленная внедрением интеллектуальных достижений в результате получения новых знаний, нацелена на изменения в разных областях социальной жизни: технологии производства, организации социума (образовании, информатизации, управлении, организации процессов хозяйственной деятельности, обслуживания и труда, благотворительности), производстве и продаже продукции и услуг и др., связана с дополнительным увеличением потребительной стоимости результата деятельности. Генерирование дополнительной потребительной стоимости выражается в увеличении прибыльности и качественного состояния социальных процессов, ведущих к приоритетности, опережению, технологическому совершенствованию в отдельных сферах деятельности и тесным образом связано с инвестиционной активностью в стране.

Ограничение ресурсов, привлекаемых с зарубежных рынков капитала в связи с кризисными явлениями, рост мобильности капитала в развитые страны способствует увеличению значимости отечественных ресурсов для активизации инвестиционной составляющей российской экономики, особая роль в которой принадлежит бюджетным ресурсам. Мировая практика показывает, что удельный вес организаций, получающих финансирование из бюджета, в общем их числе растет, составляя в Австрии – 15,6%, Бельгии – 12,7%, Нидерландах – 11,8%, в отличие от Российской Федерации, где доля таких организаций – лишь 0,8% [4, с. 403]. Основной причиной, препятствующей технологическим инновациям, считается недостаток собственных денежных средств. В РФ в 2006 г. эту причину назвали 39,1% предприятий, а в 2008 г. – 40,5%. В развитых странах, где уровень бюджетного финансирования инноваций гораздо выше, с причиной нехватки собственных ресурсов согласились в Австрии 18,8% и 21% предприятий, в Бельгии – 18,8% (2006 г.)¹, в Нидерландах – 17,5 и 8,5% соответственно. Мировой опыт показывает необходимость участия бюджетных ресурсов в повышении инновационной активности, что особенно актуально для российской экономики.

Ресурсы государственного бюджета должны поступать в организации на целевые нужды для выполнения задач, которые поставлены субъектами, их выде-

лившими, а государственные органы разрабатывать целевые программы поддержки инновационной активности той или иной отрасли в общественных интересах. В них определены направления, суммы и сроки расходования выделяемых средств, что дает возможность контролировать использование ресурсов и избежать нецелевых вложений.

Бюджетополучателем может быть коммерческая организация, имеющая согласно ст. 162 Бюджетного кодекса РФ от 9 июля 1999 г. №159-ФЗ (в ред. от 6 апреля 2011 г. №68-ФЗ) [1], право на получение целевых бюджетных средств по бюджетной росписи на соответствующий финансовый год. В соответствии со ст. 69 Бюджетного кодекса РФ формами предоставления бюджетных средств коммерческим организациям являются средства на оплату товаров (работ, услуг), поставляемых физическими или юридическими лицами по государственному или муниципальному контрактам; бюджетных кредитов юридическим лицам (в том числе налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств); субвенций и субсидий юридическим лицам; инвестиций в уставные (складочные) капиталы действующих и вновь создаваемых юридических лиц.

Если организация получает бюджетные ресурсы по договорам продажи продукции, работ, услуг при государственном или муниципальном заказе, права собственности на них передаются источнику средств. Тогда правила Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 13/2000 «Учет государственной помощи», утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. №92н (в ред. от 18 сентября 2006 г. №115н) [2], использоваться не могут.

Субвенции и субсидии из бюджетов разных уровней при государственном регулировании цен на продукцию, работы, услуги учитываются как выручка от их продажи по обычной деятельности в соответствии с ПБУ 4/99 «Доходы организации», утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. №32н (в ред. от 8 ноября 2010 г. №144н). Оплата производится в интересах третьих лиц и перечисляется соответствующим бюджетам для компенсации льгот, предоставленных за проезд в общественном транспорте, по оплате тарифов жилищно-коммунального хозяйства, медицинских услуг, техническому обслуживанию объектов социальной сферы и др.

Государственное регулирование цен и тарифов на газ, электроэнергию, железнодорожные перевозки, услуги жилищно-коммунального хозяйства предусматривает аккумулирование финансовых ресурсов для решения проблемы модернизации отраслей и практически не отражается на методике бухгалтерского учета. Между тем В.Г. Гетьман убежден, что для контроля выручки от продажи, в которую были заложены расходы на выполнение целевых задач, не допущения нецелевого расходования полученных сумм «...средства от выручки за проданную продукцию / услуги, цены на которые регулируются государством и были заложены в них в качестве компонента расходов на целевые нужды, следует обособлять в учете – выделять из выручки и учитывать на отдельном синтетическом счете «Целевые ресурсы» [3, с. 2]. Соглашаясь с В.Г. Гетьманом в том, что полученная от покупателей выручка с включенным в нее компонентом целевого характера, предназначенным для инновационного развития, должна учитываться в составе финансового результата обычными записями с обособлением на специальном субсчете «Прибыль,

¹ Данные по 2008 г. отсутствуют.

полученная на целевые нужды». Данную сумму следует исключить из состава налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Тогда формирование средств целевого финансирования за счет государственного регулирования цен можно осуществлять бухгалтерской записью: Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсч. «Прибыль, предназначенная на целевые нужды» в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование», субсч. «Прибыль, предназначенная на целевые нужды», переименовав его в счет «Целевые ресурсы». Такое переименование считаем уместным, так как назначение счета – отражать операции по аккумулярованию и расходованию ресурсов, предназначенных для выполнения конкретных задач субъекта, действия которого позволили генерировать эти ресурсы. Счет 86 «Целевые ресурсы» тогда получит более широкое применение, став счетом, который можно использовать для учета использования нераспределенной прибыли, введя к нему соответствующие субсчета и контролируя ресурсы, направленные на модернизацию², инновационную деятельность в системе бухгалтерского учета.

В п. 4 ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», устанавливающим правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи коммерческими организациями (кроме кредитных), бюджетными средствами считается государственная помощь в форме субвенций и субсидий. Она может быть получена в виде денежных средств или ресурсов, отличных от денежных средств:

- земельных участков;
- горных отводов;
- природных объектов (водоемов, лесов и др.);
- объектов инженерной инфраструктуры;
- жилого фонда;
- нежилых помещений;
- материально-производственных запасов и др.

Такие ресурсы представляют федеральное имущество, государственное имущество субъектов РФ, муниципальную собственность, числящееся в реестрах и составляющее соответствующую казну.

Кроме того, в соответствии с приказом Министерства финансов РФ «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации РФ» от 21 декабря 2005 г. №152н экономическая классификация расходов бюджетов РФ включает виды расходов за счет средств бюджетов на предоставление субвенций и субсидий государственным и муниципальным организациям, куда вошли следующие расходы:

- по возмещению убытков (по жилищно-коммунальному хозяйству, транспортным организациям и др.);
- на приобретение оборудования;
- на выполнение мероприятий по уплате процентов по кредитам, полученным в кредитных организациях;
- по компенсации потерь основных фондов от стихийных бедствий и технических катастроф;
- по обеспечению жизнедеятельности организаций в период ликвидации;
- по осуществлению расходов, связанных с проведением мероприятий по реструктуризации угольной отрасли и ликвидации прочих горных предприятий;
- по финансированию мероприятий на проведение закупочных и товарных интервенций продовольственного зерна;

² Модернизация – усовершенствование, улучшение, обновление объекта (машин, оборудования, технологических процессов), приведение его в соответствие с новыми требованиями и нормами, техническими условиями, показателями качества [5].

- на возмещение авиакомпаниями части затрат по уплате лицензионных платежей за воздушные суда отечественного производства по договору лизинга;
- по обеспечению единства измерений и технического регулирования и другие цели.

По нормам п. 1 ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» полученные коммерческой организацией целевые бюджетные средства, имеющие условно безвозвратный и безвозмездный характер, признаются в бухгалтерском учете как увеличение экономической выгоды в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества). Экономической выгодой не считается создание инфраструктуры в развивающихся регионах; установление в соответствии с антимонопольным законодательством ограничений на деятельность конкурентов, занимающих доминирующее положение на рынке и осуществляющих монополистическую деятельность; другие подобные действия, которые могут оказывать влияние на общие хозяйственные условия деятельности коммерческой организации.

ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (п. 3) не определяет правила бухгалтерского учета экономической выгоды, связанной с государственным регулированием цен и тарифов по перечням продукции производственно-технического назначения, товарам народного потребления и услугам, утвержденным постановлением Правительства РФ «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)» от 7 марта 1995 г. №239 (транспортировке нефти, электроэнергии, тепловой энергии, перевозок грузов на железнодорожном транспорте и др.), предоставлением налоговых льгот, отсрочки или рассрочки по уплате налогов и сборов, инвестиционным налоговым кредитам, участием органов власти (РФ, субъектов РФ и муниципальных образований) в уставных (складочных) капиталах юридических лиц (бюджетных инвестиций юридическим лицам).

Принятие к бухгалтерскому учету целевых бюджетных поступлений в денежной форме или в виде ресурсов, отличных от денежных средств, производится, когда одновременно имеется уверенность, что (п. 5 ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»):

- условия предоставления бюджетных средств будут организацией выполнены;
- бюджетные средства будут получены.

Выполнение условий, которые дают возможность организации получить целевые бюджетные средства, выделенные на проведение целевых мероприятий, не оформляются специальными видами договоров, а определяются типовыми договорами на выполнение работ, услуг, изготовление продукции, договорами подряда, купли-продажи, а также целевыми программами, постановлениями, принятыми и публично объявленными решениями, соглашениями, технико-экономическими обоснованиями, утвержденной проектно-сметной документацией и др. Документами, подтверждающими высокую вероятность получения организацией бюджетных средств, являются утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств и (или) бюджетных ассигнований, план передачи земли и сооружений, первичные учетные документы, с помощью которых оформляется передача имущества в собственность организации или на условиях использования и распоряжения им (акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий и сооружений) типовой ф. №ОС-1, акт о приеме-передаче здания (сооружения) типовой ф. №ОС-1а, акт

о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий и сооружений) типовой ф. №ОС-1б, накладная на отпуск материалов на сторону типовой ф. №М-15 и др.). Бюджетная роспись на соответствующий финансовый год, составляемая распорядителями бюджетных средств, служит документом, дающим право коммерческой организации стать получателем бюджетных ресурсов (ст. 162 Бюджетного кодекса РФ).

Предоставление бюджетных средств в виде ресурсов, отличных от денежных средств, в бухгалтерском учете влечет их оценку. По нормам п. 6 ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» полученные или подлежащие получению активы оформляются в сумме, равной их стоимости. Она определяется из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах устанавливается стоимость таких ресурсов с учетом налога на добавленную стоимость (НДС). Для этого используются данные изготовителей, органов государственной статистики, торговых инспекций, организаций торговли, земельных комитетов, бюро технических инвентаризаций, сведения, содержащиеся в специальной литературе, данные средств массовой информации, независимых оценщиков и др.

Синтетический учет бюджетных средств в организациях следует вести на счете 86 «Целевое финансирование», открыв к нему субсч. 1 «Целевые бюджетные средства». Полагаем, что из-за методологической неопределенности учета поступлений ресурсов от сторонних организаций и физических лиц, действующих с целью выполнения государственных функций и предоставляющих ресурсы на конкретные цели (негосударственным фондам, подконтрольных государственным органам юридических лиц, физических лиц, оказывающих спонсорскую помощь и др.), целесообразно использовать для учета таких средств счет 86 «Целевое финансирование», субсч. 2 «Целевые средства из других источников».

В дополнение к счету 86 «Целевое финансирование», субсч. 1 «Целевые бюджетные средства» следует ввести субсч. 1-1 «Субвенции», субсч. 1-2 «Субсидии», субсч. 1-3 «Прочие» по назначению целевых средств (на выполнение конкретных целевых программ, на покрытие убытков, на пополнение оборотных средств организации и др.) и в разрезе источников поступления (средства федерального бюджета, бюджета субъекта федерации, местного бюджета). К сч. 86 «Целевое финансирование», субсч. 2 «Целевые средства из других источников» необходимо отрывать субсч. 2-1 «Гранты», субсч. 2-2 «Средства иностранных источников».

Отражение целевых бюджетных средств в системе счетов организации зависит от принятого в учетной политике для целей бухгалтерского учета способа их признания: исходя из наличия уверенности в выполнении организацией условий предоставления таких ресурсов и того, что они будут получены либо по мере их фактического получения.

При первом способе бюджетные средства в форме денежных средств, признанные в бухгалтерском учете, отражаются как целевое финансирование и возникновение задолженности по целевым бюджетным средствам: Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты по целевым бюджетным средствам», К-т сч. 86 «Целевое финансирование», субсч. «Целевые бюджетные средства».

Операция фактического получения целевых бюджетных денежных средств учитывается записью по дебету сч. 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», сч. 55 «Специальные счета в банках» и кредиту сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты по целевым бюджетным средствам».

Субвенции и субсидии, полученные государственными и муниципальными организациями в денежной форме на возмещение убытков, уплату процентов по кредитам, предоставленным кредитными организациями, по обеспечению жизнедеятельности организаций в период ликвидации и др. в соответствии с порядком применения бюджетной классификации, будут отражены по дебету сч. 86 «Целевое финансирование», субсч. «Целевые бюджетные средства» и кредиту сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсч. 2 «Безвозмездные поступления».

Когда целевые бюджетные средства предоставляются организациям как ресурсы, отличные от денежных средств, то после их оценки по операциям оприходования в зависимости от вида активов выполняется следующая корреспонденция: Д-т сч. 07 «Оборудование к установке», сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», сч. 10 «Материалы», сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», сч. 41 «Товары» и др., К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты по целевым бюджетным средствам».

Для второго способа признания целевых бюджетных средств в бухгалтерском учете характерно их отражение на синтетических счетах после получения денежных средств записью по дебету сч. 51 «Расчетные счета», сч. 52 «Валютные счета», сч. 55 «Специальные счета в банках» и кредиту сч. 86 «Целевое финансирование», субсч. «Целевые бюджетные средства». В случае получения коммерческой организацией бюджетных средств в виде ресурсов, отличных от денежных средств, выполняется следующая корреспонденция: Д-т сч. 07 «Оборудование к установке», сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», сч. 10 «Материалы», сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Сч. 41 «Товары» и др., К-т сч. 86 «Целевое финансирование», субсч. «Целевые бюджетные средства».

До тех пор, пока коммерческая организация не получит достаточных оснований для подтверждения условий предоставления ей бюджетных средств, оприходованные ресурсы, отличные от денежных средств, должны быть учтены как целевое финансирование.

При приобретении бюджетополучателями имущества, включая основные средства и нематериальные активы, выполнении работ или оказании услуг сторонними организациями за счет целевых бюджетных средств уплаченные суммы входного НДС на счетах коммерческих организаций будут списываться по дебету сч. 91-2 «Прочие расходы» и кредиту сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», а затем возмещаться за счет целевых бюджетных средств по дебету сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсч. 2 «Безвозмездные поступления». Когда организация поставляет продукцию, товары, выполняет работы, оказывает услуги бюджетополучателю (например, при выполнении договоров, финансируемых за счет целевых бюджетных средств), сумма НДС учитывается обычным образом.

Целевые бюджетные средства могут быть предоставлены организации на финансирование расходов, понесенных в предыдущих отчетных периодах. Согласно нормам п. 10 ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», такие расходы по мере возникновения отражаются как задолженность по целевым бюджетным средствам и увеличение прочих доходов: Д-т сч. 76 «Расчеты с разными де-

биторами и кредиторами», субсч. «Расчеты по целевым бюджетным средствам», К-т сч. 91-1 «Прочие доходы».

Поступление целевых бюджетных средств на счета в банках отражается корреспонденцией: Д-т сч. 51 «Расчетные счета», сч. 52 «Валютные счета», сч. 55 «Специальные счета в банках», К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты по целевым бюджетным средствам».

По нормам п. 4 ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» в бухгалтерском учете торговой организации целевые бюджетные средства в зависимости от направлений использования подразделяются на два вида:

- средства на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов;
- средства на финансирование текущих расходов (материально-производственных запасов, заработной платы работающих, обязательных отчислений в государственные внебюджетные фонды с отчислениями на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и других расходов аналогичного характера).

Группировка бюджетных средств по целевому направлению их получения и использования необходима для ведения аналитического учета субвенций и субсидий не только к счету 86 «Целевое финансирование», субсч. «Целевые бюджетные средства», но и к счету 98 «Доходы будущих периодов». Он используется для учета операций при вводе в эксплуатацию объектов внеоборотных активов, приобретенных или построенных за счет целевых бюджетных средств, и принятия к учету текущих расходов.

Общий характер отражения в системе бухгалтерского учета операций использования целевых бюджетных средств регламентируется п. 8 ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи». В нем определено, что их списание производится со счета 86 «Целевое финансирование», субсч. «Целевые бюджетные средства» на увеличение финансовых результатов. Списание стоимости амортизируемых внеоборотных активов, приобретенных за счет целевых бюджетных средств, в сумме начисленной амортизации отражается записью: Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», сч. 20 «Основное производство», сч. 23 «Вспомогательные производства», сч. 25 «Общепроизводственные расходы», сч. 26 «Общехозяйственные расходы», сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», сч. 44 «Расходы на продажу» и др., К-т сч. 02 «Амортизация основных средств», сч. 05 «Амортизация нематериальных активов».

Списание целевых бюджетных средств, числящихся на сч. 86 «Целевое финансирование», субсч. «Целевые бюджетные средства», зависит от вида полученных ресурсов. Суммы субвенций и субсидий, предназначенных на финансирование капитальных расходов, при вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию отражаются по дебету сч. 86 «Целевое финансирование», субсч. «Целевые бюджетные средства» и кредиту сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсч. 2 «Безвозмездные поступления». На сумму признанных доходов коммерческой организации в виде начисленной амортизации объектов, приобретенных за счет целевых бюджетных средств, в течение всего срока полезного использования выполняется корреспонденция: Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсч. 2 «Безвозмездные поступления», К-т сч. 91-1 «Прочие доходы», а учетные финансовые результаты квалифицируются как прочие доходы.

В качестве целевых бюджетных средств организации могут быть выделены ресурсы, отличные от денежных средств, по которым амортизация не начисляется в соответствии с п. 48 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Ми-

нистерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н (в ред. от 24 декабря 2010 г. №186н) и п. 17 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утв. приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. №26н (в ред. от 24 декабря 2010 г. №186н):

- земельные участки;
- объекты природопользования;
- объекты лесного и дорожного хозяйства и др.

Включение их стоимости в состав прочих доходов со счета 98 «Доходы будущих периодов», субсч. 2 «Безвозмездные поступления» следует производить исходя из срока выполнения условий предоставления субвенций, субсидий или прочих поступлений.

Целевые бюджетные средства на финансирование текущих расходов (материально-производственных запасов, оплаты труда, обязательных отчислений в государственные внебюджетные фонды и отчислений на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и др. расходов аналогичного характера) в коммерческих организациях признаются в качестве доходов будущих периодов (Д-т сч. 86 «Целевое финансирование», субсч. «Целевые бюджетные средства», К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсч. 2 «Бюджетные поступления») в момент:

- принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных ценностей – при оприходовании приобретенных за счет целевых бюджетных средств по дебету сч. 10 «Материалы», сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- начисления оплаты труда по дебету сч. 20 «Основное производство», сч. 23 «Вспомогательные производства», сч. 25 «Общепроизводственные расходы», сч. 26 «Общехозяйственные расходы», сч. 29 «Обслуживающие производства», сч. 44 «Расходы на продажу» и др. и кредиту сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- начисления обязательных отчислений в государственные внебюджетные фонды и отчислений на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний по дебету сч. 20 «Основное производство», сч. 23 «Вспомогательные производства», сч. 25 «Общепроизводственные расходы», сч. 26 «Общехозяйственные расходы», сч. 29 «Обслуживающие производства», сч. 44 «Расходы на продажу» и кредиту сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- осуществления других расходов по дебету сч. 20 «Основное производство», сч. 23 «Вспомогательные производства», сч. 25 «Общепроизводственные расходы», сч. 26 «Общехозяйственные расходы», сч. 29 «Обслуживающие производства», сч. 44 «Расходы на продажу» и кредиту сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами», сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» и др.

Сформированные в учете расходы отчетного периода, связанные с реализацией условий предоставления целевых бюджетных средств, а также расходы по возмещению убытков, обеспечению жизнедеятельности организаций в период ликвидации в соответствии с порядком применения бухгалтерной классификации, относятся на прочие доходы бухгалтерской записью: Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсч. «Безвозмездные поступления», К-т сч. 91-1 «Прочие доходы».

Списание полученных средств со счета 86 «Целевое финансирование» обусловлено выполнением условий, составляющих момент признания отдельных видов произведенных расходов. Ими могут быть правила, принятые ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 5 мая 1999 г. №33н (в ред. от 8 ноября 2010 г. №144н).

Признание расходов, исходя из условий целевого финансирования, должно быть обусловлено их выполнением

ем, подтвержденным документацией (платежными поручениями, счетами-фактурами и др.), актом выполненных работ и др.

Суммы целевых бюджетных средств, полученных коммерческими организациями, могут быть возвращены. Ст. 78 Бюджетного кодекса РФ предусмотрено, что возврату в соответствующий бюджет подлежат субсидии в случаях нарушения условий их предоставления. Ими могут быть нецелевое использование в сроки, установленные уполномоченными органами исполнительной власти, а также неиспользование бюджетных средств в установленные сроки.

По нормам ст. 289 Бюджетного кодекса РФ, если полученные бюджетные средства израсходованы нецелевым образом, т.е. не соответствующим определенной распорядителем этих средств бюджетной росписи, уведомлению о бюджетных ассигнованиях, смете доходов и расходов, иным правовым основаниям, то они подлежат изъятию в бесспорном порядке. Руководители таких организаций штрафуются, а в случае выявления противоправных действий с целевыми бюджетными средствами они могут подвергаться преследованию, предусмотренному уголовным законодательством.

ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (п. 13, п. 14) [2] предусмотрены правила учета целевых бюджетных средств в связи с возникновением необходимости их возврата в соответствующий бюджет. Порядок отражения таких операций определяется в зависимости от даты признания в учете таких ресурсов. Признание средств в отчетном году, когда возникли обстоятельства для возврата, влечет исправительные записи: Д-т сч. 86 «Целевое финансирование», субсч. «Целевые бюджетные средства», К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты по целевым бюджетным средствам» на сумму уменьшения бюджетного финансирования целевых мероприятий и возникновения задолженности бюджету по этим средствам.

Возврат ранее полученных ресурсов отражается по дебету сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты по целевым бюджетным средствам» и кредиту сч. 51 «Расчетные счета», сч. 52 «Валютные счета», сч. 55 «Специальные счета в банках».

Когда организация в отчетном году обязана возвратить целевые бюджетные средства, полученные в предыдущие годы, сумма возвращаемых ресурсов отражается по дебету сч. 86 «Целевое финансирование», субсч. «Целевые бюджетные средства» и кредиту сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты по целевым бюджетным средствам» независимо от направления их использования.

При использовании возвращаемых средств на финансирование капитальных расходов сумма начисленной амортизации по внеоборотным активам (основным средствам, нематериальным активам), а также не списанная сумма доходов будущих периодов учитывается как восстановление полученных целевых бюджетных средств с одновременным увеличением расходов организации: Д-т сч. 91-2 «Прочие расходы», сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсч. 2 «Безвозмездные поступления», К-т сч. 86 «Целевое финансирование», субсч. «Целевые бюджетные средства».

Произведенные организацией текущие расходы за счет целевых бюджетных средств, подлежащих возврату, учитываются такой же бухгалтерской записью. Однако если сумма, подлежащая возврату, превышает соответствующий остаток целевого финансирования или такой остаток отсутствует, на сумму подлежащих возврату ресурсов выполняется корреспонденция: Д-т сч. 91-2 «Прочие расходы» К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и

кредиторами», субсч. «Расчеты по целевым бюджетным средствам».

Литература

1. Бюджетный кодекс РФ [Электронный ресурс] : от 9 июля 1999 г. №159-ФЗ : в ред. от 6 апр. 2011 г. №68-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Учет государственной помощи [Электронный ресурс] : ПБУ 13/2000 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 16 окт. 2000 г. №92н : в ред. от 18 сент. 2006 г. №115н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Гетьман В.Г. Назревшие вопросы совершенствования бухгалтерского учета в России [Текст] / В.Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №18. – С. 2-5.
4. Индикаторы инновационной деятельности [Текст] : 2010 : стат. сб. – М. : ГУ-ВШЭ, 2010. – 428 с.
5. Современный экономический словарь [Электронный ресурс]. URL://http://slovari.yandex.ru/~книги/Экономический%20словарь/Модернизация/

Ключевые слова

Бухгалтерский учет; инновации; бюджетные средства; субсидии; субвенции; получение; расходование; возврат.

Поленова Светлана Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Современное состояние методической базы по бухгалтерскому учету и отчетности находится в зачаточном состоянии. Методики бухгалтерского учета разработаны лишь по некоторым объектам, что свидетельствует о недостатках в работе органов регулирования бухгалтерского учета и отчетности в стране. Между тем в развитых странах континентально-европейской учетной системы, странах англо-американской модели создана широкая методическая база, облегчающая практическую деятельность, сокращающая издержки бизнеса, увеличивающая его доходность. В конечном итоге ее разработка ведет к росту доходности экономики в целом.

Актуальность генерирования методик бухгалтерского учета подтверждается также традициями российской учетной системы, а также тем, что переход на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) крупных организаций не решает проблему методического обеспечения учетной деятельности средних и малых предприятий, организаций, не привлекающих инвестиции на фондовых рынках.

С.Н. Поленова в рецензируемой статье представила методику бухгалтерского учета бюджетных ресурсов, полученных и планируемых к использованию для проведения инноваций. Однако эта методика носит универсальный характер, поэтому ее можно использовать при организации учета получения, расходования и возврата субвенций и субсидий из бюджетных ресурсов независимо от направленности.

Методика учета бюджетных средств для инновационной деятельности основывается на методологии, представленной в ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации», ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», а также нормах, содержащихся в Бюджетном кодексе РФ. Поэтому разработки, выполненные С.Н. Поленовой, следует считать обоснованными, имеющими практическую значимость.

Научная новизна материала, содержащегося в статье, заключается в обосновании необходимости расширения методологического и методического обеспечения бухгалтерского учета. Скудность его приводит к росту затрат на формирование внутренних положений (стандартов) по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в самих организациях, рискам недостоверной отчетности информации, представляемой на макроэкономический уровень, а значит, увеличению вероятности ошибочных управленческих решений.

В целом рецензент считает, что разработанная методика учета бюджетных ресурсов, выполненная С.Н. Поленовой, имеет научную и практическую ценность. Она рекомендуется к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Миславская Н.А., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»