

Накопленный в разных странах опыт извещений (счетов) и взимания налога свидетельствует о том, что на этом этапе целесообразно, во-первых там, где это возможно выписывать счет на собственника (а не арендатора имущества) в целях сокращения количества счетов. Там, где это невозможно — возлагать обязательство уплаты налога на «сам объект собственности», что означает, что фактически налог платит лицо, которое извлекает пользу от того, что занимает объект собственности. Во-вторых, для успешного взимания налога налоговые инспекции должны обладать правом налагать достаточно серьезные штрафные санкции на тех, кто не платит.

Итак, отмечая в целом жесткий налоговый пресс в странах с развитыми рыночными отношениями, видим, что одним из основополагающих принципов налоговой политики государств является минимизация налоговых платежей. Налоговая политика должна стимулировать развитие свободной конкуренции на рынке, обеспечивать справедливое перераспределение доходов граждан, носить целенаправленный характер. В ее основе должны лежать открытость и гласность.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Адаменкова, С. И. Налоги и их применение в финансово-экономических расчетах, ценообразовании (теория и практика) / С. И. Адаменкова, О. С. Евменчик. – 3-е изд., доп. и перераб. – Мн. : Элайда, 2005. – 568 с.
2. Александров, И. М. Налоговые системы России и зарубежных стран / И. М. Александров. – М. : Бератор-Пресс, 2002. – 192 с.
3. Бобоев, М. Р. Налоги и налогообложение в СНГ : учеб. пособие для вузов / М. Р. Бобоев, А. П. Починка. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 424 с.
4. Максимович, А. В. Порядок исчисления и уплаты налога на недвижимость организациями в 2009 году / А. В. Максимович // Налоги Беларуси. – 2009. – № 2. – С. 33-40.
5. Мишкова, М. П. Анализ налоговой нагрузки как элемент системы оптимизации налогообложения / М. П. Мишкова // Главный экономист. – 2009. – № 3. – С. 104-109.
6. Налоги в Республике Беларусь. Теория и практика в цифрах и комментариях / В. А. Гюрджан [и др.]; под ред. В. А. Гюрджан. – Мн. : ПЧУП «Светоч», 2002. – 256 с.
7. Налоги и налогообложение : учебник / Н. Е. Заяц [и др.]; под ред. Н. Е. Заяц, Т. Е. Бондарь. – 3-е изд., испр. и доп. – Мн. : Выш. шк., 2006. – 303 с.
8. Мельникова, Н. Оценка эффективности системы налогообложения / Н. М. Мельникова // Вестник Ассоциации белорусских банков. – 2009. – № 36. – С. 13-16.
9. Налоговый Кодекс Республики Беларусь, Национальный центр правовой информации Республики Беларусь. – Мн. : 2010.
10. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение : учебник для вузов / В. Г. Пансков, В. Г. Князев. – М. : МЦФЭР, 2003. – С. 336.
11. Черник, Д. Г. Налоги в рыночной экономике / Д. Г. Черник. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1997.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СОДЕРЖАНИЯ И СТРУКТУРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА БЮДЖЕТНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

*Е. А. Головова, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, канд. экон. наук, БГЭУ
Л. И. Кравченко, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле, доктор экон. наук, БГЭУ*

В мае 2010 года для бюджетных организаций была утверждена новая инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций (далее – Инструкция). В Инструкции представлена характеристика всех форм отчетности, которые необходимо представлять подведомственным организациям вышестоящей организации согласно установленному регламенту (поквартильно или один раз в год).

В статье предлагается критически оценить внесенные изменения в структуру баланса и предложить направления совершенствования бухгалтерского баланса бюджетной организации.

Подробно рассмотрим форму 1 «Бухгалтерский баланс» (таблица 1). Баланс является основной формой бухгалтерской отчетности любой организации, характеризует состояние хозяйственных средств и источников их образования на определенный отчетный период. С помощью показателей баланса можно проанализировать финансовое состояние, платежеспособность бюджетной организации и разработать мероприятия по повышению ее финансовой устойчивости.

Если сравнить форму «Баланса исполнения сметы расходов», действующую до 30 апреля 2010 года, с новой формой «Бухгалтерского баланса», то можно отметить следующие изменения:

1. В заголовочную часть формы, кроме даты составления баланса, наименования организации, кода главы ведомственной классификации расходов, периодичности составления и единицы измерения, внесена строка – уровень бюджета (республиканский, областной, районный и др.);

2. Нумерация разделов актива и пассива баланса изменена с римских цифр на арабские;

3. В девятый раздел актива баланса «Затраты на капитальное строительство» добавлена статья «Расходы за счет других бюджетов (202)» (строка 530). Такая же статья представлена в седьмом разделе актива баланса «Расходы» (строка 430);

4. Изменено название первого раздела пассива баланса на «Финансирование и займы. Расчеты по финансированию»;

5. Изменено название первой статьи первого раздела пассива баланса на «Финансирование из бюджета, расчеты по финансированию (230, 140)» и второй статьи «Финансирование из других бюджетов, расчеты по

Таблица 1

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

на 01 _____ 2010 г.

Организация: _____

Глава _____ Уровень бюджета _____

Периодичность: годовая, 1 апреля, 1 июля, 1 октября _____

Единица измерения: тыс. руб. _____

Актив	Код строки	На начало года	На конец года (квартала)
1	2	3	4
1. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА Основные средства (010-019)	010		
2. МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАПАСЫ Продукция на складе (030)	020		
Продукция (работы, услуги) отгруженная (031)	030		
Материалы длительного пользования для научных исследований и на лабораторном испытании (043)	040		
Спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ (044)	050		
Животные на выращивании и откорме (050)	060		
Материалы и продукты питания (060-069)	070		
3. ОТДЕЛЬНЫЕ ПРЕДМЕТЫ В СОСТАВЕ ОБОРОТНЫХ СРЕДСТВ Отдельные предметы в составе оборотных средств (070-073)	080		
4. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО Затраты на производство (080)	090		
Затраты на научно-исследовательские работы по договорам (082)	100		
Затраты по заготовке и переработке материалов (084)	110		
5. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА Текущий счет по бюджету (100)	120		
Текущий валютный счет по бюджету (101)	130		
Текущий счет по капитальным вложениям за счет средств бюджета (102)	140		
Текущие счета по взысканным платежам в бюджет (103, 104)	150		
Текущий счет на выплату пенсий и пособий за счет Фонда социальной защиты (105)	160		
Текущий счет по внебюджетным средствам (111)	170		
Текущий счет по депозитам (112)	180		
Текущий счет по внебюджетным фондам (114)	190		
Текущий валютный счет по внебюджетным средствам (118)	200		
Касса (120)	210		
Валютные средства в кассе (121)	220		
Прочие денежные средства (130-132, 134)	230		
6. РАСЧЕТЫ Внутриведомственные расчеты (144)	240		
Расчеты по перечислению заемных средств (145)	250		
Расчеты по взаимным платежам (151)	260		
Расчеты с покупателями и заказчиками (154)	270		
Расчеты с заказчиками по авансам (155)	280		
Расчеты с подотчетными лицами (160)	290		
Расчеты по недостачам (170)	300		
Расчеты по социальному страхованию (171)	310		
Расчеты по специальным видам платежей (172)	320		

Продолжение табл. 1

Расчеты с бюджетом (173)	330		
Расчеты по депозитным суммам (174)	340		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) (175)	350		
Расчеты по целевым суммам на выполнение поручений (176)	360		
Расчеты с депонентами (177)	370		
Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами (178)	380		
Расчеты в порядке плановых платежей (179)	390		
Расчеты с персоналом по оплате труда и стипендиатами (180-188)	400		
Расчеты по выплате пенсии и пособий (191, 192, 194)	410		
7. РАСХОДЫ			
Расходы по бюджету (200)	420		
Расходы за счет других бюджетов (202)	430		
Расходы на выплату пенсий и пособий (206)	450		
Расходы к распределению (210)	460		
Расходы по внебюджетным средствам (211)	470		
Расходы за счет внебюджетных фондов (215)	480		
8. УБЫТКИ			
Прибыли и убытки (410)	490		
9. ЗАТРАТЫ НА КАПИТАЛЬНОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО Оборудование к установке (040)	500		
Строительные материалы для капитального строительства (041)	510		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками (150)	520		
Расходы за счет других бюджетов (202)	530		
Расходы по бюджету на капитальные вложения (203)	540		
Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения (212)	550		
БАЛАНС	560		
Пассив	Код строки	На начало года	На конец года (квартала)
1	2	3	4
1. ФИНАНСИРОВАНИЕ И ЗАЙМЫ, РАСЧЕТЫ ПО ФИНАНСИРОВАНИЮ			
Финансирование из бюджета, расчеты по финансированию (230, 140)	570		
Финансирование из других бюджетов, расчеты по финансированию за счет других бюджетов (232, 142)	580		
Финансирование из Фонда социальной защиты (235)	600		
Средства, направляемые в счет бюджетного финансирования (236)	610		
Прочие источники (237)	620		
Заемные средства (238)	630		
2. ФОНДЫ И СРЕДСТВА ЦЕЛЕВОГО НАЗНАЧЕНИЯ Фонд материального поощрения (240)	640		
Фонд производственного и социального развития (246)	650		
Фонд в основных средствах (250)	660		
Амортизация основных средств (020)	670		
Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств (260)	680		
Централизованные фонды и финансовые резервы (271)	690		
Внебюджетные фонды (272)	700		
3. РАСЧЕТЫ			
Внутриведомственные расчеты (144)	710		
Расчеты по перечислению заемных средств (145)	720		
Расчеты по взаимным платежам (151)	730		
Расчеты с покупателями и заказчиками (154)	740		
Расчеты с заказчиками по авансам (155)	750		
Расчеты с подотчетными лицами (160)	760		
Расчеты по недостачам (170)	770		
Расчеты по социальному страхованию (171)	780		
Расчеты по специальным видам платежей (172)	790		
Расчеты с бюджетом (173)	800		
Расчеты по депозитным суммам (174)	810		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) (175)	820		
Расчеты по целевым суммам на выполнение поручений (176)	830		
Расчеты с депонентами (177)	840		

Продолжение табл. 1

Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами (178)	850		
Расчеты в порядке плановых платежей (179)	860		
Расчеты с персоналом по оплате труда и стипендиатами (180–188)	870		
Расчеты по выплате пенсий и пособий (191, 192, 194)	880		
4. РЕАЛИЗАЦИЯ			
Реализация продукции (работ, услуг) (280)	890		
Реализация других материальных ценностей (281)	900		
5. ДОХОДЫ И ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ			
Прибыли и убытки, использование прибыли (410, 411)	910		
6. ФИНАНСИРОВАНИЕ КАПИТАЛЬНОГО СТРОИТЕЛЬСТВА			
Расчеты с поставщиками и подрядчиками (150)	920		
Финансирование из бюджета капитальных вложений, расчеты по финансированию капитальных вложений (231, 143)	930		
Финансирование из других бюджетов, расчеты по финансированию за счет других бюджетов (232, 142)	940		
Финансирование за счет прочих источников (237, 246, 271, 272)	950		
БАЛАНС	960		
ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА	Код строки	На начало года	На конец года (квартала)
1	2	3	4
Арендованные основные средства (01)	961		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение (02)	962		
Бланки строгой отчетности (04)	963		
Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов (05)	964		
Материальные ценности, оплаченные по централизованному снабжению (06)	965		
Задолженность учащихся и студентов за невозвращенные материальные ценности (07)	966		
Переходящие спортивные призы и кубки (08)	967		

Справка о движении сумм финансирования из бюджета по субсчетам 230, 231 (140, 143)

Дебет	Код строки	Сумма по бюджетной смете	Сумма по бюджетной смете на капитальное строительство
1	2	3	4
Отнесено на счет 173 «Расчеты с бюджетом»	970		
Списано расходов в отчетном году	971		
Списано затрат по законченным и сданным в эксплуатацию объектам строительства	972		
Материалы, переданные безвозмездно	973		
Передано финансирование организациям, не имеющим статуса бюджетной организации	974		
Прочее	975		
Курсовые разницы	976		
ВСЕГО	977		
Кредит	Код строки	Сумма по бюджетной смете	Сумма по бюджетной смете на капитальное строительство
1	2	3	4
Остаток по счету на начало года	978		
Профинансировано в течение года (квартала) с учетом возврата	979		
В том числе по главам других распорядителей	980		
Оприходовано излишков активов	981		
Получено материальных ценностей, оплаченных распорядителем в централизованном порядке	982		
Переведено из состава объектов основных средств и отдельных предметов в составе оборотных средств на счет материалов	983		
Материалы, полученные безвозмездно	984		
Переоценка незавершенных строительством объектов, дооценка материалов	985		
Прочее	986		
Курсовые разницы	987		
Всего	988		
Остаток по счету на конец года (квартала)	989		

Руководитель _____
(подпись) (инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (инициалы, фамилия)

« ____ » _____ 2010 г.

Исполнитель _____
(должность, подпись, инициалы, фамилия, телефон)

финансированию за счет других бюджетов (232, 142)» (строки 570, 580). Из первой статьи (строка 570) исключены остатки по субсчетам 234 «Финансирование из бюджета на выплату пособий и компенсаций» и 146 «Расчеты по финансированию на выплату пенсий за счет средств бюджета». Остатки по данным субсчетам в других разделах пассива отсутствуют;

6. В пассив баланса добавлен пятый раздел «Доходы и финансовые результаты», в нем представлена статья «Прибыли и убытки, использование прибыли (410, 411)» (строка 910).

7. В шестой раздел пассива баланса «Финансирование капитального строительства» добавлена статья «Финансирование из других бюджетов, расчеты по финансированию за счет других бюджетов (232, 142)» (строка 940), которая аналогична второй статье из первого раздела пассива.

8. В справке о движении сумм финансирования из бюджета по субсчетам 230, 231 (140, 143) также имеются некоторые изменения: во-первых, изменилась форма справки из горизонтальной в вертикальную, сначала представлены статьи по дебету, а потом – по кредиту. Во-вторых, строки по дебету «Списано расходов в отчетном году» (строка 971) и «Списано затрат по законченным и сданным в эксплуатацию объектам строительства» (строка 972) установили в правильной последовательности. Сначала списываются текущие расходы, а потом капитальные. В-третьих, строки «Списано безнадежных долгов», «Списано недостач, материалов, принятых на счет организации» исключены из дебета субсчета 230 (231, 140, 143). В-четвертых, добавлены строки «Материалы, переданные безвозмездно» (строка 973), «Передано финансирование организациям, не имеющим статуса бюджетной организации» (строка 974) и «Прочее» (строка 975).

По кредиту субсчетов 230 (231, 140, 143) тоже есть изменения. Во-первых, изменена редакция формулировок строк: 978 – на «Остаток по счету на начало года»; 981 – на «Оприходовано излишков активов»; 982 – на «Получено материальных ценностей, оплаченных распорядителем в централизованном порядке»; 983 – на «Переведено из состава объектов основных средств и отдельных предметов в составе оборотных средств на счет материалов». Во-вторых, добавлены новые строки: 980 – «В том числе по главам других распорядителей»; 984 – «Материалы, полученные безвозмездно»; 985 – «Переоценка не завершенным строительством объектов, дооценка материалов»; 986 – «Прочее».

Кроме подписей с расшифровкой фамилии добавлена строка «Исполнитель» с указанием должности, подписи, фамилии и телефона.

9. По внесенным изменениям в содержание и структуру бухгалтерского баланса в Инструкции отсутствуют пояснения.

Проанализируем внесенные изменения. По первому пункту целесообразно в заголовочной части бухгалтерского баланса бюджетной организации указывать уровень бюджета. Но это необходимо для вышестоящей организации (главного распорядителя средств) при формировании сводного баланса по данным подведомственных организаций.

По второму пункту, изменение нумерации разделов с римских цифр на арабские цифры существенно ничего не меняет. Удобнее, на наш взгляд, сделать сквозную нумерацию разделов актива и пассива баланса, что устранит повторы и путаницу в номерах разделов.

По третьему пункту, в девятый раздел актива баланса «Затраты на капитальное строительство» добавлена статья «Расходы за счет других бюджетов (202)» (строка 530). Не совсем понятно, какие остатки по субсчету 202 должны быть в данном разделе? Можно предположить, что это могут быть расходы по подстатье 2400200 «Капитальное строительство» экономической классификации расходов. Однако по данной статье девятого раздела актива в схеме взаимной проверки основных показателей форм годовой и промежуточной бухгалтерской отчетности бюджетных организаций такая информация отсутствует (приложение 35 Инструкции). Также нет информации по седьмому разделу актива баланса «Расходы», где имеется статья с таким же названием (строка 430). Такие повторы статей в разных разделах баланса недопустимы, так как вносят неразбериху в структуру баланса и нарушают основные принципы его формирования.

По четвертому и пятому пунктам, изменение названия первого раздела пассива, а также первой и второй статьи не раскрывает содержание источников средств, а наоборот, затрудняет их понимание, в части расчетов по финансированию. В первой статье субсчет 140 назван не полностью, а во второй статье – субсчет 142 назван

полностью. Также в данном разделе отсутствуют субсчета 234 «Финансирование из бюджета на выплату пособий и компенсаций» и 146 «Расчеты по финансированию на выплату пенсий за счет средств бюджета». Может остатки по этим субсчетам включили в субсчет 235 «Финансирование из фонда социальной защиты» или просто потеряли их? В приложении 35 Инструкции также нет никаких пояснений по указанным выше субсчетам.

По шестому пункту изменений, вызывает серьезные вопросы пятый раздел пассива «Доходы и финансовые результаты». Во-первых, о каких доходах идет речь? Уместно предположить, что это – доходы от внебюджетной деятельности, которые в бюджетных организациях могут отражаться на субсчете 237 «Прочие источники» (строка 620) или субсчете 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» (строка 890). Но, к сожалению, в приложении 35 Инструкции также нет никаких разъяснений по данному разделу.

Что касается финансовых результатов, то такое словосочетание не совсем правильно для данной структуры бухгалтерского баланса. Поясним. Данный бухгалтерский баланс является балансом – брутто, так как в нем и в активе и в пассиве имеются регулирующие статьи. Так, в частности, в восьмом разделе актива баланса «Убытки» есть возможность отразить такой финансовый результат, как убытки. По логике, пятый раздел пассива должен называться «Прибыли». Если речь идет о финансовых результатах, то это будет баланс – нетто, когда в пассиве баланса отражается кредитовый остаток по субсчету 410 – прибыль или дебетовый остаток по субсчету 410 со знаком минус – убыток.

На наш взгляд, некорректно в пятом разделе пассива в статье «Прибыли и убытки, использование прибыли (410, 411)» (строка 910) указывать субсчет 411 «Использование прибыли», который относится к регулирующим счетам и по своему строению является активным. Данный субсчет правильнее было бы отразить в восьмом разделе актива баланса. А так, непонятно, как поквартально отражать остатки по субсчетам 410 и 411. При формировании баланса на 1 января следующего года остатков по данным субсчетам не будет. Таким образом, введение пятого раздела в пассив баланса является непродуманным. Необходимо внести в Инструкцию подробные пояснения по пятому разделу пассива.

По седьмому пункту изменений, остатки по статье «Финансирование из других бюджетов, расчеты по финансированию за счет других бюджетов (232, 142)» также надо разделить по статьям первого и девятого разделов пассива (строки 580 и 940), но в Инструкции отсутствуют пояснения, как это сделать.

По восьмому пункту изменений, касающихся справки о движении сумм финансирования из бюджета по субсчетам 230, 231 (140, 143) можно сказать, что они незначительны и носят уточняющий характер.

На наш взгляд, серьезной недоработкой является отсутствие итогов по каждому разделу бухгалтерского баланса, что не позволяет иметь информацию по конкретному виду средств и источников их формирования, а также затрудняет подсчет итогов актива и пассива баланса.

С учетом выявленных недостатков, авторами предлагаются кардинальные изменения в структуре бухгалтерского баланса бюджетной организации.

Начнем с названия формы баланса. Вместо старого названия «Баланс исполнения сметы расходов» новое название «Бухгалтерский баланс». По нашему мнению, такое название не совсем удачно, так как повторяет название баланса, который формируется предприятиями отраслей сферы материального производства. Предлагается название баланса, которое сразу же определит, для каких организаций он предназначен – Бухгалтерский баланс бюджетной организации.

Следующее предложение касается оценки средств бюджетной организации. Так, предлагается бюджетным организациям перейти на формирование баланса-нетто, устранив из актива и пассива регулирующие статьи, что обеспечит реальную оценку средств организации и источников их формирования на определенную дату.

Кроме названия формы баланса необходимо внести изменения в названия статей в разделах его актива и пассива, а также провести перегруппировку статей между активом и пассивом. Последовательно проанализируем все разделы «Бухгалтерского баланса бюджетной организации» и обоснуем предлагаемые изменения.

Рассмотрим структуру актива бухгалтерского баланса, в нем представлено девять разделов:

1. Основные средства;
2. Материальные запасы;
3. Отдельные предметы в составе оборотных средств;
4. Затраты на производство;
5. Денежные средства;
6. Расчеты;
7. Расходы;
8. Убытки;
9. Затраты на капитальное строительство.

Первый раздел «Основные средства» включает остатки по субсчетам (010-013, 015-019) счета 01 «Основные средства». Необходимо отметить, что субсчет 014, который раньше назывался «Белье, постельные принадлеж-

ности, одежда и обувь» не используется, так как изменилось законодательство в части критериев оценки отнесения имущества к основным средствам. Оценка основных средств в активе баланса приводится по первоначальной (восстановительной) стоимости.

Первый раздел актива баланса взаимосвязан со вторым разделом «Фонды и средства целевого назначения» пассива баланса. В нем имеются статьи «Фонд в основных средствах», на которой отражается остаточная стоимость основных средств (остаток по субсчету 250 «Фонд в основных средствах») и «Амортизация основных средств» (остаток по субсчету 020 «Амортизация основных средств») – представлена сумма начисленного износа по объектам основных средств за год. Начисление износа проводится один раз в год на 31 декабря. Сумма этих двух статей пассива баланса должна равняться сумме остатков по счету 01 «Основные средства» актива баланса. Таким образом, в действующей форме баланса в валюту включается оценка основных средств по первоначальной (восстановительной) стоимости, что в конечном итоге сформирует баланс-брутто, который в настоящее время используется в теории бухгалтерского учета. При этом «достигается большая связь статей баланса со счетами книги «Журнал-Главная», и, что важнее, четко представлены две параллельные оценки одних и тех же объектов, но искажается итог баланса» [1, с. 177].

В практической деятельности все предприятия и организации, кроме бюджетных организаций, составляют баланс-нетто, когда, например, «в итог баланса включают только остаточную стоимость основных средств. Тем самым в пассиве баланса регулирующих статей нет. ...более правильно представлена в итоге величина вложенных в предприятие средств» [1, с. 177].

Для формирования бюджетными организациями баланса-нетто необходимо указанные выше статьи из второго раздела пассива баланса перенести в первый раздел актива баланса для определения реальной оценки основных средств.

Далее необходимо отметить некорректное использование субсчета 019 «Прочие основные средства». На данном субсчете согласно инструкции по бухгалтерскому учету основных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденной постановлением Министерства финансов № 125 от 20 декабря 2001 г., отражаются: многолетние насаждения; капитальные затраты по улучшению земель; художественные ценности, предметы изобразительного и прикладного искусства; экспонаты животного мира, наглядные пособия и экспонаты образовательных и научных организаций; сценическо-постановочные средства; документы по типовому проектированию; кинофильмы; прочий инвентарь, а также нематериальные активы, принадлежащие бюджетной организации.

На наш взгляд, неправомерно на субсчете 019 «Прочие основные средства» отражать объекты нематериальных активов, которые не имеют материально-вещественной формы и представлены затратами организации на приобретение лицензий, прав пользования новыми технологиями, патентами, программными средствами и др.

В связи с тем, что отсутствует возможность добавить синтетический счет «Нематериальные активы» после счета 01 «Основные средства», так как последующие номера заняты другими объектами учета, предлагается использовать свободный субсчет 014, назвав его «Нематериальные активы». Синтетический счет 01 «Основные средства» предлагается переименовать на «Основные средства и нематериальные активы».

По основным средствам и нематериальным активам ежегодно начисляется амортизация, которая отражается на субсчете 020 «Амортизация основных средств». Предлагается разделить отражение начисленной амортизации по следующим субсчетам. На субсчете 020 «Амортизация основных средств» рекомендуется отражать суммы начисленной амортизации по основным средствам, числящимся на субсчетах 010-013, 015-019. Для отражения амортизации по нематериальным активам следует открыть новый субсчет 021 «Амортизация нематериальных активов». Сумму остатка, имеющуюся по субсчету 020, необходимо разделить на суммы по субсчету 020 «Амортизация основных средств» и субсчету 021 «Амортизация нематериальных активов».

Синтетический счет 25 «Фонд в основных средствах» переименовать на «Фонд основных средств и нематериальных активов» и тоже разделить сумму остатка по субсчету 250 «Фонд в основных средствах» на два субсчета: 250 «Остаточная стоимость основных средств» и 251 «Остаточная стоимость нематериальных активов».

Также целесообразно статьи девятого раздела «Затраты на капитальное строительство» актива баланса (коды строк 500, 510, 540, 550) перенести в первый раздел актива баланса. Это позволит в первом разделе отразить все виды объектов, стоимостью свыше 30-ти базовых величин и сроком службы более года, относящихся к средствам долгосрочного использования. В связи с перегруппировкой этих средств предлагается первый раздел актива баланса переименовать в «Долгосрочные активы».

Статью «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (код строки 520) из девятого раздела перенести в шестой раздел «Расчеты» актива баланса и в третий раздел «Расчеты» пассива баланса из пятого раздела «Финансирование капитального строительства» пассива баланса (код строки 920).

Рекомендуемые изменения в первом разделе актива баланса представлены в таблице 2. Итог первого раздела актива баланса сформируется за счет суммирования остаточной стоимости по субсчетам 250 и 251 (код строки 120 и 150), а также сумм по субсчетам 040, 041, 203 и 212 (коды строк 160–190).

Таблица 2

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС БЮДЖЕТНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ
на 01 _____ 2010 г.

Организация: _____
Глава _____ Уровень бюджета _____
Периодичность: годовая. 1 апреля. 1 июля. 1 октября _____
Единица измерения: тыс. руб. _____

АКТИВ	Код строки	На начало года	На конец года (квартала)
1	2	3	4
1. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
Основные средства			
Первоначальная стоимость (010-013, 015-019)	100		
Амортизация (020)	110		
Остаточная стоимость (250)	120		
Нематериальные активы			
Первоначальная стоимость (014)	130		
Амортизация (021)	140		
Остаточная стоимость (251)	150		
Незавершенные капитальные вложения			
Оборудование к установке (040)	160		
Строительные материалы для капитального строительства (041)	170		
Расходы по бюджету на капитальные вложения (203)	180		
Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения (212)	190		
Итого по разделу 1 (стр.120 + стр. 150 + стр.160 + стр.170 + стр.180 + стр.190)	200		

Разделы действующего актива бухгалтерского баланса: 2. Материальные запасы, 3. Отдельные предметы в составе оборотных средств, 4. Затраты на производство, 5. Денежные средства, 6. Расчеты, 7. Расходы объединить во втором разделе актива баланса под названием «Текущие активы». Следует отметить, что имеющиеся средства в бюджетной организации необходимо перегруппировать с учетом «степени их ликвидности, т.е. возможности их обращения в деньги» [1, с. 173].

Таким образом, рекомендуется следующая последовательность статей второго раздела актива баланса: Запасы, затраты и расходы (разделы 2,3,4,7 действующей формы); дебиторская задолженность (раздел 6); денежные средства (раздел 5).

Предлагаемые изменения во втором разделе актива баланса представлены в таблице 3. Рассмотрим и поясним статьи второго раздела актива бухгалтерского баланса.

Таблица 3

ВТОРОЙ РАЗДЕЛ АКТИВА БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

АКТИВ	Код строки	На начало года	На конец года (квартала)
1	2	3	4
2. ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ			
Запасы, затраты и расходы	210		
В том числе:			
<i>Материальные запасы</i>	220		
продукция на складе (030)	221		
продукция (работы, услуги) отгруженные (031)	222		
материалы длительного пользования для научных исследований и на лабораторном испытании (043)	223		
спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ (044)	224		
животные на выращивании и откорме (050)	225		
материалы и продукты питания (060- 069)	226		
<i>Отдельные предметы в составе оборотных средств</i>	230		
отдельные предметы в составе оборотных средств (070-073)	231		
фонд отдельных предметов в составе оборотных средств (260)	232		

Продолжение табл. 3

<i>Затраты на производство</i>	240		
затраты на производство (080)	241		
затраты на научно-исследовательские работы по договорам (082)	242		
затраты по заготовлению и переработке материалов (084)	243		
<i>Расходы</i>	250		
расходы по бюджету (200, 204)	251		
расходы за счет других бюджетов (202)	252		
расходы на выплату пенсий и пособий (206)	253		
расходы к распределению (210)	254		
расходы по внебюджетным средствам (211)	255		
расходы за счет внебюджетных фондов (215)	256		
Дебиторская задолженность	260		
внутриведомственные расчеты по финансированию (144)	261		
расчеты по перечислению заемных средств (145)	262		
расчеты с поставщиками и подрядчиками (150)	263		
расчеты по взаимным платежам (151)	264		
расчеты с покупателями и заказчиками (154)	265		
расчеты с заказчиками по авансам (155)	266		
расчеты с подотчетными лицами (160)	267		
расчеты по недостачам (170)	268		
расчеты по социальному страхованию (171)	269		
расчеты по специальным видам платежей (172)	270		
расчеты с бюджетом (173)	271		
расчеты по депозитным суммам (174)	272		
налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) (175)	273		
расчеты по целевым суммам на выполнение поручений (176)	274		
расчеты с деponentами (177)	275		
расчеты с прочими дебиторами и кредиторами (178)	276		
расчеты в порядке плановых платежей (179)	277		
расчеты с персоналом по оплате труда и стипендиатами (180-188)	278		
расчеты по выплате пенсий и пособий (191, 192, 194)	279		
Денежные средства	280		
текущий счет по бюджету (100, 106)	281		
текущий валютный счет по бюджету (101)	282		
текущий счет по капитальным вложениям за счет средств бюджета (102)	283		
текущие счета по взысканным платежам в бюджет (103, 104)	284		
текущий счет на выплату пенсий и пособий за счет Фонда социальной защиты (105)	285		
текущий счет по внебюджетным средствам (111)	286		
текущий счет по депозитам (112)	287		
текущий счет по внебюджетным фондам (114)	288		
текущий валютный счет по внебюджетным средствам (118)	289		
касса (120)	290		
валютные средства в кассе (121)	291		
прочие денежные средства (130-132, 134)	292		
Итого по разделу 2 (стр. 200 + стр.220 + стр.230 + стр.240 + стр.260)	300		
БАЛАНС (стр. 200 + стр. 300)	310		

Статья «Запасы, затраты и расходы» (строка 210) включает в себя средства, которые потребляются полностью в процессе осуществления хозяйственной деятельности. Данная статья сформируется за счет остатков по статьям «Материальные запасы» (строка 220), «Отдельные предметы в составе оборотных средств» (строка 230), «Затраты на производство» (строка 240) и «Расходы» (строка 250). Соответственно статья «Материальные запасы» сформируется путем суммирования остатков по строкам 221–226, аналогично по статьям «Затраты на производство» – строки 241–243; «Расходы» – строки 251–256.

Более подробно необходимо рассмотреть статью «Отдельные предметы в составе оборотных средств». Дело в том, что данная статья в действующей форме бухгалтерского баланса взаимосвязана со статьей «Фонд

отдельных предметов в составе оборотных средств» второго раздела «Фонды и средства целевого назначения» пассива баланса, данные статьи имеют одинаковые остатки. Но в отличие от основных средств, где кроме «Фонда в основных средствах» имеется статья «Амортизация основных средств» на отдельные предметы в составе оборотных средств износ не начисляется. При переносе статьи «Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств» во второй раздел актива предлагаемой формы баланса-нетто получается, что остаток по статьям «Отдельные предметы в составе оборотных средств» (строка 231) и «Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств» (строка 232) одинаков. Таким образом, данные статьи исключают друг друга и не включаются в итог второго раздела актива баланса.

Статья «Дебиторская задолженность» (строка 260) сформируется за счет остатков по статьям расчетов (сумма строк 261–279).

Статья «Денежные средства» (строка 280) сформируется за счет остатков по статьям денежных средств (сумма строк 281–292).

Таким образом, итог второго раздела актива баланса «Текущие активы» сформируется за счет суммирования остатков по статьям «Запасы, затраты и расходы» (строка 210), «Дебиторская задолженность» (строка 260), «Денежные средства» (строка 280).

Восьмой раздел «Убытки» необходимо исключить из актива баланса. При наличии убытков от осуществления предпринимательской деятельности их необходимо показывать в пассиве баланса со знаком минус.

В итог актива бухгалтерского баланса (строка 310) включаются суммы итогов первого и второго разделов (сумма строк 200 и 300).

Рассмотрим структуру пассива баланса. В действующей форме баланса пассив представлен шестью разделами:

1. Финансирование и займы. Расчеты по финансированию;
2. Фонды и средства целевого назначения;
3. Расчеты;
4. Реализация;
5. Доходы и финансовые результаты;
6. Финансирование капитального строительства.

Необходимо отметить, что в первом и шестом разделах пассива баланса представлен один из основных источников средств бюджетной организации – финансирование, которое может выделяться, как из одного бюджета (республиканский, областной, районный и др.), так и из других бюджетов. В связи с этим предлагается объединить эти два раздела.

Кроме финансирования бюджетные организации получают доходы при осуществлении предпринимательской деятельности. Полученная прибыль после уплаты налогов направляется на формирование фондов. В настоящее время в бюджетных организациях, осуществляющих внебюджетную деятельность, предусмотрено два фонда целевого назначения: фонд материального поощрения и фонд производственного и социального развития. Фонд материального поощрения используется на премирование, установление надбавок и оказание материальной помощи работникам и контингенту организации (учащиеся, студенты, воспитанники). За счет средств фонда производственного и социального развития можно приобретать объекты основных средств и нематериальных активов, материальные ценности, а также осуществлять финансирование капитального строительства объектов в полном объеме или путем смешанного финансирования (за счет средств бюджета и фонда производственного и социального развития).

Кроме фондов бюджетной организации, которые формируются за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации (назовем их собственные), имеются еще внешние источники, которые может получить бюджетная организация из государственных и внебюджетных фондов. К ним относятся «Централизованные фонды и финансовые резервы (271)», «Внебюджетные фонды (272)» (строки 343, 344).

Таким образом, статьи второго раздела «Фонды и средства целевого назначения» целесообразно перенести в первый раздел пассива баланса, за исключением статей «Фонд в основных средствах», «Амортизация основных средств» и «Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств», которые были перенесены в первый (строки 110, 120, 140, 150) и второй (строка 232) разделы актива баланса соответственно.

Предлагаемая перегруппировка статей позволит объединить в первом разделе пассива баланса все источники средств (бюджетные и внебюджетные). Также необходимо изменить нумерацию и название первого раздела пассива баланса на 3. «Финансирование, доходы, финансовые результаты и фонды». В таблице 4 представлена новая структура пассива бухгалтерского баланса бюджетной организации.

Таблица 4

Пассив бухгалтерского баланса бюджетной организации

ПАССИВ	Код строки	На начало года	На конец года (квартала)
1	2	3	4
3. ФИНАНСИРОВАНИЕ, ДОХОДЫ, ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И ФОНДЫ			
Финансирование	320		
Финансирование из бюджета на расходы учреждения и другие мероприятия (230, 140, 234, 146)	321		
Финансирование за счет других бюджетов (232, 142)	322		
Финансирование из бюджета капитальных вложений (231, 143)	323		
Финансирование из Фонда социальной защиты (235)	324		
Средства, направляемые в счет бюджетного финансирования (236)	325		
Доходы и финансовые результаты	330		
Прочие источники (237)	331		
Прибыль (убыток) отчетного периода (410)	332		
Фонды целевого назначения	340		
Фонд материального поощрения (240)	341		
Фонд производственного и социального развития (246)	342		
Централизованные фонды и финансовые резервы (271)	343		
Внебюджетные фонды (272)	344		
Итого по разделу 3 (стр. 320+ стр.330 + стр.340)	350		
4. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Долгосрочные займы (238)	360		
Итого по разделу 4 (стр. 440)	370		
5. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Краткосрочные займы (239)	380		
Кредиторская задолженность	390		
В том числе: внутриведомственные расчеты по финансированию (144)	391		
расчеты по перечислению заемных средств (145)	392		
расчеты с поставщиками и подрядчиками (150)	393		
расчеты по взаимным платежам (151)	394		
расчеты с покупателями и заказчиками (154)	395		
расчеты с заказчиками по авансам (155)	396		
расчеты с подотчетными лицами (160)	397		
расчеты по недостачам (170)	398		
расчеты по социальному страхованию (171)	399		
расчеты по специальным видам платежей (172)	400		
расчеты с бюджетом (173)	401		
расчеты по депозитным суммам (174)	402		
налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) (175)	403		
расчеты по целевым суммам на выполнение поручений (176)	404		
расчеты с депонентами (177)	405		
расчеты с прочими дебиторами и кредиторами (178)	406		
расчеты в порядке плановых платежей (179)	407		
расчеты с персоналом по оплате труда и стипендиатами (180-188)	408		
расчеты по выплате пенсий и пособий (191, 192, 194)	409		
Итого по разделу 5 (стр. 380 + стр. 390)	500		
6. РЕАЛИЗАЦИЯ			
Реализация продукции (работ, услуг) (280)	510		
Реализация других материальных ценностей (281)	520		
Итого по разделу 6 (стр. 510 + стр. 520)	530		
БАЛАНС (стр. 350 + стр. 370 + стр. 500 + стр. 530)	540		
ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА	Код строки	На начало года	На конец года (квартала)
Арендованные основные средства (01)	550		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение (02)	560		
Бланки строгой отчетности (04)	570		

Продолжение табл. 4

Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов (05)	580		
Материальные ценности, оплаченные по централизованному снабжению (06)	590		
Задолженность учащихся и студентов за невозвращенные материальные ценности (07)	600		
Переходящие спортивные призы и кубки (08)	610		

Справка о движении сумм финансирования из бюджета по субсчетам 230, 231 (140, 143)

Дебет	Код строки	Сумма по бюджетной смете	Сумма по бюджетной смете на капитальное строительство
1	2	3	4
Отнесено на счет 173 «Расчеты с бюджетом»	620		
Списано расходов в отчетном году	630		
Списано затрат по законченным и сданным в эксплуатацию объектам строительства	640		
Материалы, переданные безвозмездно	650		
Передано финансирование организациям, не имеющим статуса бюджетной организации	660		
Прочее	670		
Курсовые разницы	680		
ВСЕГО	690		
Кредит	Код строки	Сумма по бюджетной смете	Сумма по бюджетной смете на капитальное строительство
1	2	3	4
Остаток по счету на начало года	700		
Профинансировано в течение года (квартала) с учетом возврата	710		
В том числе по главам других распорядителей	720		
Оприходовано излишков активов	730		
Получено материальных ценностей, оплаченных распорядителем в централизованном порядке	740		
Переведено из состава объектов основных средств и отдельных предметов в составе оборотных средств на счет материалов	750		
Материалы, полученные безвозмездно	760		
Переоценка не завершенных строительством объектов, дооценка материалов	770		
Прочее	780		
Курсовые разницы	790		
Всего	800		
Остаток по счету на конец года (квартала)	810		

Руководитель _____
(подпись) (инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (инициалы, фамилия)

«___» _____ 2010 г.

Исполнитель _____
(должность, подпись, инициалы, фамилия, телефон)

Итог третьего раздела пассива баланса сформируется за счет остатков по статьям «Финансирование», «Доходы и финансовые результаты», «Фонды целевого назначения» (строки 320–340). Соответственно итог статьи «Финансирование» образуется путем суммирования остатков по строкам 321–325, аналогично статья «Доходы и финансовые результаты» – строки 331–332 и статья «Фонды целевого назначения» – строки 341–344.

Четвертый раздел «Долгосрочные обязательства» содержит только одну статью «Заемные средства (238)» (строка 360). К сожалению, в Плане счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, утвержденного Приказом Министерства финансов № 354 от 10.12.1999 г. с учетом

изменений и дополнений отсутствуют пояснения по данному субсчету. Неизвестно включает данный субсчет долгосрочные и краткосрочные обязательства или только долгосрочные. Но целесообразно субсчет 238 «Заемные средства» разбить на два субсчета: 238 «Долгосрочные займы» и 239 «Краткосрочные займы». Остатки по субсчету 238 будут отражаться в четвертом разделе «Долгосрочные обязательства», а по субсчету 239 – в пятом разделе «Краткосрочные обязательства».

В пятом разделе «Краткосрочные обязательства» будут представлены остатки по выше указанному субсчету 239 (строка 380), а также дебиторская задолженность в разрезе субсчетов расчетов (строки 390–409).

Шестой раздел «Реализация» включает две статьи «Реализация продукции (работ, услуг) (280)» (строка 510), «Реализация других материальных ценностей (281)» (строка 520).

По данному разделу «в соответствии с указаниями Министерства финансов результат от реализации как остаток по субсчетам 280, 281 учитывается в балансе до конца года» [5, с. 537]. Ежеквартально по данным субсчетам отражаются кредитовые остатки нарастающим итогом.

В конце года субсчета 280, 281 закрываются в корреспонденции с субсчетом 410 «Прибыли и убытки». После уплаты соответствующих налогов субсчет 410 закрывается в результате формирования фондов материального поощрения (не более 40 % от суммы прибыли, остающейся в распоряжении организации) и производственного и социального развития (в размере 60 % и более). Таким образом, в конце года по шестому разделу «Реализация» остатков нет.

Итог пассива бухгалтерского баланса бюджетной организации (строка 540) сформируется за счет суммирования итогов по третьему, четвертому, пятому и шестому разделам (строки 350, 370, 500, 530).

В структуру бухгалтерского баланса бюджетной организации кроме средств по функциональной роли и назначению и источникам формирования этих средств, включаются семь забалансовых счетов, отражающих средства, не принадлежащие организации и дебиторскую задолженность (строки 550–610).

В заключительной части баланса имеется Справка о движении сумм финансирования из бюджета по субсчетам 230, 231 (140, 143), которая является расшифровкой соответствующего субсчета по финансированию (в зависимости от уровня подчиненности) и отражает операции по дебету и кредиту в течение года. Если имеется остаток на конец года, то он переносится на следующий год.

Подводя итоги, можно отметить следующее:

1. Изменено название баланса, указывающее для каких организаций данный баланс предназначен.
2. Уменьшено количество разделов в активе и пассиве баланса за счет перегруппировки статей в разделах и предложена их сквозная нумерация, исключены регулирующие статьи из разделов актива и пассива. Всего в бухгалтерском балансе бюджетной организации шесть разделов – два в активе баланса и четыре в пассиве баланса.
3. Средства по сроку их использования сгруппированы на долгосрочные и текущие активы.
4. Источники средств сгруппированы по направлениям: выделенные из бюджета (финансирование, независимо на текущее содержание или капитальные вложения); собственные (сформированные за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации); внешние (выделяемые из государственных и внебюджетных фондов); долгосрочные и краткосрочные обязательства (представленные займами и кредиторской задолженностью).

Основная особенность предлагаемой формы бухгалтерского баланса в том, что итог актива и пассива дает реальную оценку средств бюджетной организации и характеризует состав имеющихся источников в бюджетной организации на определенную дату.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика: Учебник для магистров всех экономических специальностей / Под ред. Я.В. Соколова и Т.О. Терентьевой. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика». 2009. С. 173, 177.
2. Об утверждении инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций / Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 10.03.2010 № 22.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденная постановлением Министерства финансов от 20 декабря 2001 г. № 125.
4. План счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, утвержденного Приказом Министерства финансов № 354 от 10.12.1999 г. (с учетом изменений и дополнений).
5. Чернюк, А.А. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях: учебник / А.А. Чернюк. – 3-е изд., испр. – Минск: Выш. шк., 2008. – 623 с.