

Расчеты с поставщиками

В бюджетных организациях для учета расчетов с поставщиками (подрядчиками, исполнителями) материальных ценностей, работ и услуг (далее – поставщики) предназначены три активно-пассивных субсчета: 150 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 179 «Расчеты в порядке плановых платежей». Каждый субсчет используется для учета расчетов с определенной группой организаций-поставщиков (в зависимости от вида деятельности и периодичности хозяйственных связей). **Обращаем внимание, что в соответствии с действующими нормативными правовыми документами эти субсчета не применяются при отражении операций по расчетам с поставщиками с использованием аккредитивов и чеков из чековых книжек.**

Оформление оплаты обязательств бюджетных организаций перед поставщиками

Расходы бюджетных организаций (включая расчеты с поставщиками) производятся за счет бюджетных и внебюджетных источников.

Финансирование расходов бюджетных организаций за счет бюджетных источников производится с использованием автоматизированной системы государственного казначейства (далее – АСГК) в соответствии со следующими нормативными правовыми актами:

1) Инструкцией о порядке оплаты денежных обязательств получателей бюджетных средств, утвержденной постановлением Минфина от 29.06.2000 № 66 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 66).

Действие Инструкции № 66 не распространяется на оплату обязательств получателей бюджетных средств при закупке ими:

– товаров (работ, услуг), осуществляемых на основании заключенных межгосударственных соглашений, а также регулируемых иными актами законодательства;

– проектно-изыскательских, строительных и ремонтно-строительных работ;

– товаров (работ, услуг), осуществляемых в рамках закупок для нужд сельского хозяйства, если нормативными правовыми актами, регулиющими

ми оплату указанных закупок, не предусмотрено иное;

– работ, услуг по благоустройству населенных пунктов;

2) Инструкцией о порядке оплаты расходов по строительству и ремонтным работам за счет средств бюджета, утвержденной постановлением Минфина от 17.12.2001 № 120 (с изменениями и дополнениями), которой определены особенности оплаты обязательств получателей бюджетных средств через АСГК по строительству и ремонтным работам.

Получателями бюджетных средств на строительство новых, расширение, реконструкцию, реставрацию действующих объектов, ремонт зданий и сооружений, иных объектов, а также выполнение строительных, монтажных, специальных и иных работ за счет бюджетных средств являются государственные заказчики – республиканские органы государственного управления, органы местного управления и самоуправления, обладающие необходимыми инвестиционными ресурсами, или иная организация, наделенная соответствующим госорганом правом распоряжаться такими ресурсами, заключающие с подрядчиком государственный контракт на выполнение работ для государственных нужд;

3) Инструкцией о порядке организации и осуществления исполнения республиканского бюджета, местных бюджетов, бюджета государственного внебюджетного ФСЗН Минтруда и соцзащиты по расходам, утвержденной постановлением Минфина от 27.07.2011 № 63 (далее – Инструкция № 63).

Согласно п. 15 Инструкции № 63 оплата обязательств получателей бюджетных средств перед поставщиками (подрядчиками, исполнителями) за товары (работы, услуги) осуществляется со счетов территориальных органов государственного казначейства. Перечисление средств со счета территориального органа государственного казначейства осуществляется на счета поставщиков (подрядчиков, исполнителей), минуя счета в банке получателей бюджетных средств. В этом случае в бухгалтерском учете получателей бюджетных средств (бюджетных организаций) отражается одновременно получение бюджетного финансирования и погашение задолженности перед поставщиками (подрядчиками, исполнителями). Бухгалтерские записи производятся на основании выписки

из лицевого счета (по форме согласно приложению 5 к Инструкции № 63), формируемой территориальным органом государственного казначейства для получателя бюджетных средств по мере совершения операций.

В соответствии с п. 24 Инструкции № 63 проведение платежей территориальным органом государственного казначейства осуществляется при условии регистрации обязательств получателя бюджетных средств на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг в пределах предусмотренных ему бюджетных ассигнований (полномочий на использование суммы бюджетных средств, определенных распорядителем бюджетных средств) в текущем финансовом году.

Обязательства, не обеспеченные в текущем финансовом году бюджетными ассигнованиями, территориальным органом государственного казначейства не регистрируются. Заявки на оплату обязательств, не зарегистрированных в территориальном казначействе, к исполнению не принимаются.

Согласно п. 9 Инструкции № 66 принятие к оплате обязательств получателей бюджетных средств и проведение расчетов по принятым обязательствам осуществляются территориальным органом государственного казначейства на основании следующих предъявленных получателем бюджетных средств документов:

- платежного поручения (заявки) на перечисление денежных средств;

- заявления о проведенной процедуре закупки (до 01.01.2013). Форма заявления о проведенной процедуре закупки была установлена постановлением Минфина от 19.01.2009 № 4 «Об утверждении формы реестра договоров о государственных закупках и формы заявления о проведенной процедуре закупки» (согласно приложению 2), которое утратило силу с 1 января 2013 года;

- договора и документов, составляющих его неотъемлемую часть;

- товарно-сопроводительных документов, оформленных в соответствии с законодательством (товарная накладная, товарно-транспортная накладная, акт выполненных работ и др.).

Согласно п. 28 Инструкции № 66 при расчетах в порядке плановых платежей представлять в территориальный орган государственного казначейства товарно-сопроводительные документы, подтверж-

дающие каждую сделку (поставку товара, выполнение работ, оказание услуг), не требуется. Подтверждением получения товара (работ, услуг) является акт сверки расчетов получателя бюджетных средств с поставщиком (подрядчиком, исполнителем). По истечении месяца акт сверки расчетов представляется получателем бюджетных средств в орган казначейства.

Для расчетов по договорам, заключенным с нерезидентами Республики Беларусь, кроме вышеперечисленных документов, получатель бюджетных средств представляет:

- паспорт сделки в случае, если его оформление предусмотрено законодательством;

- грузовую таможенную декларацию, иной документ, подтверждающий поступление товара, выполнение работ, оказание услуг по договору с нерезидентом РБ (п. 10 Инструкции № 66).

Информационный обмен между получателем бюджетных средств и территориальным органом государственного казначейства осуществляется с применением документооборота на бумажных носителях либо в электронном виде (п. 17 Инструкции № 63).

Если закупки товаров (работ, услуг) осуществляются по договору за счет нескольких источников финансирования (бюджетных и иных), при представлении в органы государственного казначейства платежного поручения на перечисление бюджетных средств получатель бюджетных средств обязан представить копии платежных поручений с отметкой банка, подтверждающие перечисление средств за счет иных (внебюджетных) источников. Перечисление средств при оплате таких закупок осуществляется пропорционально доле каждого источника в общем объеме финансирования (пункты 33, 34 Инструкции № 66).

Если за счет нескольких источников финансирования осуществляется выполнение работ на создание (передачу) научно-технической продукции, в качестве документов, подтверждающих привлечение для выполнения работ собственных средств, представляются сведения организаций-исполнителей с указанием наименования выполненных работ и фактических затрат на их выполнение. Указанные сведения представляются по итогам выполнения этапов работ, которые согласно утвержденному календарному плану работ выполняются с привлечением собственных средств (п. 35 Инструкции № 66).

С 1 января 2013 года отношения, возникающие в связи с осуществлением государственных закупок на территории Республики Беларусь, включая процесс выбора поставщика (подрядчика, исполнителя) и заключения с ним договора на государственную закупку, регулируются Законом Республики Беларусь от 13.07.2012 № 419-З «О государственных закупках товаров (работ, услуг)» (далее – Закон № 419-З).

Постановлением Совмина от 22.08.2012 № 778 «О некоторых мерах по реализации Закона Республики Беларусь «О государственных закупках товаров (работ, услуг)» (с изменениями и дополнениями, далее – постановление № 778), установлены некоторые меры по реализации Закона № 419-З. В частности, размещение информации о государственных закупках и актов законодательства о государственных закупках производится в сети Интернет на официальном сайте <http://www.icetrade.by>, оператором которого является информационное республиканское унитарное предприятие «Национальный центр маркетинга и конъюнктуры цен».

Постановлением № 778 отменено действие с 1 января 2013 года Положения о порядке выбора поставщика (подрядчика, исполнителя) при осуществлении государственных закупок на территории Республики Беларусь, утвержденного постановлением Совмина от 20.12.2008 № 1987.

Оформление оплаты обязательств бюджетных организаций перед поставщиками **за счет внебюджетных источников** производится в соответствии с Инструкцией о банковском переводе, утвержденной постановлением Правления Нацбанка Республики Беларусь от 29.03.2001 № 66 (с изменениями и дополнениями).

Характеристика субсчетов по учету расчетов с поставщиками

Субсчет 150 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

На субсчете 150 учитываются расчеты с поставщиками за строительные материалы, конструкции и детали, оборудование для установки и т. п., приобретаемые организацией за счет бюджетных и внебюджетных источников для осуществления капитального строительства. На нем отражаются также расчеты с подрядчиками по конструкциям и

деталям, переданным им для строительства и монтажа, и за выполненные строительно-монтажные работы.

По дебету субсчета 150 записываются суммы, перечисленные поставщикам и подрядчикам, а также стоимость переданных подрядчикам конструкций и деталей, строительных материалов для строительно-монтажных работ.

По кредиту субсчета 150 записываются стоимость ценностей, полученных от поставщиков на склад, суммы выполненных подрядчиком строительно-монтажных работ.

Дебетовый и кредитовый остатки по субсчету 150 на конец отчетного периода определяют по данным аналитического учета, который ведется по каждому поставщику (подрядчику).

В качестве регистров аналитического учета используются книга учета средств и расчетов формы 292 или карточки учета средств и расчетов формы 292А (приложения 19 и 27 к постановлению Минфина от 08.02.2005 № 15 (с изменениями и дополнениями, далее – постановление № 15, Инструкция № 15)).

Дебетовый остаток субсчета 150 отражается в разделе 9 «Затраты на капитальное строительство» актива бухгалтерского баланса, кредитовый – в разделе 6 «Финансирование капитального строительства» пассива бухгалтерского баланса.

Субсчет 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

На субсчете 178 учитываются расчеты с поставщиками (подрядчиками, исполнителями) за материальные ценности, выполненные работы и услуги, приобретаемые организацией за счет бюджетных и внебюджетных источников (кроме расчетов с поставщиками, учитываемых на субсчетах 150 и 179), а также другие расчеты (например, по претензиям и долгам, переданным на разрешение суда).

По дебету субсчета 178 записывается увеличение дебиторской задолженности и погашение кредиторской задолженности, а по кредиту – увеличение кредиторской задолженности и погашение дебиторской задолженности.

Дебетовый и кредитовый остатки по субсчету 178 определяются по данным аналитического учета по каждому дебитору и кредитору.

Дебетовый остаток означает сумму дебиторской задолженности и показывается в разделе 6 «Расчеты» актива бухгалтерского баланса, кредитовый остаток означает сумму кредиторской задолженности и показывается в разделе 3 «Расчеты» пассива бухгалтерского баланса.

Субсчет 179 «Расчеты в порядке плановых платежей»

Расчеты с поставщиками в порядке плановых платежей применяются при наличии постоянных хозяйственных связей с различными предприятиями и организациями по поставкам материальных ценностей и услуг. Расчеты в порядке плановых платежей возможны, например, с поставщиками продуктов питания, с организациями общепита за питание учащихся, с автобазами за услуги авто-транспорта.

Для осуществления расчетов в порядке плановых платежей между поставщиком и покупателем заключается договор, в котором указываются длительность расчетного периода, сроки перечисления платежей, сроки выверки расчетов и порядок завершения расчетов.

Расчеты с поставщиками осуществляются не по каждой отдельной сделке (отгрузке, отпуску товаров), а путем периодического перечисления денежных средств в сроки и в размерах, заранее согла-

сованных плательщиком и получателем средств в договоре.

Суммы каждого планового платежа устанавливаются сторонами на предстоящий месяц (квартал) исходя из согласованной периодичности платежей и из объема поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Плановые платежи производятся, как правило, платежными поручениями.

Периодически, но не реже одного раза в месяц, стороны обязаны уточнить состояние расчетов в соответствии со стоимостью фактически полученных материальных ценностей или принятых работ (услуг). Сверка расчетов оформляется актом.

Если стоимость полученных материальных ценностей или принятых работ (услуг) больше или меньше суммы произведенных плановых платежей, образовавшаяся разница в соответствии с договором может быть перечислена (погашена) соответствующей стороной либо учтена при очередном платеже.

Дебетовый и кредитовый остатки по субсчету 179 определяются по данным аналитического учета с каждым поставщиком.

Дебетовый остаток по субсчету 179 отражается в разделе 6 «Расчеты» актива бухгалтерского баланса, а кредитовый – в разделе 3 «Расчеты» пассива бухгалтерского баланса.

ТАБЛИЦА 1. КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СУБСЧЕТОВ ПО УЧЕТУ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ

№ п/п	Содержание операций	Бухгалтерские записи с использованием субсчетов:					
		150 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»		179 «Расчеты в порядке плановых платежей»	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
3	4	5	6	7	8		
1	2						
	Перечисление денежных средств поставщикам за счет бюджетного финансирования со счета территориального органа государственного казначейства (две записи одновременно):						
1	1) получено финансирование;	102	143, 231	100	140, 142, 230, 232	100	140, 142, 230, 232
	2) перечисление средств поставщикам	150	102	178	100	179	100
	Погашение обязательств получателя бюджетных средств (например, учреждения образования), финансируемого из республиканского бюджета) перед поставщиком путем проведения взаимозачета:						
2	– у получателя бюджетных средств (две записи одновременно):						
	1) получено финансирование	102	143	100	140	100	140
	2) перечислена задолженность поставщику	150	102	178	100	179	100

– у распорядителя бюджетных средств (в Минобразования) (две записи одновременно):

1) получено финансирование	102	231	100	230	100	230
2) перечислено финансирование учреждению образования	143	102	140	100	140	100

Примечание

В результате отражения в бухгалтерском учете проведенного взаимозачета у получателя бюджетных средств (в учреждении образования) уменьшится кредиторская задолженность перед поставщиком, что должно быть отражено в составе кассовых расходов.

Погашение обязательств получателей бюджетных средств, подлежащих оплате за счет средств бюджета, путем проведения взаимозачета производится в соответствии с Инструкцией о порядке проведения взаимозачета налогов, сборов (пошлин), подлежащих уплате плательщиком (иным обязанным лицом), и денежных обязательств республиканских органов государственного управления, местных исполнительных и распорядительных органов перед этим плательщиком (иным обязанным лицом), утвержденной постановлением Минфина от 21.12.2011 № 136 (по согласованию с МНС и Государственным таможенным комитетом).

По результатам взаимозачета прекращаются обязательства:

- плательщика по платежам в бюджет соответствующего уровня;
- получателя бюджетных средств перед плательщиком за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- бюджета соответствующего уровня по финансированию получателя бюджетных средств

3	Перечисление поставщикам-нерезидентам денежных средств в иностранной валюте за счет бюджетного финансирования (пересчитанных в белорусские рубли по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату перечисления иностранной валюты поставщику)	150	101	178	101	–	–
---	--	-----	-----	-----	-----	---	---

Примечание

Бюджетные организации могут получать иностранную валюту в порядке бюджетного финансирования в соответствии с Порядком финансирования расходов республиканского бюджета в иностранной валюте, утвержденным приказом Минфина от 23.09.1998 № 224, а также путем ее приобретения в соответствии с действующим законодательством на внутреннем валютном рынке с использованием бюджетных средств.

Порядок совершения валютно-обменных операций по покупке иностранной валюты, ее продаже (кроме обязательной продажи), конверсии установлен Инструкцией о порядке совершения валютно-обменных операций с участием юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, утвержденной постановлением Правления Нацбанка от 28.07.2005 № 112 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 112).

Пересчет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в белорусские рубли производится в соответствии со статьей 11 Закона Республики Беларусь от 18 октября 1994 года № 3321-XII «О бухгалтерском учете и отчетности» (с изменениями и дополнениями, далее – Закон № 3321-XII)

4	Перечисление поставщикам-нерезидентам денежных средств в иностранной валюте за счет внебюджетных источников (пересчитанных в белорусские рубли по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату перечисления иностранной валюты поставщику в соответствии со статьей 11 Закона № 3321-XII)	150	118	178	118	–	–
---	---	-----	-----	-----	-----	---	---

Примечание

Бюджетные организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, могут получать иностранную валюту по договорам, заключенным с субъектом валютных операций – нерезидентом (юридическим или физическим лицом) и предусматривающим экспорт продукции (работ, услуг).

Правилами проведения валютных операций, утвержденными постановлением Правления Нацбанка от 30.04.2004 № 72 (с изменениями и дополнениями), определен перечень случаев, в которых организации вправе реализовать продукцию (работы, услуги) физическим лицам за иностранную валюту на территории Республики Беларусь. В установленных случаях организации обязаны получить разрешение Нацбанка.

Кроме того, иностранная валюта может быть приобретена за счет внебюджетных источников на внутреннем валютном рынке в соответствии с Инструкцией № 112

5	Перечисление поставщикам денежных средств за счет внебюджетных источников (в белорусских рублях)	150	111	178	111	179	111
6	Передача подрядным организациям оборудования к установке и строительных материалов для капитального строительства	150	040, 041	–	–	–	–
7	Оприходование материальных запасов, полученных от поставщиков	040, 041	150	060 - 069	178	061-062	179
8	Оприходование отдельных предметов в составе оборотных средств, приобретенных за счет бюджетных средств (две записи одновременно)	–	–	070, 072 200, 202	178 260	070 200, 202	179 260
9	Оприходование отдельных предметов в составе оборотных средств, приобретенных за счет внебюджетных средств (две записи одновременно)	–	–	070, 072 080, 082, 211, 246	178 260	070 080, 082, 211, 246	179 260

Примечание

Методика учета отдельных предметов в составе оборотных средств определена Инструкцией по бухгалтерскому учету отдельных предметов в составе оборотных средств бюджетными организациями, утвержденной постановлением Минфина от 01.04.2004 № 63 (с изменениями и дополнениями)

10	Оприходование объектов основных средств, приобретенных за счет бюджетных средств (две записи одновременно)	–	01 (соотв. субсчета) 200, 202	178 250	–	–
11	Оприходование объектов основных средств, приобретенных за счет внебюджетных средств (две записи одновременно)	–	01 (соотв. субсчета) 246, 176	178 250	–	–

Примечание

С 1 января 2013 года методика учета основных средств определена Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина от 31.10.2012 № 60 (далее – Инструкция № 60). Согласно п. 13 Инструкции № 60 при приобретении основных средств за счет гуманитарной, спонсорской помощи и других целевых средств одновременно с оприходованием основных средств по цене приобретения составляется запись по дебету субсчета 176 «Расчеты по целевым суммам на выполнение поручений» и кредиту субсчета 250 «Фонд в основных средствах»

12	Приняты выполненные подрядчиком строительно-монтажные работы на основании акта приемки	150	–	–	–	–
13	Приняты работы, услуги (кроме строительно-монтажных работ) от поставщика на основании акта приемки	–	080, 082, 200, 211	178	080, 082, 200, 211	179

Примечание

Оприходование материальных ценностей, работ, услуг (операции 7–13), приобретенных за счет бюджетных средств, производится по стоимости приобретения, **включая НДС**, а приобретенных за счет внебюджетных средств – по стоимости приобретения **без НДС** (п. 1 Инструкции о порядке отражения в бухгалтерском учете налога на добавленную стоимость бюджетными организациями, утвержденной постановлением Минфина от 15.03.2000 № 19 (с изменениями и дополнениями)). Это правило по отношению к основным средствам конкретизировано в п. 12 Инструкции № 60.

Если по названным операциям (7–13) приобретены материальные ценности, работы, услуги за иностранную валюту, оценка активов и обязательств в белорусских рублях производится в соответствии со статьей 11 Закона № 3321-XII

Сумма курсовых разниц при переоценке **дебиторской** задолженности, образованной за счет **бюджетных средств**:

14	а) дооценка	143, 231	178	140, 142, 230, 232	–	–
	б) уценка	150	140, 142, 230, 232	178	–	–

Сумма курсовых разниц при переоценке **дебиторской** задолженности, образованной за счет **внебюджетных средств**:

15	а) дооценка	150	410 или 237	178	410 или 237	–
	б) уценка	410 или 237	150	410 или 237	178	–

Сумма курсовых разниц при переоценке **кредиторской** задолженности, образованной за счет **бюджетных средств**:

16	а) дооценка	143, 231	150	140, 142, 230, 232	178	–
	б) уценка	150	143, 231	178	140, 142, 230, 232	–

Сумма курсовых разниц при переоценке **кредиторской** задолженности, образованной за счет **внебюджетных средств**:

17	а) дооценка	410 или 237	150	410 или 237	178	–
	б) уценка	150	410 или 237	178	410 или 237	–

Примечание

Бухгалтерские записи по отражению курсовых разниц (операции 14–17) вытекают из Декрета Президента РБ от 30.06.2000 № 15 (с изменениями и дополнениями), которым установлено:

1) переоценка активов и обязательств в иностранной валюте производится при изменении Нацбанком РБ курсов иностранных валют на дату совершения операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период.

Переоценивая активы и обязательства на дату составления бухгалтерской отчетности, следует знать, что датой составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день в отчетном периоде (п. 2 ст. 101 Бюджетного кодекса Республики Беларусь);

2) курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств в иностранной валюте, относятся бюджетными организациями на увеличение или уменьшение источников финансирования. Следовательно, по операциям, осуществляемым за счет бюджетного финансирования, курсовые разницы относятся в дебет (кредит) соответствующих субсчетов счета 23 «Финансирование и займы» и счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию». По операциям, осуществляемым за счет доходов от предпринимательской деятельности, курсовые разницы относятся в дебет (кредит) субсчетов 410 «Прибыли и убытки» или 237 «Прочие источники».

В проекте Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» изменен подход к отражению курсовых разниц по авансам выданным и полученным. Согласно этим изменениям при перечислении аванса в иностранной валюте для покупки товара сумма аванса переоцениваться не будет. Поступивший товар будет приниматься к учету по официальному курсу Нацбанка на дату перечисления аванса. При поступлении аванса от покупателя выручка будет определяться по официальному курсу Нацбанка на дату получения аванса

18	На сумму НДС по документам поставщиков при приобретении материальных запасов, основных средств, отдельных предметов в составе оборотных средств, работ, услуг за счет внебюджетных средств	175	150	175	178	175	179
19	Списание (по истечении срока исковой давности) дебиторской задолженности, образованной при осуществлении деятельности за счет бюджетных средств	203	150	200, 202	178	200, 202	179
20	Списание (по истечении срока исковой давности) дебиторской задолженности, образованной при осуществлении деятельности за счет внебюджетных средств	212	150	080, 082, 211	178	080, 082, 211	179
21	Списание (по истечении срока исковой давности) кредиторской задолженности, образованной при осуществлении деятельности за счет бюджетных средств	150	143, 231	178	140, 142, 230, 232	179	140, 142, 230, 232
22	Списание (по истечении срока исковой давности) кредиторской задолженности, образованной при осуществлении деятельности за счет внебюджетных средств	150	237 или 410	178	237 или 410	179	237 или 410

Примечание

Списание выявленных при инвентаризации сумм дебиторской и кредиторской задолженности (операции 19–22), по которым истек срок исковой давности, в бюджетных организациях осуществляется в соответствии со ст. 12 Закона № 3321-XII:

– дебиторская задолженность – на увеличение расходов;

– кредиторская задолженность – на увеличение доходов (источников финансирования).

Списание дебиторской задолженности с баланса по истечении срока исковой давности не означает ее аннулирование, она должна числиться за балансом в течение 5 лет для наблюдения за возможностью взыскания на забалансовом счете 05 «Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов». Если должник вернет долг, сумма задолженности списывается с забалансового счета 05.

Если дебиторская задолженность была образована за счет бюджетных средств, поступившая сумма долга должна быть внесена в доход государственного бюджета. Если дебиторская задолженность была образована при осуществлении предпринимательской деятельности, поступившая сумма долга относится на увеличение прибыли

23	Возврат получателю бюджетных средств дебиторской задолженности поставщика, возникшей за счет бюджетных ассигнований текущего финансового года	102	150	100	178	100	179
24	Возврат в текущем финансовом году получателю бюджетных средств дебиторской задолженности поставщика, возникшей за счет бюджетных ассигнований прошлых лет (две записи одновременно): 1) погашение дебиторской задолженности; 2) образование задолженности перед бюджетом	102 143	150 173	100 140, 142	178 173	100 140, 142	179 173
25	Возврат получателю бюджетных средств дебиторской задолженности поставщика, возникшей при осуществлении деятельности за счет внебюджетных средств	111, 118	150	111, 118	178	111	179

Примечание

В соответствии с главами 6 и 7 Инструкции № 63 суммы дебиторской задолженности, возвращенные поставщиками, используются по разным направлениям в зависимости от того, за счет ассигнований какого финансового года (текущего года или прошлых лет) дебиторская задолженность была образована.

Согласно подпункту 40.1 п. 40 Инструкции № 63 при поступлении на текущий бюджетный счет получателя бюджетных средств в банке суммы дебиторской задолженности, образовавшейся за счет бюджетных ассигнований текущего финансового года, получатель бюджетных средств обязан перечислить ее на счет территориального органа государственного казначейства на восстановление кассовых расходов. Срок перечисления – в течение трех рабочих дней и в последний рабочий день месяца. При этом перечисление осуществляется по каждому отдельному договору.

Если в текущем финансовом году на бюджетный счет получателя бюджетных средств в банке поступит сумма дебиторской задолженности, образованной за счет бюджетных ассигнований прошлых лет, получатель бюджетных средств обязан перечислить ее в доход соответствующего бюджета.

В соответствии с пунктами 42, 43, 44 Инструкции № 63 на счета территориальных органов государственного казначейства могут поступать денежные средства на восстановление кассовых расходов получателя бюджетных средств от иных юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, а не только от получателя бюджетных средств.

В этом случае поступившую от поставщиков (подрядчиков, исполнителей) дебиторскую задолженность, возникшую в текущем финансовом году, территориальный орган государственного казначейства отражает как восстановление кассовых расходов по лицевым счетам получателей бюджетных средств не позднее пяти рабочих дней со дня поступления указанных сумм и в последний рабочий день месяца. Если поступают суммы дебиторской задолженности прошлых лет, территориальный орган государственного казначейства вправе самостоятельно принимать решение о направлении этих средств в бюджет соответствующего уровня с последующим письменным уведомлением получателя бюджетных средств о проведении данной операции и (или) представлением ему копии расчетного документа

Регистры бухгалтерского учета по учету расчетов с поставщиками

Мемориально-ордерная форма учета

Инструкцией № 15 установлено, что основной формой бухгалтерского учета в бюджетных организациях является форма «журнал-главная» – разновидность мемориально-ордерной формы учета.

Основными регистрами мемориально-ордерной формы являются мемориальные ордера и книга «журнал-главная» формы 308. Формы мемориальных ордеров приведены в приложениях 1–16 к постановлению № 15, форма книги «журнал-главная» – в приложении 18.

Мемориальные ордера в бюджетных организациях являются одновременно и накопительными ведомостями. Каждый из них предназначен для отражения определенных операций (отдельных первичных документов или группы однородных документов) и имеет постоянный номер. Инструкцией № 15 предусмотрено 15 таких мемориальных ордеров – накопительных ведомостей. Некоторые из них являются регистрами синтетического и аналитического учета.

По операциям, не охваченным мемориальными ордерами – накопительными ведомостями, и по операциям «красное сторно» составляются отдельные мемориальные ордера формы 274 (приложение 16 к постановлению № 15), которые нумеруются, начиная с 16-го номера за каждый месяц в отдельности.

В мемориальном ордере формы 274 отражаются, например, бухгалтерские записи по дебету субсчетов 040, 041, 203, 212, 175, 143, 231, 410, 237 и кредиту субсчета 150 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (операции 7, 12, 14б, 15б, 16а, 17а, 18, 19, 20 в таблице 1), а также по дебету субсчета 150 и кредиту субсчетов 143, 231, 237, 410 (операции 14а, 15а, 16б, 17б, 21, 22 в таблице 1).

Записи в мемориальные ордера – накопительные ведомости и в мемориальные ордера формы 274 производятся не позднее дня, следующего за

днем получения первичных учетных документов (п. 22 Инструкции № 15).

Бухгалтерские записи, отражаемые в мемориальных ордерах, могут быть простыми или сложными. Простые записи затрагивают два счета (дебет одного счета (субсчета) и кредит другого счета (субсчета)). Сложные записи затрагивают несколько счетов (дебет одного счета (субсчета) и кредит нескольких счетов (субсчетов) или дебет нескольких счетов (субсчетов) и кредит одного счета (субсчета)).

Учет операций, осуществляемых за счет бюджетных и внебюджетных источников, ведется отдельно. В связи с этим Инструкцией № 15 рекомендуется каждому субсчету присваивать отличительный признак в виде номера (по бюджетным средствам – 1; по средствам, полученным от предпринимательской деятельности, – 2; по целевым средствам – 3 и т. д.). Отличительный признак может присваиваться субсчетам в случае получения средств из бюджетов разных уровней.

Мемориальные ордера – накопительные ведомости и мемориальные ордера формы 274 составляются в разрезе источников финансирования (отдельно по операциям, производимым за счет средств бюджета, и отдельно по операциям, производимым за счет внебюджетных источников финансирования). В заголовочной части регистров указывается источник финансирования.

Мемориальные ордера подписываются исполнителем, руководителем группы учета (в централизованных бухгалтериях) и главным бухгалтером или его заместителем (п. 22 Инструкции № 15).

Для учета расчетов с поставщиками (подрядчиками, исполнителями) предназначены регистры, названные в таблице 2.

Как видим, форма 408 накопительной ведомости используется для составления двух мемориальных ордеров (мемориального ордера 6 и мемориального ордера 7). Итоги накопительных ведомостей по окончании месяца являются мемориальными ордерами.

ТАБЛИЦА 2. РЕГИСТРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПО УЧЕТУ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ

Номер мемориального ордера	Номер формы	Наименование формы документа
6	408	Накопительная ведомость по расчетам с прочими дебиторами и кредиторами (приложение 6 к постановлению № 15)
7	408	Накопительная ведомость по расчетам в порядке плановых платежей (приложение 7 к постановлению № 15)

Из содержания пункта 31 Инструкции № 15 вытекает, что бюджетные организации имеют право применять машинно ориентированные формы учета, предусматривающие автоматизацию бухгалтерского учета с использованием соответствующих программных продуктов. При этом выходные формы документов (мемориальные ордера, книга «журнал-главная» и др.) ежемесячно должны выводиться на бумажные носители, а содержание показателей в этих формах должно соответствовать требованиям, предусмотренным Инструкцией № 15 для регистров бухгалтерского учета.

Форма бухгалтерского учета, применяемые технологии обработки учетной информации (используемые компьютерные программы) предусматриваются в учетной политике организации.

Особенности мемориально-ордерной формы в организациях с небольшим объемом совершаемых операций

Инструкцией № 15 установлено, что в организациях с небольшим объемом совершаемых операций мемориальные ордера – накопительные ведомости ведутся в обязательном порядке лишь по операциям, отражаемым в мемориальных ордерах 1, 2, 3 (по операциям по движению денежных средств в кассе, на счетах в банке и на лицевых счетах в территориальных органах государственного казначейства). По остальным операциям (включая операции по расчетам с поставщиками (подрядчиками, исполнителями)) в таких организациях рекомендуется составлять мемориальные ордера формы 274. Операции в них отражаются (накапливаются) ежедневно по мере их совершения. Мемориальным ордерам формы 274 присваиваются номера, начиная с номера 4 (4, 5, 6 и т. д.), в каждом из которых в течение месяца накапливаются данные по определенной группе операций, то есть мемориальный ордер формы 274 является одновременно накопительной ведомостью по определенной группе операций.

Порядок заполнения мемориального ордера 6 и переноса данных в книгу «журнал-главная»

Мемориальный ордер 6 – накопительная ведомость по расчетам с прочими дебиторами и кредиторами является регистром синтетического и аналитического учета по субсчету 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». Для записи

по каждому документу (платежному поручению, счету-фактуре и др.) в ведомости отводится отдельная строка.

В начале каждого месяца из накопительной ведомости за прошлый месяц суммы по графам 23–24 «Остаток на конец месяца по субсчету 178» переносятся в накопительную ведомость текущего месяца в графы 5–6 «Остаток на начало месяца по субсчету 178» по каждому документу с указанием наименования поставщика.

По мере оплаты счета поставщика в графах 2–4, 7–12 производятся записи по каждой позиции (строке) с указанием даты, номера платежной инструкции и кредитуемых субсчетов (100, 101, 111, 118, 140, 230 и др.) в корреспонденции с дебетом субсчета 178. Записи по кредиту субсчетов по учету денежных средств не включаются в сумму оборотов по мемориальному ордеру 6 для записи в книгу «журнал-главная». В книгу «журнал-главная» суммы по этим операциям переносятся из мемориальных ордеров 2 и 3.

На суммы полученных материальных ценностей, принятых работ, услуг, а также на суммы, возвращенные поставщиками и подрядчиками, в накопительной ведомости производится запись в графе 15 (кредит субсчета 178) и в графах 16–20 (дебет субсчетов 060–069, 070, 072, 013–019, 200, 211, 100, 101, 111, 118 и др.). Вторые записи отражаются по графам 21–22.

Вторая запись – это бухгалтерская проводка, которая обязательно составляется при наличии первой (по конкретной хозяйственной операции, например, при оприходовании объектов основных средств, отдельных предметов в составе оборотных средств). Вторая запись отражается, как правило, в том мемориальном ордере, в котором отражена первая запись.

По окончании месяца по каждой позиции (строке) по графам 23–24 подсчитывается остаток (дебетовый или кредитовый) на конец месяца, а также подсчитываются итоги по каждой графе.

Итоги графы 15 «Кредит субсчета 178», граф 16–20 «Дебет субсчетов», граф 21–22 «Вторые записи» (за исключением сумм, возвращенных поставщиками на текущие счета в банке) записываются в книгу «журнал-главная». Суммы, возвращенные поставщиками (дебет субсчетов 100, 101, 111, 118 и др. – кредит субсчета 178), записываются в книгу «журнал-главная» из мемориальных ордеров 2 и 3.

Аналитический учет расчетов с прочими дебиторами и кредиторами можно вести в книге учета средств и расчетов формы 292 или на карточках учета средств и расчетов формы 292А.

Пример. Заполним мемориальный ордер 6 за апрель, используя условный пример по операциям, осуществляемым за счет бюджетных средств. Данные для его заполнения приведены в таблицах 3 и 4.

Итоги графы 15 «Кредит субсчета 178» (4 175 000), граф 16, 18, 19 «Дебет субсчетов» (3 250 000, 425 000, 450 000), графы 21 «Вторые записи» (425 000) запи-

сываются в книгу «журнал-главная». Итог графы 17 (50 000), означающий возврат средств поставщиками на бюджетный счет организации (Д-т субсч. 100 – К-т субсч. 178), итог графы 9 (4 125 000), означающий перечисление средств поставщикам (Д-т субсч. 178 – К-т субсч. 100), записывается в книгу «журнал-главная» из мемориального ордера 2. Мемориальный ордер 2 ведется отдельно по операциям, связанным с движением денежных средств на текущем бюджетном счете в банке, и отдельно по операциям, связанным с движением денежных средств на лицевом счете в территориальном органе государственного казначейства.

ТАБЛИЦА 3. ВЫПИСКА ИЗ МЕМОРИАЛЬНОГО ОРДЕРА 6 – НАКОПИТЕЛЬНОЙ ВЕДОМОСТИ ПО РАСЧЕТАМ С ПРОЧИМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ ЗА МАРТ 2012 ГОДА

№ п/п	Дата	Номер документа	Наименование поставщика	Остаток на конец месяца по субсчету 178, руб.	
				Дебет	Кредит
15	31.03	36	Лакокрасочный завод	50 000	
25	31.03	45	РУП «Минскэнерго»		250 000
ИТОГО				50 000	250 000

ТАБЛИЦА 4. ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ ОПЕРАЦИИ ЗА АПРЕЛЬ 2012 ГОДА

Дата операции	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов		№ мемориального ордера
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
02.04	Перечислено со счета территориального органа государственного казначейства заводу бытовой химии за хозяйственные материалы (платежное поручение № 50)	500 000 500 000	100 178	140 100	2 2, 6
06.04	Перечислено РУП «Минскэнерго» со счета территориального органа государственного казначейства за потребленную электроэнергию в марте (платежное поручение № 51)	250 000 250 000	100 178	140 100	2 2, 6
09.04	Получена сумма дебиторской задолженности от лакокрасочного завода, образовавшаяся за счет финансирования текущего года по причине недопоставки им хозяйственных материалов (платежное поручение № 40)	50 000	100	178	2, 6
18.04	Приняты от РСУ работы по капитальному ремонту здания (акт приемки № 33)	2 500 000	200	178	6
19.04	Акцептован счет № 34 быткомбината за стирку белья	450 000	200	178	6
20.04	Перечислено со счета территориального органа казначейства: РСУ за работы по капитальному ремонту здания согласно акту приемки № 33 (платежное поручение № 52); быткомбинату согласно счету № 34 за стирку белья (платежное поручение № 53)	2 500 000	100	140	2
		2 500 000	178	100	2, 6
22.04	Получено на склад белье от швейной фабрики (товарно-транспортная накладная № 35)	450 000	100	140	2
		450 000	178	100	2, 6
23.04	Акцептован счет № 36 автопарка за доставку белья со швейной фабрики	400 000	072	178	6
		400 000	200	260	6
24.04	Получены от завода бытовой химии хозяйственные материалы (товарно-транспортная накладная № 37)	25 000	072	178	6
		25 000	200	260	6
28.04	Перечислено со счета территориального органа государственного казначейства: за белье швейной фабрике (платежное поручение № 54); автопарку за услуги по доставке белья (платежное поручение № 55)	450 000	063	178	6
		400 000	100	140	2
30.04	Акцептован счет № 38 РУП «Минскэнерго» за потребленную электроэнергию в апреле	400 000	178	100	2, 6
		25 000	100	140	2
		25 000	178	100	2, 6
		300 000	200	178	6

**МЕМОРИАЛЬНЫЙ ОРДЕР 6. НАКОПИТЕЛЬНАЯ ВЕДОМОСТЬ ПО РАСЧЕТАМ С ПРОЧИМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ
ЗА АПРЕЛЬ 2012 ГОДА
ФОРМА 408**

<...>

№ п/п	Дата	Номер документа	Наименование поставщика	Остаток на начало месяца по субсчету 178		Дебет субсчета 178					
				Дебет	Кредит	Дата	Номер платежного поручения	Кредит субсчетов			Итого
				5	6	7	8	9	10	11	12
1	31.03	36	Лакокрасочный завод	50 000							
2	31.03	45	РУП «Минскэнерго»		250 000	06.04	51	250 000			250 000
3	02.04		Завод бытовой химии			02.04	50	500 000			500 000
4	18.04		PCY			20.04	52	2 500 000			2 500 000
5	19.04		Быткомбинат			20.04	53	450 000			450 000
6	22.04		Швейная фабрика			28.04	54	400 000			400 000
7	23.04		Автопарк			28.04	55	25 000			25 000
8	30.04		РУП «Минскэнерго»								
Итого				50 000	250 000			4 125 000			4 125 000

ОБОРОТНАЯ СТОРОНА

№ п/п	Кредит субсчета 178			Дебет субсчетов				Вторые записи		Остаток на конец месяца по субсчету 178		
	Дата	Номер документа	Сумма	200	100	072	063	Д-т 200 К-т 260	Д-т _____ К-т _____	Дебет	Кредит	
			15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
1	09.04	40	50 000		50 000						-	-
2											-	-
3	24.04	37	450 000				450 000				50 000	
4	18.04	33	2 500 000	2 500 000							-	-
5	19.04	34	450 000	450 000							-	-
6	22.04	35	400 000			400 000		400 000			-	-
7	23.04	36	25 000			25 000		25 000			-	-
8	30.04	38	300 000	300 000								300 000
Итого			4 175 000	3 250 000	50 000	425 000	450 000	425 000			50 000	300 000

<...>

Порядок заполнения мемориального ордера 7 и переноса данных в книгу «журнал-главная»

Мемориальный ордер 7 – накопительная ведомость по расчетам в порядке плановых платежей является регистром синтетического и аналитического учета по субсчету 179 «Расчеты в порядке плановых платежей».

Порядок заполнения этого регистра и определения суммы оборотов для внесения в книгу «журнал-главная» аналогичен порядку заполнения и внесения в книгу «журнал-главная» накопительной ведомости по расчетам с прочими дебиторами и кредиторами (мемориального ордера 6).

Особенность заполнения регистра состоит лишь в том, что в нем для каждого поставщика отводится необходимое количество строк для отражения операций в течение месяца.

Аналитический учет расчетов с поставщиками в порядке плановых платежей может вестись в книге учета средств и расчетов формы 292 или на карточках аналогичного названия формы 292А.

Бухгалтерские записи по оприходованию **продуктов питания** (Дебет субсчетов 061, 066, 200 – Кредит субсчета 179) накапливаются в течение месяца в разрезе материально ответственных лиц и поставщиков в своде накопительных ведомостей по приходу продуктов питания формы 398 (мемориальный ордер 11) (приложение 11 к постановлению № 15). Аналитический учет расчетов с поставщиками продуктов питания можно вести в накопительной ведомости по расчетам в порядке плановых платежей формы 408 или в книге формы 292 (на карточках формы 292А).

АННА ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ