

14. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: монография. — Брест, Житомир: ЖГТУ, 2004. — 256 с.
15. Савицкая, Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности: учеб. пособие. — Минск: БГЭУ, 2008. — 351 с.
16. Снитко, М.А. Теория бухгалтерского учета: учебник. — Минск: Современная школа, 2006. — 312 с.
17. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. — Москва: Финансы и статистика, 2003. — 272 с.
18. Стражев, В.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / В.И. Стражев, О.В. Латыпова. — 2-е изд. — Минск: Выш. шк., 2005. — 205 с.
19. Татур И.К. Бухгалтерский учет для неучетных специальностей: учебн. — 2-е изд. — Минск: БГЭУ, 2007. — 413 с.
20. Хорин А.Н. Стратегический анализ: учебное пособие / А.Н. Хорин, В. Э. Керимов. — 2-е изд. — Москва: Эксмо, 2009. — 480 с.
21. Шеремет, А.Д. Вопросы теории учетных дисциплин // Бух. учет. — 2008. — № 2. — С. 60–62.
22. Шеремет, А.Д. Теория экономического анализа: учебник. — 2-е изд. — Москва: ИНФРА-М, 2006. — 366 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КЛАССИФИКАЦИИ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ, ФИНАНСИРУЕМЫХ ИЗ БЮДЖЕТА

*Н.В. Долбик, старший преподаватель кафедры экономики и управления
государственного УО «Республиканский институт повышения
квалификации и переподготовки работников Министерства
труда и социальной защиты Республики Беларусь»,
аспирант БГЭУ*

Введение

Специалистами в области бухгалтерского учета найдены фундаментальные подходы к построению теоретических основ классификации счетов бухгалтерского учета с целью определения их экономической сущности, назначения и практического применения. Классификация счетов бухгалтерского учета обогащает методику изучения построения как отдельных счетов и их групп, так и всей системы бухгалтерских счетов в целом. Классифицировать счета бухгалтерского учета можно по трем основным признакам:

- по экономическому содержанию;
- по структуре и назначению;
- по отношению к балансу.

Классификация счетов по экономическому содержанию означает, что отражается на данном счете. Планы счетов бухгалтерского учета построены по экономическому содержанию и состоят из разделов, в которые объединены счета, однородные по экономической сущности учитываемых объектов.

Классификация счетов по структуре и назначению дополняет экономическую классификацию и позволяет выявить закономерности отражения информации на счетах бухгалтерского учета и подходы к отражению хозяйственных операций на счетах при ведении синтетического и аналитического учета.

Классификация счетов по отношению к балансу организации позволяет отделить информацию, которая находит свое отражение в балансе организации, от данных, учитываемых за балансом.

Теоретические основы классификации счетов бухгалтерского учета, изложенные в экономической литературе, основаны на примерах счетов бухгалтерского учета, применяемых, как правило, коммерческими организациями [1]. В настоящее время коммерческие организации в Республике Беларусь (кроме банков и иных небанковских финансово-кредитных организаций) применяют для учета Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89 (в редакции постановлений Минфина от 13.11.2003 № 153, от 11.12.2008 № 187) (далее — Типовой план). Классификация счетов в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета, применяемого коммерческими организациями, предложена такими известными специалистами как Дробышевский Н.П., Кондраков Н.П., Кравченко Л.И., Ладутько Н.И., Палий В.Ф., Панков Д.А., Папковская П.Я., Снитко М.А., Соколов Я.В., Стражев В.И., Ткаченко Н.М., Тишков И.Е. и др.

Основная часть

Классификация счетов в организациях, финансируемых из бюджета, в экономической литературе пока не была представлена. В учреждениях, финансируемых из бюджета, бухгалтерский учет ведется в соответствии

с Планом счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, утвержденным Приказом Министерства финансов Республики Беларусь 10 декабря 1999 года № 354. (в ред. постановлений Минфина от 15.03.2000 № 19, от 20.12.2001 № 124, от 14.04.2004 № 71) (далее — бюджетный план счетов) [6].

В соответствии с классификацией счетов **по экономическому содержанию**, бюджетный план счетов состоит из двенадцати разделов, объединяющих однородные по экономической сущности счета:

- Раздел I. Основные средства;
- Раздел II. Материальные запасы;
- Раздел III. Отдельные предметы в составе оборотных средств;
- Раздел IV. Затраты на производство;
- Раздел V. Денежные средства;
- Раздел VI. Внутриведомственные расчеты по финансированию;
- Раздел VII. Расчеты;
- Раздел VIII. Расходы;
- Раздел IX. Финансирование и займы;
- Раздел X. Фонды и средства целевого назначения;
- Раздел XI. Реализация;
- Раздел XII. Доходы и финансовые результаты.

По экономическому содержанию объектов учета счета можно условно разделить на следующие укрупненные группы:

- счета активов (имущества, ресурсов, средств бюджетной организации) по составу и размещению;
- счета пассивов (фондов, источников финансирования, обязательств или резервов) как источников формирования активов;
- счета хозяйственных операций деятельности бюджетной организации (расходов, затрат на производство и реализацию, счета расчетов).

Счета активов по составу и размещению делятся на подгруппы:

1. Счета учета основных средств (счет 01, субсчета 010–019; счет 02, субсчет 020).
2. Счета оборотных средств, кроме денежных, (счета 03, 04, 05, 06, 07).
3. Счета денежных средств и финансовых активов (счета 10, 11, 12, 13).

Счета пассивов, как источников формирования активов, можно разделить на следующие подгруппы:

1. Счета источников финансирования из бюджета (счет 14, субсчета 140–143, 146; счет 23, субсчета 230–236).
2. Счета собственных источников, кроме финансирования из бюджета, (доходов от внебюджетной деятельности — субсчета 237, 410; фондов и резервов — счета 24, 25, 26, 27).
3. Счета заемных источников (субсчета 145, 238).

Счета хозяйственных операций деятельности бюджетной организации условно можно разделить на следующие подгруппы счетов:

1. Счета расходов по бюджету (счет 20, субсчета 200–206) и расходов по внебюджетной деятельности (счет 21, субсчета 210–215).
2. Счета затрат на производство продукции, работ, услуг (счет 08).
3. Счета реализации продукции, работ, услуг (счет 28).
4. Счета расчетов (субсчет 144, счета 15, 16, 17, 18, 19).

Классификация счетов **по структуре и назначению** на примере бюджетного плана счетов позволяет отразить порядок применения счета и ведения учета по бюджетной и внебюджетной деятельности бюджетной организации. Счета по структуре и назначению, или учетно-техническим характеристикам, можно разбить на группы:

- Основные счета.
- Регулирующие счета.
- Операционные счета.
- Финансово-результатные счета.

Основные счета отражают состав имущества, прочих активов, пассивов и основных расчетов. Все они имеют определенную структуру, дебетовые и кредитовые обороты и конечное сальдо, которое отражается в балансе.

Основные счета можно представить в виде следующих подгрупп, каждая из которых имеет свои характерные черты:

1. Инвентарные счета.
2. Денежные счета.
3. Счета финансирования, фондов и резервов.
4. Счета расчетов.

Инвентарные счета применяются для учета наличия, состава и движения инвентарных объектов, независимо от источника их поступления. Все эти счета активные, могут иметь дебетовое сальдо, увеличение, поступление имущества отражается по дебету счета, выбытие — по кредиту, сальдо отражается в активе баланса. К инвентарным счетам относятся счета 01 «Основные средства», 03 «Продукция на складе», 04 «Оборудование, строительные материалы для капитального строительства и материалы для научных исследований», 05 «Животные на выращивании и откорме», 06 «Материалы и продукты питания», 07 «Отдельные предметы в составе оборотных средств».

Денежные счета применяются для учета денежных средств организации, в зависимости от источника их поступления применяются разные счета. Все денежные счета активные, могут иметь только дебетовое сальдо, обороты по дебету отражают поступление денежных средств, обороты по кредиту — выбытие, конечное сальдо отражается в активе баланса. К денежным счетам относятся счета 10 «Текущие счета по бюджету», 11 «Текущие счета по внебюджетным средствам», 12 «Касса», 13 «Прочие денежные средства».

Счета финансирования, фондов и резервов используются для учета полученного бюджетного финансирования, фондов, создаваемых за счет различных источников и образованных резервов. Эти счета пассивные, имеют только кредитовое сальдо, обороты по кредиту отражают получение бюджетного финансирования, образование или увеличение фондов и резервов. Обороты по дебету счетов означают восстановление бюджетного финансирования, использование или уменьшение фондов и резервов. Сальдо этих счетов отражается в пассиве баланса.

Счетами финансирования, в зависимости от уровня распорядителя средств бюджета, являются счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию» и 23 «Финансирование и займы» [7]. Главные распорядители средств бюджета отражают полученное финансирование на пассивных субсчетах 230 «Финансирование из бюджета», 231 «Финансирование из бюджета капитальных вложений», 232 «Финансирование из других бюджетов», 234 «Финансирование из бюджета на выплату пособий и компенсаций», 235 «Финансирование из фонда социальной защиты». Для нижестоящих организаций, получающих финансирование через вышестоящую организацию, предусмотрено использование пассивной части субсчетов 140 «Расчеты по финансированию из бюджета», 142 «Расчеты по финансированию за счет других бюджетов», 143 «Расчеты по финансированию капитальных вложений», 146 «Расчеты по финансированию на выплату пенсий и пособий за счет средств бюджета».

К фондовым счетам относятся счета 24 «Фонды экономического стимулирования», 25 «Фонд в основных средствах», 26 «Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств», 27 «Фонды целевого назначения».

Для учета резервов по внебюджетной деятельности бюджетной организации в соответствии с учетной политикой организации можно предусмотреть использование субсчетов «Резервы» к субсчетам 237 «Прочие источники», 271 «Централизованные фонды и финансовые резервы» или 272 «Внебюджетные фонды».

Счета расчетов применяются для отражения хозяйственных операций, связанных с расчетами с персоналом, с поставщиками, с разными дебиторами и кредиторами, с бюджетом и т.п. Счета расчетов бывают трех видов: активные, пассивные или активно-пассивные.

К активным можно отнести счета, отражающие выданные авансы или перечисленные средства, например, субсчета 155 «Расчеты с заказчиками по авансам», 145 «Расчеты по перечислению заемных средств», 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)».

Пассивными являются счета, отражающие обязательства организации, которые возникают в процессе хозяйственной деятельности, например, перед работниками или контингентом, перед бюджетом, по отчислениям на социальное страхование и другие. К пассивным можно отнести субсчета 171 «Расчеты по социальному страхованию», 173 «Расчеты с бюджетом», 176 «Расчеты по целевым суммам на выполнение поручений», 177 «Расчеты с депонентами», 180 «Расчеты с персоналом», 181 «Расчеты со стипендиатами».

Активно-пассивные счета расчетов отражают операции по расчетам, где возможно возникновение дебиторской или кредиторской задолженности, к таким счетам можно отнести субсчета 144 «Внутриведомственные расчеты», 150 «Расчеты с поставщиками», 151 «Расчеты по взаимным платежам», 154 «Расчеты с покупателями».

и заказчиками», 170 «Расчеты по недостаткам», 172 «Расчеты по специальным видам платежей», 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 179 «Расчеты в порядке плановых платежей», 184 «Расчеты по договорам добровольного страхования», 188 «Расчеты по прочим удержаниям» и другие.

Главные распорядители средств бюджета, получившие финансирование для нижестоящих получателей бюджетных средств, могут отражать перечисление средств нижестоящим организациям, а также возврат неиспользованного финансирования, на активно-пассивных субсчетах 140 «Расчеты по финансированию из бюджета», 142 «Расчеты по финансированию за счет других бюджетов», 143 «Расчеты по финансированию капитальных вложений», 146 «Расчеты по финансированию на выплату пенсий и пособий за счет средств бюджета».

Регулирующие счета применяются только для уточнения значения основного счета, не затрагивая записей основного счета. Если основной счет активный, то регулирующий к нему — пассивный и наоборот. Например, пассивный регулирующий счет 02 «Амортизация основных средств» уменьшает значение активного основного счета 01 «Основные средства». В бюджетном плане счетов присутствует еще один регулирующий субсчет 411 «Использование прибыли» (активный), который уменьшает значение субсчета 410 «Прибыли и убытки» в пассивной части этого субсчета.

Операционные счета применяются для отражения учетных операций, позволяющих получить определенные показатели, необходимые для осуществления финансово-хозяйственной деятельности организации. Операционные счета можно разделить на следующие подгруппы:

1. Распределительные счета.
2. Операционно-результатные счета.
3. Калькуляционные счета.

Распределительные счета применяются для отражения накопления определенных учетных данных в течение некоторого периода времени и последующего распределения этих данных по объектам учета. Для выполнения функции накопления и распределения учетных данных в бюджетном плане счетов предусмотрен только один субсчет 210 «Расходы к распределению», в отличие от Типового плана счетов, где можно разделить распределительные счета на собирательно-распределительные счета (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»), которые закрываются каждый месяц и в балансе не отражаются, и бюджетно-распределительные счета (96 «Резервы предстоящих расходов и платежей», 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов»), которые позволяют проводить «бюджетирование», то есть распределение расходов и доходов между отчетными периодами (месяцами, кварталами, годами).

Субсчет 210 «Расходы к распределению» можно применять в качестве собирательно-распределительного для распределения косвенных или накладных расходов. Например, собранные в течение месяца по дебету субсчета 210 «Расходы к распределению» расходы можно распределить с кредита указанного субсчета в зависимости от вида деятельности организации пропорционально долям соответствующих источников финансирования в дебет следующих субсчетов:

- 200 «Расходы по бюджету»;
- 202 «Расходы за счет других бюджетов»;
- 203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения»;
- 080 «Затраты на производство»;
- 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»;
- 084 «Затраты по заготовке и переработке материалов»;
- 211 «Расходы по внебюджетным средствам»;
- 212 «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения».

Расходы, связанные с реализацией готовой продукции, работ, услуг и других материальных ценностей, относятся в дебет субсчетов реализации:

- 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»;
- 281 «Реализация других материальных ценностей».

Если некоторые косвенные расходы оплачиваются за счет бюджетных средств, то при их распределении необходимо обеспечить целевое использование бюджетных средств. Для этого следует восстановить сумму кассового расхода по субсчету 100 «Текущий счет по бюджету» и списать эту же сумму с субсчета 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам».

Пример. Оплачен счет за услуги связи за счет финансирования из бюджета:

Дебет 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;

Кредит 100 «Текущий счет по бюджету»;

– списана сумма оплаты на расходы к распределению:

Дебет 210 «Расходы к распределению»;

Кредит 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;

– списана на расходы по бюджету распределенная на этот источник сумма:

Дебет 200 «Расходы по бюджету»;

Кредит 210 «Расходы к распределению»;

– списана на расходы по внебюджетной деятельности соответствующая сумма:

Дебет 211 «Расходы по внебюджетным средствам»;

Кредит 210 «Расходы к распределению»;

– восстановлены кассовые расходы по бюджету на сумму, отнесенную на расходы по внебюджетной деятельности:

Дебет 100 «Текущий счет по бюджету»;

Кредит 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам».

Субсчет 210 «Расходы к распределению» можно применять в качестве бюджетно-распределительного для отражения расходов будущих периодов. В текущем периоде отражаем расходы организации по дебету субсчета 210 «Расходы к распределению», а затем переносим расходы по частям на те временные периоды, к которым они действительно относятся.

Пример. Оплачена в ноябре подписка на периодические издания на 1 квартал будущего года за счет финансирования из бюджета:

Дебет 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;

Кредит 100 «Текущий счет по бюджету»;

– списана сумма оплаты на расходы к распределению:

Дебет 210 «Расходы к распределению»;

Кредит 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;

– списываем ежемесячно третью часть расходов на подписку в течение 1 квартала:

Дебет 200 «Расходы по бюджету»;

Кредит 210 «Расходы к распределению».

В качестве бюджетно-распределительных счетов могут быть использованы субсчета 237 «Прочие источники» или 410 «Прибыли и убытки».

Например, для отражения доходов будущих периодов по внебюджетной деятельности бюджетной организации можно применить субсчет «Доходы будущих периодов» к субсчетам 237 «Прочие источники» или 410 «Прибыли и убытки» в зависимости от учетной политики организации.

Пример. Получен доход от внебюджетной деятельности за выполненные работы авансом за три месяца. Отражаем доход будущего периода в зависимости от учетной политики:

Дебет 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам» или

Дебет 155 «Расчеты с заказчиками по авансам» или

Дебет 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» или

Дебет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

Кредит 237 «Прочие источники» субсчет «Доходы будущих периодов» или

Кредит 410 «Прибыли и убытки» субсчет «Доходы будущих периодов»;

– списана часть дохода, приходящаяся на один месяц:

Дебет 237 «Прочие источники» субсчет «Доходы будущих периодов» или

Дебет 410 «Прибыли и убытки» субсчет «Доходы будущих периодов»;

Кредит 237 «Прочие источники» или

Кредит 410 «Прибыли и убытки».

Аналогично можно организовать учет резервов предстоящих расходов и платежей по внебюджетной деятельности бюджетной организации с использованием субсчета «Резерв предстоящих расходов» к субсчетам 237 «Прочие источники», 271 «Централизованные фонды и финансовые резервы» или 272 «Внебюджетные фонды» в зависимости от учетной политики организации.

Пример. По распоряжению руководителя организации в соответствии с законодательством создается резерв предстоящих расходов с отнесением части расходов на затраты по внебюджетной деятельности. Начисляем сумму части резерва в зависимости от учетной политики:

Дебет 08 «Затраты на производство» или

Дебет 211 «Расходы по внебюджетным средствам» или

Дебет 212 «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения»;

Кредит 237 «Прочие источники» субсчет «Резерв предстоящих расходов» или

Кредит 271 «Централизованные фонды и финансовые резервы» субсчет «Резерв предстоящих расходов» или

Кредит 272 «Внебюджетные фонды» субсчет «Резерв предстоящих расходов»;

– используем резерв для оплаты подрядных работ:

Дебет 237 «Прочие источники» субсчет «Резерв предстоящих расходов» или

Дебет 271 «Централизованные фонды и финансовые резервы» субсчет «Резерв предстоящих расходов» или

Дебет 272 «Внебюджетные фонды» субсчет «Резерв предстоящих расходов»;

Кредит 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам» или

Кредит 150 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или

Кредит 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Операционно-результатные счета используются для проведения хозяйственных операций по реализации продукции (работ, услуг), других материальных ценностей и расчета результата реализации. Эти счета являются активно-пассивными, не имеют сальдо и в балансе не отражаются. Бюджетным планом счетов предусмотрен один операционно-результатный счет 28 «Реализация», который имеет два субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» и 281 «Реализация других материальных ценностей». По дебету этих субсчетов отражаются себестоимость продукции, работ, услуг, расходы на реализацию, расходы к распределению и налоги от реализации, по кредиту субсчетов отражается выручка от реализации. В конце месяца определяется финансовый результат от реализации, который в зависимости от учетной политики относится на субсчета 237 «Прочие источники» или 410 «Прибыли и убытки».

Пример. Отпускаем со склада продукцию покупателю:

Дебет 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная»;

Кредит 030 «Продукция на складе» — на фактическую себестоимость отпущенной продукции;

– отражаем поступление выручки от реализации:

Дебет 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам» или

Дебет 120 «Касса»;

Кредит 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

– списываем отгруженную продукцию на реализацию:

Дебет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

Кредит 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная» — на фактическую себестоимость отпущенной продукции;

– списываем расходы к распределению на реализацию:

Дебет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

Кредит 210 «Расходы к распределению» — на часть фактических расходов, относящихся к данной реализации;

– начисляем налоги от полученной выручки:

Дебет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

Кредит 173 «Расчеты с бюджетом» — на сумму НДС,

Дебет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

Кредит 173 «Расчеты с бюджетом» — на сумму сбора в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки;

– рассчитываем результат от реализации готовой продукции (отпускная стоимость — фактическая себестоимость — налоги от выручки):

Дебет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

Кредит 410 «Прибыли и убытки» или

Кредит 237 «Прочие источники» — на сумму полученной прибыли;

Или

Дебет 410 «Прибыли и убытки»;

Кредит 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» — на сумму убытка.

Калькуляционные счета используются для расчета затрат на производство продукции, работ, услуг по внебюджетной деятельности бюджетной организации. В соответствии с учетной политикой для калькулирования могут быть определены счет 08 «Затраты на производство» или субсчет 211 «Расходы по внебюджетным средствам». Если бюджетная организация имеет развитую систему внебюджетной деятельности, удобнее использовать активный калькуляционный счет 08 «Затраты на производство», который имеет следующие субсчета:

080 «Затраты на производство»;

082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»;

084 «Затраты по заготовке и переработке материалов».

В течение производственного периода по дебету счета 08 «Затраты на производство» отражаются затраты на производство продукции, работ, услуг по видам внебюджетной деятельности, в том числе прямые производственные, косвенные, накладные и прочие затраты [2]. В конце производственного цикла рассчитывается фактическая себестоимость готовой продукции по сумме сложившихся затрат, которая отражается по кредиту счета 08 «Затраты на производство». Сальдо счета 08 «Затраты на производство» означает незавершенное производство.

В соответствии с учетной политикой организации, финансируемой из бюджета, учет затрат на производство или расходов по внебюджетной деятельности можно вести одним из двух способов: первый способ — с применением счета 211 «Расходы по внебюджетным средствам» или второй способ — с применением счета 08 «Затраты на производство» [7].

При первом способе учета все расходы организации относятся в дебет счета 211 «Расходы по внебюджетным средствам», а в конце отчетного периода списываются на субсчет 237 «Прочие источники».

Пример. Отражаем расходы по внебюджетной деятельности:

Дебет 211 «Расходы по внебюджетным средствам»;

Кредит 063 «Хозяйственные материалы и канцелярские принадлежности» или

Кредит 067 «Прочие материалы» — на сумму израсходованных материалов;

Кредит 160 «Расчеты с подотчетными лицами» — на сумму утвержденных расходов на основании авансовых отчетов подотчетных лиц;

Кредит 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» — на сумму выполненных работ, оказанных услуг сторонними организациями;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом» — на сумму начисленной заработной платы работникам;

Кредит 171 «Расчеты по социальному страхованию» — на сумму начисленных на фонд заработной платы обязательных отчислений в Фонд социальной защиты населения и в Белгосстрах;

Кредит 210 «Расходы к распределению» — на сумму накладных или косвенных расходов и другие счета.

В конце года сумма расходов списывается проводкой:

Дебет 237 «Прочие источники»;

Кредит 211 «Расходы по внебюджетным средствам» — на общую сумму расходов, или на фактическую себестоимость.

Второй способ ведения учета расходов с применением счета 08 «Затраты на производство» наиболее приближен к учету в коммерческих организациях и дает возможность организовать удобный аналитический учет затрат на производство и расчет себестоимости выпускаемой продукции. В этом случае к счету 08 «Затраты на производство» следует открыть субсчета по видам продукции.

Пример. Отражаем затраты на производство:

Дебет 080 «Затраты на производство»;

Кредит 063 «Хозяйственные материалы и канцелярские принадлежности» или

Кредит 067 «Прочие материалы» — на сумму израсходованных материалов;

Кредит 084 «Затраты по изготовлению и переработке материалов» — на сумму затрат по изготовлению и переработке материалов, требующих дополнительной обработки и подготовки для производства;

Кредит 160 «Расчеты с подотчетными лицами» — на сумму утвержденных расходов подотчетных лиц;

Кредит 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» — на сумму выполненных работ, оказанных услуг сторонними организациями;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом» — на сумму начисленной заработной платы работникам за выполнение работ;

Кредит 171 «Расчеты по социальному страхованию» — на сумму начисленных на фонд заработной платы обязательных отчислений в Фонд социальной защиты населения и в Белгосстрах;

Кредит 210 «Расходы к распределению» — на сумму накладных или косвенных расходов и другие счета.

Сальдо счета 08 «Затраты на производство» означает незавершенное производство, стоимостную оценку которого может проводить специальная комиссия, утвержденная руководителем организации.

Себестоимость готовой продукции, выпущенной за отчетные период, рассчитывается следующим образом:

$$\begin{aligned} \text{Себестоимость} = & \text{Незавершенное производство на начало отчетного периода} + \\ & + \text{обороты по дебету счета 080 «Затраты на производство»} - \\ & - \text{Незавершенное производство на конец отчетного периода.} \end{aligned}$$

Готовая печатная продукция списывается проводкой:

Дебет 030 «Готовая продукция»;

Кредит 080 «Затраты на производство» — на сумму равную себестоимости готовой продукции.

Финансово-результатные счета используются для отражения превышения доходов над расходами от приносящей доходы деятельности организации, финансируемой из бюджета, то есть полученных финансовых результатов от внебюджетной деятельности. В зависимости от учетной политики в качестве финансово-результатных счетов можно использовать пассивный субсчет 237 «Прочие источники» или активно-пассивный субсчет 410 «Прибыли и убытки». Обороты по кредиту данных счетов означают получение или увеличение доходов от внебюджетной деятельности, обороты по дебету счетов показывают появление убытков, начисление налогов или иное использование полученной прибыли.

В соответствии с Инструкцией о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета от приносящей доходы деятельности, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 12 ноября 2002 г. № 152, бюджетные организации формируют фонды экономического стимулирования на субсчетах 240 «Фонд материального поощрения» и 246 «Фонд производственного и социального развития» [5]. Для отражения операций по использованию прибыли можно применять активный субсчет 411 «Использование прибыли».

Пример. Рассчитываем финансовый результат реализации готовой продукции, работ, услуг:

Дебет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

Кредит 410 «Прибыли и убытки» — на сумму полученной прибыли;

– начисляем налоги от прибыли:

Дебет 410 «Прибыли и убытки» или

Дебет 411 «Использование прибыли»;

Кредит 173 «Расчеты с бюджетом» — на сумму налогов;

– оставшаяся после налогообложения прибыль распределяется по фондам в соответствии с учетной политикой организации:

Дебет 410 «Прибыли и убытки» или

Дебет 411 «Использование прибыли»;

Кредит 240 «Фонд материального поощрения» — в размере не более 40% и

Кредит 246 «Фонд производственного и социального развития» — в размере не менее 60%.

Классификация счетов **по отношению к балансу** организации позволяет отразить данные бухгалтерского учета, представленные в балансе организации, отдельно от данных, учитываемых за балансом. Счета бухгалтерского учета в бюджетных организациях делятся на балансовые и забалансовые.

На **балансовых счетах** отражаются имущество и другие активы организации, которые принадлежат ей и подлежат отражению в балансе как по составу и размещению так и по принадлежности и источникам формирования. К балансовым счетам относятся счета всех 12 разделов бюджетного плана счетов.

Забалансовые счета используются, как правило, для учета ценностей, которые не принадлежат организации, но временно находятся в данной организации. Эти счета не отражаются в балансе и не входят в общий итог суммы баланса [4]. На забалансовых счетах учитываются арендованные основные средства (счет 01); товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение (счет 02); бланки строгой отчетности (счет 04); списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов (счет 05); материальные ценности, оплаченные по централизованному снабжению (счет 06); задолженность учащихся и студентов за невозвращенные материальные ценности (счет 07); переходящие спортивные призы и кубки (счет 08).

Использование забалансовых счетов дает возможность своевременно отражать операции по поступлению и выбытию средств, принадлежащих другим организациям, или подлежащих выдаче физическим лицам, например, призов и кубков — победителям соревнований, обеспечивать контроль использования и сохранности материальных ценностей, не принадлежащих данной организации, предоставлять информацию о состоянии забалансовых счетов для функций управления и оценки кредитоспособности и финансовой устойчивости организации. В отличие от балансовых счетов, особенность забалансовых счетов заключается в том, что учет на них ведется без использования метода двойной записи, записи на счетах проводят в натуральном и стоимостном выражении с подсчетом оборотов и выведением остатков.

Выводы

Классификация счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций дает возможность более глубоко изучить методики применения счетов для отражения многообразия хозяйственных операций по бюджетной и внебюджетной деятельности, выявить возможности управления состоянием и движением объектов учета, оптимизировать финансовые потоки, расходы и доходы организации и обеспечить максимально эффективное управление организацией в целом.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бухгалтерский учет / Под общей ред. Н.И. Ладутько. — 5-е изд., перераб. и доп. — Мн.: ООО «ФУАинформ», 2005. — 742 с.

2. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях (с учетом нового плана счетов бюджетного учета): Изд. 6-е, перераб. и доп. / Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков. — М.: Велби, Проспект, 2007. — 376 с.
3. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 29.12.2006 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Минск, 2009.
4. Инструкция о порядке организации бухгалтерского учета организациями, финансируемыми из бюджета, и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 08 февраля 2005 г., № 15 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Минск, 2009.
5. Инструкция о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета от приносящей доходы деятельности: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 12 ноября 2002 г., № 152 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Минск, 2009.
6. План счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета: Приказ Министерства финансов Республики Беларусь 10 дек. 1999 г. № 354 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Минск, 2009.
7. Чернюк А.А. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях: учебник / А.А. Чернюк. — 3-е изд., испр. — Минск: Выш. шк., 2008. — 623 с.