

## Кассовые и фактические расходы: формирование и учет

В бюджетных организациях одним из основных объектов бухгалтерского учета являются:

- расходы, производимые за счет средств республиканского и местных бюджетов (бюджетного финансирования) в соответствии с утвержденными бюджетными сметами;
- расходы, производимые за счет внебюджетных источников в соответствии с утвержденными сметами доходов и расходов по каждому виду приносящей доходы (предпринимательской) деятельности.

Названные расходы, в свою очередь, подразделяются на кассовые и фактические расходы. В настоящем материале рассмотрены сущность кассовых и фактических расходов, производимых за счет бюджетного финансирования, а также порядок их формирования и учета.

### Двойственный характер расходов

Расходы бюджетных организаций, производимые за счет бюджетного финансирования, подразделяются на кассовые и фактические расходы, исходя из двойственного их характера.

Расходование бюджетных средств осуществляется со счетов территориальных органов государственного казначейства (далее – территориальное казначейство), что является расходом соответствующего бюджета.

Реальные (фактические) расходы, которые, как правило, по времени не совпадают с расходами соответствующего бюджета, осуществляются бюджетными организациями.

В бухгалтерии бюджетной организации находят отражение как расходы соответствующего бюджета, так и реальные (фактические) расходы организации.

### Формирование кассовых расходов

Кассовые расходы отражаются в следующих формах годовой и квартальной отчетности:

1. Отчет об исполнении бюджетной сметы формы 2 (далее – отчет формы 2);
2. Отчет об исполнении бюджетной сметы на капитальное строительство формы 2-2 (далее – отчет формы 2-2).

В п. 35 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей

доходы деятельности бюджетных организаций, утв. постановлением Минфина от 10.03.2010 г. № 22 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 22), разъяснено, что в графе 8 «Кассовые расходы» формы 2 отражаются суммы, выданные со счетов территориального казначейства, а также со счетов в банках путем безналичных расчетов или наличными деньгами за вычетом сумм, внесенных на восстановление кассовых расходов.

В соответствии с п. 44 Инструкции № 22 в графе 8 «Кассовые расходы» формы 2-2 отражаются суммы расходов, оплаченные путем безналичных расчетов со счетов территориального казначейства, а также со счетов в банках.

Денежные средства, перечисленные со счета территориального казначейства на текущий бюджетный счет получателя бюджетных средств, учитываются в составе кассовых расходов при списании их с текущего бюджетного счета получателя бюджетных средств (например, при получении наличных денежных средств на выплату заработной платы, стипендий, авансов на командировки). Такой порядок учета кассовых расходов касается денежных средств, перечисляемых территориальным казначейством на счета получателей бюджетных средств в соответствии с п. 27 Инструкции о порядке организации и осуществления исполнения республиканского бюджета, местных бюджетов, бюджета государственного внебюджетного Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь по расходам, утв. постановлением Минфина

от 27.07.2011 г. № 63 (далее – Инструкция № 63). Согласно названному пункту суммы удержаний из заработной платы работников, иных приравненных к ней платежей, стипендий, пособий на основании письменных заявлений работников (студентов, учащихся, безработных), а также на основании исполнительных листов в пользу физических либо юридических лиц перечисляются по назначению со счетов получателей бюджетных средств.

Возврат денежных средств на счет территориального казначейства восстанавливает кассовые расходы (уменьшает выборку средств из бюджета). Согласно подп. 40.1 п. 40 Инструкции № 63 денежные средства, поступившие на текущий бюджетный счет получателя бюджетных средств в банке на восстановление кассовых расходов по бюджетным ассигнованиям **текущего финансового года** (включая суммы поступившей дебиторской задолженности поставщиков, подрядчиков, исполнителей), подлежат перечислению на счет территориального казначейства. Срок перечисления – в течение трех рабочих дней и в последний рабочий день месяца.

Денежные средства, перечисленные на счет территориального казначейства на восстановление кассовых расходов, отражаются по лицевым счетам получателей бюджетных средств по тем же кодам бюджетной классификации расходов бюджета, по которым произведены кассовые расходы. Пунктом 43 Инструкции № 63 предусмотрен срок, в течение которого территориальное казначейство отражает восстановление кассовых расходов по лицевым счетам (не позднее 5 рабочих дней со дня поступления указанных сумм и в последний рабочий день месяца).

Денежные средства, поступившие на текущий бюджетный счет получателя бюджетных средств в банке в текущем финансовом году на восстановление расходов по бюджетным ассигнованиям **прошлых лет** (включая суммы поступившей дебиторской задолженности поставщиков, подрядчиков, исполнителей), подлежат перечислению в соответствующий бюджет и **не учитываются** при формировании кассовых расходов.

В соответствии с пунктами 42–44 Инструкции № 63 на счет территориального казначейства могут поступать денежные средства на восстановление кассовых расходов получателя бюджетных средств от иных юридических лиц, индивидуаль-

ных предпринимателей, а не только от получателя бюджетных средств. В этом случае территориальное казначейство отражает 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. В случаях, когда требуется дополнительная информация для выяснения принадлежности поступивших сумм, восстановление кассовых расходов производится территориальным казначейством после получения необходимых сведений по указанным суммам. При поступлении на счет территориального казначейства денежных средств, подлежащих зачислению в бюджет, территориальное казначейство 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.

В составе кассовых расходов учитываются суммы открытых аккредитивов. Возврат неиспользованных аккредитивов отражается в учете как восстановление кассовых расходов.

Согласно п. 32 Инструкции о порядке оплаты бюджетных обязательств, принятых получателями бюджетных средств, и обязательств, принятых получателями средств бюджета государственного внебюджетного Фонда социальной защиты населения Республики Беларусь, утв. постановлением Минфина от 29.06.2000 г. № 66, расчеты с использованием аккредитивов за счет бюджетных средств разрешены лишь по договорам с нерезидентами Республики Беларусь.

При формировании кассовых расходов не учитываются:

- курсовые разницы, определяемые при переоценке денежных средств в иностранной валюте на счете в банке в связи с изменением курсов Нацбанка РБ на дату совершения операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности;

- расходование со счета в банке иностранной валюты, приобретенной организацией за счет бюджетного финансирования. В составе кассовых расходов в этом случае отражаются средства в белорусских рублях, направляемые банку со счета территориального казначейства на покупку иностранной валюты. Возврат банком неиспользован-

ных белорусских рублей на счет территориального казначейства уменьшает кассовые расходы.

Если организация получила бюджетное финансирование в иностранной валюте, то в этом случае списание (расходование) средств с бюджетного валютного счета и возврат неиспользованных валютных средств на счет в банке учитываются при формировании кассовых расходов по курсу Нацбанка РБ на дату совершения операции.

В 2015 году не имеют отношения к формированию кассовых расходов средства, получаемые бюджетными организациями согласно перечню, приведенному в двух приложениях к Закону РБ от 30.12.2014 г. № 225-З «О республиканском бюджете на 2015 год» (далее – Закон на 2015 год):

приложение 11 «Средства, зачисляемые в доходы республиканского бюджета в счет компенсации его расходов»;

приложение 13 «Средства, зачисляемые в доходы местных бюджетов в счет компенсации их расходов».

Денежные средства, полученные бюджетными организациями согласно перечню, приведенному в двух названных выше приложениях к Закону на 2015 год, вносятся в счет компенсации расходов республиканского и соответствующих местных бюджетов (п. 2 ст. 16 и п. 6 ст. 23 Закона на 2015 год).

Подпунктами 40.2 и 40.3 п. 40 Инструкции № 63 установлен порядок использования зачисленных на текущий счет по учету бюджетных средств получателя бюджетных средств процентов, начисленных банками за пользование денежными средствами, иных денежных средств, зачисленных на счет получателя бюджетных средств в соответствии с законодательством, а также ошибочно либо излишне поступивших денежных средств:

проценты банка перечисляются до пятого числа месяца, следующего за отчетным месяцем, в доход соответствующего бюджета;

иные денежные средства, а также ошибочно либо излишне поступившие, перечисляются по назначению, минуя счет территориального казначейства.

Содержание подпунктов 40.2 и 40.3 п. 40 Инструкции № 63 позволяет сделать вывод о том, что названные денежные средства, списанные с текущего счета по учету бюджетных средств получателя

бюджетных средств, не учитываются при формировании кассовых расходов.

Наличие остатков денежных средств на текущем бюджетном счете бюджетной организации на первое число месяца допускается в случае зачисления средств для осуществления расчетов, связанных с выплатой заработной платы и приравненных к ней платежей, стипендий, пособий, командировочных расходов, иных денежных средств в последний рабочий день месяца (п. 41 Инструкции № 63).

Таким образом, не все денежные средства, поступающие на текущий бюджетный счет в банке, а также списанные со счета, имеют отношение к формированию кассовых расходов.

Кроме того, в составе кассовых расходов учитываются лишь те расходы, которые произведены за счет бюджетного финансирования **текущего финансового года**.

## **Бухучет кассовых расходов. Субсчета по учету кассовых расходов**

Синтетический учет кассовых расходов ведется на субсчетах активного счета 10 «Текущие счета по бюджету», которые предназначены для учета движения денежных средств **на текущих бюджетных счетах в банке и лицевых счетах в территориальном казначействе**.

На субсчете 100 «Текущий счет по бюджету» учитывается движение средств у получателей (распорядителей) бюджетных средств на содержание организации, а также движение средств, предназначенных для перечисления подведомственным организациям в порядке бюджетного финансирования, у главных и нижестоящих распорядителей бюджетных средств.

На субсчете 101 «Текущий валютный счет по бюджету» учитывается движение денежных средств в иностранной валюте, поступивших в порядке бюджетного финансирования, а также приобретенных в соответствии с действующим законодательством за счет бюджетного финансирования и зачисленных на специальный валютный счет.

На субсчете 102 «Текущий счет по капитальным вложениям за счет средств бюджета» учитывается движение средств на финансирование капитальных вложений.

Субсчета 103 «Текущий счет по взысканным платежам в бюджет», 104 «Текущий валютный счет по взысканным платежам в бюджет» используются органами, уполномоченными взыскивать платежи в бюджет. На них учитывается движение денежных средств (соответственно в белорусских рублях и в иностранной валюте), изъятых и конфискованных в соответствии с действующим законодательством и подлежащих зачислению в доход бюджета.

На субсчете 103 учитывается также движение денежных средств, поступающих в соответствии с законодательством на текущий счет организации по учету бюджетных средств (балансовый счет 3642 «Прочие средства распорядителей (получателей) бюджетных средств до востребования» Плана счетов бухгалтерского учета в банках РБ). Со счета 3642 они перечисляются в счет компенсации расходов республиканского бюджета и (или) соответствующего местного бюджета (не позднее 3 рабочих дней с даты их поступления на счет и не позднее последнего рабочего дня месяца). Как указывалось выше, движение этих средств не имеет отношения к формированию кассовых расходов.

На субсчете 105 «Текущий счет на выплату пенсий и пособий за счет фонда социальной защиты» учитываются в органах социальной защиты средства ФСЗН, предназначенные для выплаты пенсий и пособий.

По дебету субсчетов счета 10, **используемых для учета движения денежных средств на текущих бюджетных счетах в банке, записывается поступление денежных средств на счета в банке**, а по кредиту – списание (перечисление) денежных средств. Сальдо является дебетовым. Записи по дебету и кредиту субсчетов в бухгалтерии бюджетной организации производятся на основании выписок банка. К выпискам прилагаются соответствующие первичные документы, которыми оформляется движение средств на счетах в банке и на основании которых составлены выписки.

В выписке банка отражается остаток средств на счете на начало дня, поступление средств и списание средств в течение дня по каждому документу в отдельности с указанием номеров документа, расчетного (текущего) счета, на который (или с которого) перечислена сумма, кода банка, а также остаток денежных средств на конец дня.

В банках счета по операциям клиентов Плана счетов бухгалтерского учета в банках являются пассивными. Следовательно, в бухгалтерии банка суммы поступивших средств на счета организаций

отражаются по кредиту, а списание (использование) средств – по дебету.

Суммы в выписках банка приводятся в том значении, которое они имеют для банка. Об этом следует помнить бухгалтеру бюджетной организации, когда он обрабатывает выписки банка и составляет соответствующие регистры бухгалтерского учета.

При использовании субсчетов счета 10 **для учета движения денежных средств на лицевых счетах в территориальном казначействе по дебету и кредиту субсчетов** (одновременно) отражается оплата расходов бюджетных организаций со счета территориального казначейства. Записи производятся на основании выписок из лицевого счета бюджетной организации (по форме согласно приложению 5 к Инструкции № 63), формируемых территориальным казначейством по мере совершения операций. В этом случае, как и на основании выписки банка, по дебету субсчетов счета 10 отражаются суммы, зачисленные на счет (получено бюджетное финансирование), а по кредиту – перечисление средств со счета соответствующим получателям. Денежные средства на текущий счет бюджетной организации в банке не поступают, но отражаются так, как если бы они были зачислены на счет и списаны со счета.

Выписки банка и выписки из лицевого счета в бухгалтерии бюджетной организации следует обобщать в отдельных накопительных ведомостях – мемориальных ордерах.

Кроме выписки из лицевого счета территориальным казначейством ежемесячно формируется отчет о финансировании и остатках бюджетных средств (по форме согласно приложению 6 к Инструкции № 63).

Кассовые расходы, отраженные в информации территориального казначейства, сверяются получателем бюджетных средств с данными бухгалтерского учета. Если в течение 5 рабочих дней после истечения отчетного периода в территориальное казначейство не представлены возражения в письменной форме, кассовые расходы считаются сверенными (п. 57 Инструкции № 63).

## Учет произведенных кассовых расходов

Произведенные кассовые расходы отражаются по кредиту субсчетов счета 10 в корреспонденции с дебетом различных субсчетов в зависимости от направления расходов (таблица 1).

ТАБЛИЦА 1. УЧЕТ ПРОИЗВЕДЕННЫХ КАССОВЫХ РАСХОДОВ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Получение с текущего бюджетного счета в кассу организации денежных средств в белорусских рублях (на выплату заработной платы, стипендий, авансов на командировки и др.)	120	100, 102
<b>Примечание.</b> Перечисление денежных средств со счета территориального казначейства и зачисление их на текущий бюджетный счет в банке кассовым расходом не является			
2	Получение с текущего бюджетного валютного счета в кассу организации денежных средств в иностранной валюте (полученных организацией в порядке бюджетного финансирования (пересчитанных в белорусские рубли по официальному курсу, установленному Нацбанком РБ на дату совершения операции))	121	101
3	Перечисление с текущего бюджетного счета организации по назначению денежных средств, удержанных из заработной платы работников, иных приравненных к ней платежей, стипендий, пособий на основании письменных заявлений работников (студентов, учащихся, безработных), а также на основании исполнительных листов в пользу физических либо юридических лиц (согласно п. 27 Инструкции № 63):		
	а) перечисление денежных средств, удержанных из заработной платы, торговым организациям, в которых работники организации приобрели товары в кредит	182	100
	б) перечисление денежных средств, удержанных из заработной платы, страховой организации по договорам добровольного страхования работников организации	184	100
	в) перечисление денежных средств, удержанных из заработной платы по обязательствам индивидуальных заемщиков, учреждению банка, в котором работники организации взяли ссуду	186	100
	г) перечисление денежных средств, удержанных из заработной платы, стипендий обучающихся, в пользу физических либо юридических лиц в соответствии с исполнительными листами	187	100
	д) перечисление денежных средств, удержанных из заработной платы, стипендий обучающихся, в пользу физических либо юридических лиц в соответствии с другими, кроме исполнительных листов, документами	188	100
<b>Примечание.</b> При поступлении со счета территориального казначейства на текущий бюджетный счет организации бюджетного финансирования на цели, указанные в операции 3, составляется бухгалтерская запись: Дебет субсчета 100 «Текущий счет по бюджету» Кредит субсчетов 140 «Расчеты по финансированию», 230 «Финансирование из бюджета»			
4	Перечисление со счета территориального казначейства денежных средств учреждениям банков для зачисления на текущие банковские счета работников организации, стипендиатов (включая текущие банковские счета, доступ к которым может быть обеспечен при использовании дебетовой банковской платежной карточки (составляются две бухгалтерские записи одновременно))	100 183	140, 230 100
5	Перечисление со счета территориального казначейства на счета первичных и вышестоящих профсоюзных организаций профсоюзных взносов, удержанных из заработной платы, стипендий обучающихся (составляются две бухгалтерские записи одновременно)	100 185	140, 230 100
6	Открытие аккредитива для расчетов по внешнеторговому договору при списании денежных средств со счета территориального казначейства (составляются две бухгалтерские записи одновременно)	100, 102 130	140, 143, 230, 231 100, 102
7	Открытие аккредитива для расчетов по внешнеторговому договору за счет бюджетного финансирования, полученного организацией в иностранной валюте	130	101
8	Перечисление со счета территориального казначейства обязательных страховых взносов, взносов на профессиональное пенсионное страхование в бюджет ФСЗН (составляются две бухгалтерские записи одновременно)	100 171	140, 230 100
<b>Примечание.</b> Органом государственного управления средствами государственного социального страхования является Фонд социальной защиты населения Минтруда и соцзащиты РБ. Названный фонд осуществляет сбор и аккумулирование обязательных страховых взносов, взносов на профессиональное пенсионное страхование и иных платежей на государственное социальное страхование и другие функции согласно Положению о Фонде социальной защиты населения Минтруда и соцзащиты РБ, утв. Указом Президента РБ от 16.01.2009 г. № 40 (с изменениями и дополнениями)			
9	Перечисление со счета территориального казначейства взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белгосстрах (составляются две бухгалтерские записи одновременно)	100 171	140, 230 100

1	2	3	4
10	Перечисление со счета территориального казначейства в доход соответствующего бюджета сумм подоходного налога, удержанного из заработной платы работников организации (составляются две бухгалтерские записи одновременно)	100 173	140, 230 100
11	Перечисление со счета территориального казначейства денежных средств поставщикам (подрядчикам, исполнителям) за полученные материальные ценности, выполненные работы и услуги или в порядке предварительной оплаты (составляются две бухгалтерские записи одновременно):		
	а) получено финансирование	102 100	143, 231 140, 142, 230, 232
	б) перечисление денежных средств поставщикам (подрядчикам, исполнителям)	150	102
		178, 179	100

**Примечание.** Согласно п. 15 Инструкции № 63 оплата обязательств получателей бюджетных средств перед поставщиками (подрядчиками, исполнителями) за товары (работы, услуги) осуществляется со счета территориального казначейства. Перечисление средств со счета территориального 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).

В соответствии с п. 24 Инструкции № 63 проведение платежей территориальным казначейством 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 казначейством не регистрируются. Заявки на оплату обязательств, не зарегистрированных в территориальном казначействе, к исполнению не принимаются

12	Погашение обязательств получателя бюджетных средств (например, больницы, финансируемой из бюджета г. Минска перед поставщиком (подрядчиком, исполнителем)) путем проведения взаимозачета:		
	- у получателя бюджетных средств (составляются две бухгалтерские записи одновременно):		
	1) получено финансирование	102 100	143 140
	2) перечисление денежных средств поставщикам (подрядчикам, исполнителям)	150	102
		178, 179	100
	- у распорядителя бюджетных средств (в комитете по здравоохранению Мингорисполкома (составляются две бухгалтерские записи одновременно)):		
	1) получено финансирование	102 100	231 230
	2) перечислено финансирование больнице	143	102
		140	100

**Примечание.** В результате отражения в бухгалтерском учете проведенного взаимозачета у получателя бюджетных средств (в больнице) уменьшилась кредиторская задолженность перед поставщиком, что должно быть отражено в составе кассовых расходов.

Бухгалтерские записи, составленные распорядителем бюджетных средств, к формированию кассовых расходов отношения не имеют.

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), иных обязательных платежей, подлежащих уплате плательщиком (иным обязанным лицом), и денежных обязательств получателей бюджетных средств перед этим плательщиком (иным обязанным лицом), в том числе по средствам государственных целевых бюджетных фондов, утв. постановлением Минфина от 21.12.2011 г. № 136 (с изменениями и дополнениями).

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

13	Перечисление поставщикам-нерезидентам денежных средств в иностранной валюте (полученных организацией в порядке бюджетного финансирования (пересчитанных в белорусские рубли по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату перечисления иностранной валюты поставщику))	150 178	101 101
14	Перечисление со счета территориального казначейства денежных средств на счет банка для приобретения иностранной валюты (составляются две бухгалтерские записи одновременно)	100 178	140, 230 100

## Бухгалтерский учет восстановления кассовых расходов

Восстановление (уменьшение) кассовых рас-

ходов, что соответствует увеличению денежных средств на текущем счете в банке, отражается по дебету субсчетов счета 10 «Текущие счета по бюджету», а кредитуются различные субсчета в зависимости от направления расходов (таблица 2).

ТАБЛИЦА 2. УЧЕТ ВОССТАНОВЛЕНИЯ КАССОВЫХ РАСХОДОВ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Возврат банком на счет территориального казначейства денежных средств, неиспользованных на приобретение иностранной валюты	100	178
		140, 230	100
2	Возврат получателю бюджетных средств дебиторской задолженности поставщика в белорусских рублях, возникшей за счет бюджетных ассигнований текущего финансового года	102	150
		100	178, 179
3	Внесены кассиром на текущий бюджетный счет в банке неиспользованные наличные денежные средства в белорусских рублях	100	120
4	Внесена подотчетным лицом на текущий бюджетный счет в банке дебиторская задолженность, возникшая за счет бюджетных ассигнований текущего финансового года	100	160
5	Возврат на текущий бюджетный счет в банке суммы неиспользованного аккредитива, открытого путем списания денежных средств со счета территориального казначейства	100	130
<i>Примечание.</i> Суммы, поступившие на счет в банке на восстановление бюджетного финансирования текущего года (операции 2–5), должны быть возвращены на счет территориального казначейства, что отражается записью: Дебет счета 23 «Финансирование и займы» (соответствующий субсчет) – у главного распорядителя бюджетных средств; Дебет счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию» (соответствующий субсчет) – у нижестоящего распорядителя и получателя бюджетных средств; Кредит счета 10 «Текущие счета по бюджету» (соответствующий субсчет)			
6	Возврат на текущий валютный счет по бюджету в банке суммы неиспользованного аккредитива, открытого за счет бюджетного финансирования, полученного организацией в иностранной валюте	101	130
7	Возврат получателю бюджетных средств дебиторской задолженности поставщика в иностранной валюте, возникшей за счет бюджетных ассигнований текущего финансового года	101	150, 178
8	Внесены кассиром на текущий валютный счет по бюджету в банке неиспользованные наличные денежные средства в иностранной валюте	101	121

## Аналитический учет кассовых расходов

Аналитический учет кассовых расходов ведется в разрезе показателей бюджетной сметы (в разрезе функциональной классификации расходов бюджета (по каждому параграфу соответствующего раздела, подраздела, вида расходов); программной классификации расходов бюджета (по программам, подпрограммам); экономической классификации расходов бюджета (по категориям, статьям, подстатьям, элементам); ведомственной классификации расходов бюджета (по главам)).

В централизованных бухгалтериях аналитический учет кассовых расходов ведется в разрезе обслуживаемых организаций.

Формы регистров для ведения аналитического учета кассовых расходов утверждены постановлением Минфина от 08.02.2005 г. № 15 (с изменениями и дополнениями, далее – постановление № 15) и приведены в приложениях к нему:

- карточка аналитического учета кассовых расходов формы 294Б (приложение 29);
- книга учета ассигнований, кассовых и фактических расходов формы 294 (приложение 20).

Записи в регистры аналитического учета производятся на основании первичных документов, прилагаемых к выпискам банка с текущих счетов и к выпискам из лицевых счетов, формируемым территориальным казначейством.

Итоги в регистрах аналитического учета кассовых расходов подсчитываются ежемесячно и с на-

чала года. Итог кассовых расходов с начала года определяется за минусом восстановленных кассовых расходов.

Данные аналитического учета кассовых расходов используются для составления отчетов формы 2 и формы 2-2.

## Формирование и учет фактических расходов. Субсчета по учету фактических расходов

Фактическими расходами считаются действительные затраты организаций, подтверждаемые документами в соответствии с законодательством (ст. 101 Бюджетного кодекса (далее – БК)).

Фактические расходы отражаются в графе 10 «Фактические расходы» отчетов форм 2 и 2-2.

Учет фактических расходов, осуществляемых за счет бюджетного финансирования, ведется на субсчетах активного счета 20 «Расходы по бюджету».

Счет 20 «Расходы по бюджету» подразделяется на ряд субсчетов:

200 «Расходы по бюджету»;

202 «Расходы за счет других бюджетов»;

203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения»;

206 «Расходы на выплату пенсий и пособий».

На субсчете 200 «Расходы по бюджету» учитываются текущие фактические расходы, а также капитальные расходы.

К текущим расходам относятся начисленные заработная плата, стипендии, взносы на государственное социальное страхование; произведенные расходы на командировки и хозяйственные нужды, на коммунальные услуги, услуги связи, расходы по текущему ремонту основных средств; стоимость израсходованных на нужды организации материальных запасов и другие текущие расходы.

К капитальным расходам относятся стоимость приобретенных основных средств и нематериальных активов, расходы по модернизации, реконструкции и капитальному ремонту основных средств и другие расходы.

На субсчете 202 учитываются фактические расходы, произведенные за счет финансирования, полученного из бюджетов других уровней.

На субсчете 203 учитываются капитальные расходы (расходы на новое строительство, реконструкцию и достройку зданий и сооружений за счет средств бюджета независимо от способа ведения строительных и монтажных работ).

Субсчет 206 используется в органах по труду, занятости и социальной защите для учета расходов на выплату пенсий и пособий за счет средств ФСЗН. Расходы, отнесенные в течение финансового года на субсчет 206, по его окончании списываются в дебет субсчета 235 «Финансирование из фонда социальной защиты».

Текущие расходы бюджетов являются частью расходов бюджетов, обеспечивающей текущее функционирование бюджетных организаций, оказание поддержки на текущие цели организациям и индивидуальным предпринимателям, обслуживание долговых обязательств, предоставление межбюджетных трансфертов, других расходов бюджетов, не увеличивающих стоимости основных средств, нематериальных активов и материальных запасов (ст. 39 БК).

Капитальные расходы бюджетов являются частью расходов бюджетов, обеспечивающей инновационную и инвестиционную деятельность, включающей в себя расходы, предназначенные для инвестиций в действующие или вновь создаваемые организации, расходы на проведение модернизации, реконструкции и другие расходы, связанные с увеличением стоимости основных средств, нематериальных активов и материальных запасов, а также расходы, при осуществлении которых создается или увеличивается имущество, находящееся в республиканской и коммунальной собственности. Капитальные расходы бюджетов также включают в себя расходы на создание государственных запасов и резервов, приобретение земельных участков и имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности (ст. 40 БК).

**В течение года** по дебету субсчетов счета 20 учитываются произведенные фактические расходы нарастающим итогом с начала года, а по кредиту – уменьшение расходов.

**По окончании года** (по капитальным вложениям – по мере принятия объекта законченного строительства в эксплуатацию) сумма произведенных фактических расходов списывается по кредиту субсчетов счета 20 в дебет субсчетов, предназначенных для учета бюджетного финансирования:



- у главного распорядителя бюджетных средств – в дебет субсчетов счета 23 «Финансирование и займы»;
- у нижестоящих распорядителей и получателей бюджетных средств – в дебет субсчетов счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию».

### Нормативно-правовые документы по учету фактических расходов

При формировании фактических расходов на субсчетах счета 20 «Расходы по бюджету» необходимо руководствоваться следующими нормативными правовыми документами:

- Инструкцией о порядке бухгалтерского учета расходов в бюджетных организациях, утв. постановлением Минфина от 31.12.2009 г. № 157 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 157);
- Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных организациях, утв. постановлением Минфина от 31.10.2012 г. № 60 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 60);
- Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов в бюджетных организациях, утв.

постановлением Минфина от 30.04.2012 г. № 25 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 25);

• Инструкцией по бухгалтерскому учету отдельных предметов в составе оборотных средств бюджетными организациями, утв. постановлением Минфина от 01.04.2004 г. № 63 (с изменениями и дополнениями);

• Положением о порядке списания имущества, находящегося в республиканской собственности, утв. постановлением Совмина от 24.02.2012 г. № 180 (с изменениями и дополнениями, далее – Положение № 180);

• Методическими указаниями о порядке учета материальных запасов учреждениями и организациями, состоящими на бюджете, утв. приказом Минфина от 11.12.1997 г. № 59 (далее – Методические указания № 59);

• Инструкцией № 22.

### Бухучет фактических расходов в течение года

На суммы произведенных фактических расходов в течение года дебетуются соответствующие субсчета счета 20 «Расходы по бюджету», а кредитуются различные субсчета в зависимости от вида расходов (таблица 3):

**ТАБЛИЦА 3. УЧЕТ ФАКТИЧЕСКИХ РАСХОДОВ В ТЕЧЕНИЕ ГОДА**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списание израсходованных материалов и продуктов питания	200, 202, 203	060-067, 069
2	Списание оборудования к установке и строительных материалов для капитального строительства, выполняемого хозяйственным способом	203	040, 041
3	Списание израсходованных материалов длительного использования	200	043
<i>Примечание.</i> Бухгалтерские записи по операциям 1–3 соответствуют корреспонденции счетов по операциям учета материальных запасов Методических указаний № 59			
4	Затраты по найму транспорта, связанные с приобретением медикаментов и продуктов питания	200	178, 179
<i>Примечание.</i> Согласно п. 6 Методических указаний № 59 затраты по найму транспорта, связанные с приобретением медикаментов и продуктов питания (в отличие от других материальных запасов), не относятся на увеличение их стоимости, а включаются в состав фактических расходов по подстатье 1.10.05.00 «Оплата транспортных услуг».			
Указанное выше правило по учету затрат по найму транспорта соответствует подп. 44.5 Инструкции о порядке применения бюджетной классификации Республики Беларусь, утв. постановлением Минфина от 31.12.2008 г. № 208 (с изменениями и дополнениями)			
5	Стоимость упаковки, которая не подлежит дальнейшему использованию (согласно первичным учетным документам по оприходованию материальных запасов)	200	178, 179

*Примечание.* Согласно п. 12 Методических указаний № 59 в стоимость материальных запасов не включается стоимость тары (упаковки), не подлежащей возврату (обмену), а относится на фактические расходы организации (по элементу 1 10 03 05 «Прочие расходные материалы и предметы снабжения») при оприходовании материальных запасов

1	2	3	4
6	Сумма торговой скидки, предоставляемой мелкооптовыми базами и магазинами при приобретении у них материальных запасов ( <i>сторнировочная запись</i> )	200	178, 179

**Примечание.** Бухгалтерская запись вытекает из п. 6 Методических указаний № 59. Согласно этому пункту материальные запасы, приобретенные в мелкооптовых базах и магазинах с предоставлением торговой скидки, отражаются в синтетическом и аналитическом учете по ценам приобретения без вычета торговой скидки. На сумму этой скидки уменьшаются фактические расходы по соответствующим элементам расходов бюджетной сметы (например, при приобретении продуктов питания уменьшаются фактические расходы по элементу 1.10.03.04 «Продукты питания»)

7	Утвержден отчет об израсходованных суммах подотчетного лица по командировке и по другим расходам	200, 202, 203	160
8	Акцептованы счета за электроэнергию, воду и другие услуги	200, 202, 203	178
9	Стоимость выполненных работ (услуг) предприятиями, организациями, расчеты с которыми ведутся в порядке плановых платежей	200, 202, 203	179
10	Списание дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, возникшей при исполнении бюджетной сметы	200, 202, 203	150, 178, 179 и др.

**Примечание.** В операции 10 приведена корреспонденция субсчетов согласно Закону РБ от 18.10.1994 г. № 3321-ХII «О бухгалтерском учете и отчетности», действующему до 1 января 2014 года.

Данную методику учета можно предусмотреть в учетной политике организации в 2015 году, так как Законом РБ от 12.07.2013 г. № 57-3, вступившим в силу с 1 января 2014 года, этот вопрос не регулируется, и методика учета данной операции в настоящее время Минфином не определена.

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».

При возврате должником долга сумма задолженности списывается с забалансового счета 05 «Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Если дебиторская задолженность была образована за счет бюджетных средств, поступившая сумма долга должна быть внесена в доход государственного бюджета

11	Начислена заработная плата за счет бюджетных средств персоналу организации	200, 202, 203	180
12	Начислены за счет бюджетных средств учащимся, студентам, аспирантам, докторантам стипендии, надбавки к стипендиям, материальная помощь	200	181
13	Начислены обязательные страховые взносы, взносы на профессиональное пенсионное страхование в ФСЗН, а также страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (по установленным тарифам от фонда оплаты труда за счет бюджетных средств)	200, 202, 203	171
14	Приобретение основных средств за счет средств бюджета (на стоимость приобретения, включая НДС (составляются две бухгалтерские записи одновременно))	Соответствующие субсчета счета 01  200, 202	178 и др.  250
15	Приобретение оборудования, требующего установки, монтажа, приведения в состояние, пригодное для использования:		
	а) на стоимость приобретенного оборудования	040	178
	б) на затраты по установке, монтажу, приведению в состояние, пригодное для использования	040	178, 180, 171 и др.
	в) первоначальная стоимость оборудования, введенного в эксплуатацию за счет бюджетных средств (включая НДС) (составляются две бухгалтерские записи одновременно)	200, 202  013	040  250

**Примечание.** Согласно п. 13 Инструкции № 60 оборудование, требующее установки, монтажа, приведения в состояние, пригодное для использования (далее – монтаж), до момента ввода его в эксплуатацию учитывается на субсчете 040 «Оборудование к установке». Исходя из этого пункта можно сделать вывод, что затраты по монтажу оборудования (операция 15 б) необходимо учитывать по дебету субсчета 040 в корреспонденции с кредитом разных субсчетов (в зависимости от того, производится монтаж сторонней организацией или собственными силами). После ввода оборудования в эксплуатацию по записям на субсчете 040 определяется его первоначальная стоимость и оно подлежит оприходованию в качестве основных средств

16	Приобретение отдельных предметов в составе оборотных средств за счет средств бюджета (на стоимость приобретения, включая НДС (составляются 2 записи одновременно))	070, 072  200	100, 130, 131, 150, 160, 178, 179  260
----	--	---------------------	--

1	2	3	4
<p><b>Примечание.</b> При отражении оприходования отдельных предметов в составе оборотных средств в корреспонденции с кредитом субсчета 100 «Текущий счет по бюджету» в бухгалтерском учете (при казначейской системе финансирования) одновременно следует отразить получение бюджетного финансирования: Дебет субсчета 100 – Кредит субсчета 140 или 230</p>			
17	Оприходование отдельных предметов, изготовленных собственными силами за счет бюджетных средств (по фактической себестоимости (составляются две бухгалтерские записи одновременно))	070, 072 200	080 260
18	Приобретение нематериальных активов за счет средств бюджета (на стоимость приобретения, включая НДС (составляются две бухгалтерские записи одновременно))	019 200, 202	178 и др. 250
19	Списание затрат, связанных с приобретением нематериальных активов за счет средств бюджета, безвозмездным получением от других лиц нематериальных активов и приведением их в состояние, пригодное для использования (составляются две бухгалтерские записи одновременно)	200, 202 019	210 250
<p><b>Примечание.</b> Бухгалтерская запись по операции 19 определена п. 14 Инструкции № 25.</p> <p>Согласно названному пункту затраты, связанные с приобретением нематериальных активов, безвозмездным получением от других лиц нематериальных активов и приведением их в состояние, пригодное для использования, отражаются по дебету субсчета 210 «Расходы к распределению» в корреспонденции с кредитом соответствующих субсчетов счетов 10, 11, 17 и др.</p>			
20	Расходы по обновлению программного продукта за счет бюджетных средств (включая сумму предъявленного поставщиком НДС)	200	178
21	Списание фактических затрат, связанных с реконструкцией (модернизацией, реставрацией) основных средств, проведением иных аналогичных работ (далее – реконструкция), выполняемых за счет средств бюджета (составляются две бухгалтерские записи одновременно)	200, 202 Соответствующие субсчета счета 01	210 250
<p><b>Примечание.</b> Методика учета данной операции определена п. 18 Инструкции № 60. Согласно названному пункту фактические затраты, связанные с реконструкцией основных средств, отражаются по дебету субсчета 210 «Расходы к распределению» в корреспонденции с кредитом соответствующих субсчетов счетов 10, 11, 17 и др.</p> <p>Бухгалтерские записи, установленные п. 18 Инструкции № 60, не увязаны с Инструкцией № 157.</p> <p>Согласно п. 7 Инструкции № 157 для учета расходов на новое строительство, реконструкцию и достройку зданий и сооружений за счет средств бюджета предназначен субсчет 203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения».</p> <p>При хозяйственном способе ведения работ на суммы произведенных расходов составляется запись:</p> <p>Дебет субсчета 203</p> <p>Кредит субсчетов по учету денежных средств, расчетов, по учету строительных материалов и оборудования к установке, по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками.</p> <p>Если работы ведутся подрядным способом, на суммы затрат, оформленных актами сдачи-приемки выполненных работ, составляется запись:</p> <p>Дебет субсчета 203</p> <p>Кредит субсчета 150 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».</p> <p>На основании документов о принятии объекта в эксплуатацию списываются произведенные расходы и приходится объект:</p> <p>- списание расходов:</p> <p>Дебет субсчетов 231 «Финансирование из бюджета капитальных вложений», 143 «Расчеты по финансированию капитальных вложений»</p> <p>Кредит субсчета 203;</p> <p>- оприходование объекта:</p> <p>Дебет счета 01 «Основные средства» (соответствующий субсчет)</p> <p>Кредит субсчета 250 «Фонд в основных средствах»</p>			
22	Фактические затраты по поддержанию основных средств в рабочем состоянии (технический осмотр и уход, проведение всех видов ремонта) за счет бюджетных средств	200, 202	063, 178, 180, 171 и др.
<p><b>Примечание.</b> Согласно п. 18 Инструкции № 60 фактические затраты по поддержанию основных средств в рабочем состоянии (технический осмотр и уход, проведение всех видов ремонта) признаются расходами в том отчетном периоде, в котором они были произведены. Однако порядок отражения названных затрат в бухгалтерском учете не определен.</p> <p>Бухгалтерские записи, названные в операции 22, составлены автором исходя из того, что затраты по поддержанию основных средств в рабочем состоянии (в отличие от затрат по реконструкции основных средств) на увеличение их стоимости не относятся. В этом случае дебетуются разные субсчета (как правило, в зависимости от того, за счет каких средств приобретены ремонтируемые объекты) в корреспонденции с кредитом разных субсчетов (в зависимости от того, производится ремонт сторонней организацией или собственными силами)</p>			
23	Фактические затраты, произведенные за счет средств бюджета по безвозмездной передаче основных средств (п. 22 Инструкции № 60)	200, 202	Соответствующие субсчета счетов 10, 11, 17 и др.
24	Расходы, связанные с выполнением работ по уничтожению (сносу, демонтажу) объектов основных средств, приобретенных за счет средств республиканского бюджета и местных бюджетов	200, 202	Соответствующие субсчета счетов 10, 11, 17 и др.

1	2	3	4
<p><b>Примечание.</b> Бухгалтерская запись составлена автором, руководствуясь подп. 10.1 п. 10 Положения № 180, согласно которому расходы, связанные с выполнением работ по уничтожению (сносу, демонтажу) имущества, включая при необходимости проведение технического обследования, разработку проектной документации, в отношении имущества, закрепленного за бюджетными организациями на праве оперативного управления, осуществляются за счет:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- средств республиканского бюджета, предусмотренных на их содержание, и иных источников, не запрещенных законодательством, если имущество приобретено за счет средств республиканского и местных бюджетов;</li> <li>- превышения доходов над расходами, остающихся в распоряжении этих организаций, иных источников, не запрещенных законодательством, если имущество приобретено за счет средств, получаемых от приносящей доходы деятельности, иных источников, установленных законодательством</li> </ul>			
25	Произведены затраты по сбору, разборке, транспортировке переработчику лома и отходов, содержащих драгметаллы	200	180, 171, 178, соответствующие субсчета счета 06
26	Стоимость услуг по организации переработки лома и отходов, содержащих драгметаллы, указанная переработчиком в расчете-паспорте	200	178

**Примечание.** Бухгалтерские записи по операциям 25–26 рекомендуется составлять в бюджетной организации, для которой сдача лома и отходов, содержащих драгметаллы, не является предпринимательской деятельностью

27	Ежемесячное списание расходов будущих периодов, например: <ul style="list-style-type: none"> <li>- списание части стоимости подписки на периодические издания (если подписка оплачена со счета территориального казначейства);</li> <li>- списание части стоимости программного продукта, приобретенного за счет бюджетных средств (если программный продукт не соответствует любому из установленных п. 2 Инструкции № 25 условий признания его в бухгалтерском учете нематериальным активом)</li> </ul>	200	210
----	---	-----	-----

## Бухгалтерский учет списания фактических расходов по окончании года

Согласно п. 21 Инструкции № 22 бухгалтерский баланс на 1 января следующего года составляется после годового заключения счетов. Под годовым заключением счетов понимается отражение в учете заключительных записей по списанию произве-

денных в течение текущего отчетного года фактических расходов и затрат за счет бюджетного (внебюджетного) источника финансирования.

В таблице 4 приведена корреспонденция субсчетов по списанию фактических расходов, произведенных за счет бюджетного источника финансирования, по окончании года (по капитальным вложениям – по мере принятия объекта законченного строительства в эксплуатацию).

**ТАБЛИЦА 4. СПИСАНИЕ ФАКТИЧЕСКИХ РАСХОДОВ ПО ОКОНЧАНИИ ГОДА (ПО КАПИТАЛЬНЫМ ВЛОЖЕНИЯМ – ПО МЕРЕ ПРИНЯТИЯ ОБЪЕКТА В ЭКСПЛУАТАЦИЮ)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	Списание фактических расходов у главного распорядителя бюджетных средств на сумму его собственных расходов	230	200
		231	203
		232	202
2	Списание фактических расходов у главного распорядителя бюджетных средств на сумму расходов подведомственных ему организаций (на основании их годовых отчетов)	230	140
		231	143
		232	142
3	Списание фактических расходов у нижестоящего распорядителя и получателя бюджетных средств на сумму их собственных расходов	140	200
		142	202
		143	203
4	Списание фактических расходов у нижестоящего распорядителя бюджетных средств на сумму расходов подведомственных ему организаций (на основании их годовых отчетов)	140	140
		142	142
		143	143

Если сумма фактических расходов при годовом заключении счетов превышает остаток соответствующего источника финансирования, списание расходов производится в сумме, равной остатку источника финансирования. В случае, когда источник финансирования превышает сумму фактических расходов, после списания расходов остаются источники финансирования по кредиту соответствующих счетов (субсчетов) (п. 21 Инструкции № 22).

В соответствии с пунктами 4 и 7 Инструкции № 157 по субсчетам 200, 203 на начало следующего года может быть дебетовый остаток. Так, по субсчету 200 не списываются в конце года сумма начисленной заработной платы за вторую половину декабря, если она выплачивается за счет ассигнований нового года; стоимость потребленных коммунальных услуг, услуг связи и др. при наличии задолженности за них. По субсчету 203 не списываются расходы по незаконченным и законченным, но не сданным в эксплуатацию объектам строительства и реконструкции.

По вопросу классификации распорядителей бюджетных средств на главных распорядителей и нижестоящих распорядителей и использования субсчетов счета 23 и счета 14 необходимо обратить внимание на следующее.

В Бюджетном кодексе определение термина «главный распорядитель бюджетных средств» отсутствует, есть лишь определение терминов «распорядитель бюджетных средств» и «получатель бюджетных средств». В настоящее время названные термины используются лишь в одном действующем нормативном документе (в Методических указаниях № 364).

Нормативные документы, в которых была бы приведена характеристика счета 23 «Финансирование и займы» и его субсчетов, а также счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию» и его субсчетов отсутствуют.

Согласно Методическим указаниям № 364 субсчета 230–232 счета 23 «Финансирование и займы» используются главными распорядителями бюджетных средств, а субсчета 140–143 счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию» используются нижестоящими распорядителями.

В соответствии с Инструкцией № 157 субсчета 230–232 используются всеми распорядителями бюджетных средств, а субсчета 140–143 – только получателями бюджетных средств.

В связи с тем, что методика учета бюджетного финансирования в соответствии с Методическими указаниями № 364 зависит от статуса распорядителя бюджетных средств, автор оперирует терминами «главный распорядитель бюджетных средств», «нижестоящий распорядитель бюджетных средств» и «получатель бюджетных средств».

Распорядители средств республиканского бюджета и средств местных бюджетов, задействованные ведомственной классификацией расходов республиканского бюджета и местных бюджетов, как и ранее, являются непосредственными (прямыми) получателями бюджетных средств, но они в настоящее время лишены статуса главных распорядителей бюджетных средств.

Распорядители бюджетных средств, подведомственные распорядителям, задействованным ведомственной классификацией расходов, являются нижестоящими распорядителями, но они также лишены этого статуса.

Приведенная в таблице 4 методика учета по списанию фактических расходов, произведенных за счет бюджетного финансирования, соответствует практике. По мнению автора, этой методикой следует руководствоваться до момента внесения изменений в нормативные документы, регулирующие данный вопрос.

## Аналитический учет фактических расходов

Аналитический учет фактических расходов (по субсчету 200) в организациях, осуществляющих учет исполнения бюджетной сметы самостоятельно, ведется по подразделениям бюджетной классификации в книге учета ассигнований, кассовых и фактических расходов формы 294 (приложение 20 к постановлению № 15).

В централизованных бухгалтериях, обслуживающих организации, имеющие индивидуальные сметы, аналитический учет фактических расходов по субсчету 200 ведется в книге учета ассигнований и фактических расходов формы 309Б (приложение 25 к постановлению № 15), в которой записи ведутся по подразделениям бюджетной классификации по всем обслуживаемым организациям в целом и с выделением расходов в разрезе обслуживаемых организаций.

При составлении централизованными бухгалтериями сводных бюджетных смет аналитический

учет фактических расходов ведется в книге учета ассигнований и фактических расходов формы 309 (приложение 24 к постановлению № 15).

Аналитический учет расходов по капитальным вложениям (субсчет 203) ведется в книге учета ассигнований, кассовых и фактических расходов формы 294. При выполнении работ хозяйственным способом аналитический учет организуется по каждому объекту капитальных вложений в разрезе подразделений бюджетной классификации в соответствии с утвержденной бюджетной сметой, а при подрядном способе выполнения работ – по каждому объекту капитальных вложений.

Аналитический учет по субсчету 202 ведется по каждому мероприятию в разрезе подразделений бюджетной классификации в книге учета ассигнований, кассовых и фактических расходов формы 294.

Данные аналитического учета фактических расходов используются для составления отчетов форм 2 и 2-2.

## Взаимосвязь кассовых и фактических расходов

При составлении отчетов форм 2 и 2-2 должна быть произведена увязка (в соответствии с п. 38 Инструкции № 22 – взаимная проверка) кассовых и фактических расходов по статьям, подстатьям и элементам расходов экономической классификации расходов бюджета. Это позволит не допустить ошибок в учете кассовых и фактических расходов и использовании бюджетных средств не по целевому назначению.

Для их увязки необходимо располагать данными об остатках материальных запасов, дебиторской и кредиторской задолженности на начало и конец отчетного периода, образовавшихся за счет бюджетного финансирования.

Увязка производится по следующей формуле:

$R_f - OM_n + OM_k - DЗ_n + DЗ_k + KЗ_n - KЗ_k = P_k$ , где:

$R_f$  – фактические расходы за отчетный период;

$OM_n$  – остаток материалов на начало отчетного периода;

$OM_k$  – остаток материалов на конец отчетного периода;

$DЗ_n$  – дебиторская задолженность на начало отчетного периода;

$DЗ_k$  – дебиторская задолженность на конец отчетного периода;

$KЗ_n$  – кредиторская задолженность на начало отчетного периода;

$KЗ_k$  – кредиторская задолженность на конец отчетного периода;

$P_k$  – кассовые расходы.

Дополнительно для проверки кассовых и фактических расходов необходимо:

- уменьшить фактические расходы на стоимость израсходованных материалов, которые были получены безвозмездно, и на стоимость поступивших основных средств и отдельных предметов в составе оборотных средств, оплаченных распорядителем бюджетных средств в централизованном порядке;

- увеличить фактические расходы на стоимость переданных безвозмездно материальных ценностей (п. 38 Инструкции № 22).

Кроме того, при формировании кассовых расходов в отчете формы 2 должна быть произведена их проверка в соответствии с п. 36 Инструкции № 22. Сумма кассовых расходов в отчете формы 2 (строка 090 «Всего расходов» графы 8 «Кассовые расходы») должна получиться, если к сумме полученного бюджетного финансирования, отраженной в Справке к балансу (строки 979, 980 графы 3), прибавить остаток по субсчетам 100 «Текущий счет по бюджету», 101 «Текущий валютный счет по бюджету», отраженный в бухгалтерском балансе на начало года (строки 120, 130 графы 3), и вычесть остаток по этим субсчетам, отраженный в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода (строки 120, 130 графы 4).

Аналогично должны быть проверены кассовые расходы, отраженные в отчете формы 2-2, несмотря на отсутствие таких указаний в Инструкции № 22. Сумма кассовых расходов в отчете формы 2-2 (строка 001 графы 8) должна получиться, если к сумме полученного бюджетного финансирования, отраженной в Справке к балансу (строки 979, 980 графы 4), прибавить остаток по субсчету 102 «Текущий счет по капитальным вложениям за счет средств бюджета», отраженный в бухгалтерском балансе на начало года (строка 140 графы 3), и вычесть остаток по этому субсчету, отраженный в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода (строка 140 графы 4).

**АННА ЧЕРНЮК,**  
доцент