

Деноминация-2016: пособие по пересчету объектов учета

В материале на условном примере бюджетной организации рассмотрен порядок пересчета объектов учета при проведении деноминации-2016 и отражения его результатов в бухгалтерском учете.

Нормы законодательства, которыми следует руководствоваться при проведении деноминации объектов учета

С 1 июля 2016 года согласно Указу Президента РБ от 04.11.2015 г. № 450 «О проведении деноминации официальной денежной единицы Республики Беларусь» (далее – Указ № 450) будет проведена деноминация путем замены денежных знаков образца 2000 года на денежные знаки образца 2009 года в соотношении 10 000 белорусских рублей образца 2000 года к 1 белорусскому рублю образца 2009 года.

В целях реализации Указа № 450 постановлением Минфина от 22.04.2016 г. № 27 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета в связи с деноминацией официальной денежной единицы Республики Беларусь» (далее – постановление № 27) организации (включая бюджетные) обязаны сделать пересчет объектов учета (стоимости активов, обязательств, собственного капитала, остатков по забалансовым счетам) в соотношении, названном выше.

Подпунктом 1.1 п. 1 постановления № 27 установлен порядок округления полученной в результате пересчета стоимости каждого объекта учета. Округление производится до двух десятичных знаков после запятой (до 1 копейки) согласно арифметическим правилам, если иное не установлено законодательством. Если в результате округления стоимость отдельных объектов учета становится равной нулю, то эти объекты принимаются организациями к бухгалтерскому учету в размере 1 копейки, если иное не установлено законодательством.

Примечание. В письме Минфина от 29.03.2016 г. № 15-1-6/269 «Об округлении объектов учета», опубликованном на сайте Минфина, разъяснен поряд-

ок округления дробной части, полученной после пересчета суммы согласно арифметическим правилам:

- второй десятичный знак после запятой увеличивается на 1, если третий десятичный знак после запятой составляет 5 и более;
- второй десятичный знак после запятой не изменяется, если третий знак после запятой составляет менее 5;
- третий и четвертый десятичные знаки после запятой отбрасываются.

Пересчет объектов учета осуществляется в ведомости пересчета объектов учета по состоянию на 1 июля 2016 года (далее – ведомость пересчета), в которой указываются остатки по счетам бухгалтерского учета (включая забалансовые счета) до и после деноминации (подп. 1.2 п. 1 постановления № 27). Форма ведомости пересчета постановлением № 27 не определена.

По мнению автора, в ведомости пересчета должны быть отражены также разницы, возникшие в результате пересчета и округления объектов учета, которые в соответствии с подпунктами 1.3 и 1.4 п. 1 постановления № 27 отражаются 1 июля 2016 года следующими бухгалтерскими записями:

1) по объектам учета (за исключением остатков по забалансовым счетам):

Д-т (К-т) субсчетов 140 «Расчеты по финансированию из бюджета», 230 «Финансирование из бюджета», 232 «Финансирование из других бюджетов», 237 «Прочие источники», 272 «Внебюджетные фонды»

К-т (Д-т) субсчетов, по которым учитываются соответствующие объекты учета;

2) по забалансовым счетам:

Д-т (К-т) соответствующих забалансовых счетов.

Кроме того, подп. 1.5 п. 1 постановления № 27 определен порядок отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, совершение которых подтверждается первичными учетными документами, составленными до 1 июля 2016 года.

С 1 июля 2016 года такие операции отражаются в бухгалтерском учете в деноминированной официальной денежной единице Республики Беларусь с пересчетом и округлением указанной в этих документах стоимостной оценки хозяйственных операций в порядке, установленном подп. 1.1 п. 1 постановления № 27.

Примечание. После деноминации будут действовать следующие коды деноминированного белорусского рубля: буквенный код – BYN (где «BY» – код страны, «N» – первая буква английского слова «new» («новый»)), цифровой код – 933.

Приведенные выше бухгалтерские записи позволяют сделать следующие выводы, например, по отношению к бюджетной организации, являющейся получателем бюджетных средств:

1) разницы, возникшие в результате пересчета и округления объектов учета при осуществлении деятельности за счет бюджетных средств, отражаются по дебету (кредиту) субсчета 140 «Расчеты по финансированию из бюджета»;

2) разницы, возникшие в результате пересчета и округления объектов учета при осуществлении приносящей доходы (предпринимательской) деятельности, отражаются по дебету (кредиту) субсчета 237 «Прочие источники».

Для того чтобы правильно отразить результаты пересчета объектов учета по дебету (кредиту) субсчетов, предназначенных для учета источников финансирования (140, 230, 232, 237, 272), при организации бухгалтерского учета в бюджетных организациях необходимо руководствоваться нормами законодательства по отдельному учету операций за счет бюджетных и внебюджетных средств.

Раздельный учет операций за счет бюджетных и внебюджетных средств

В бюджетных организациях учет ведется по Плану счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций, утвержденному постановлением Минфина от 22.04.2010 г. № 50 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета» (далее – План счетов). Названным постановлением утвержден лишь перечень счетов и субсчетов. Полной инструкции по применению Плана счетов нет.

План счетов является типовым для всех бюджетных организаций независимо от отраслевой при-

надлежности. На основании типового плана счетов организация утверждает рабочий план счетов, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов.

В План счетов включены счета (субсчета), на которых отражаются операции, производимые только за счет бюджетных средств, за счет внебюджетных средств, а также счета (субсчета), которые могут применяться для учета операций, производимых за счет как бюджетных, так и внебюджетных средств.

В бюджетных организациях учет операций, осуществляемых за счет бюджетных и внебюджетных средств, ведется отдельно, что следует из Положения о порядке формирования внебюджетных средств, осуществления расходов, связанных с приносящей доходы деятельностью, направлениях и порядке использования средств, остающихся в распоряжении бюджетной организации, утвержденного постановлением Совмина от 19.07.2013 г. № 641 (далее – Положение № 641).

Согласно п. 10 Положения № 641 расходы бюджетной организации по выполнению функций и решению государственно значимых задач, определенных законодательством, а также расходы по осуществлению приносящей доходы деятельности подлежат отдельному учету и должны финансироваться за счет средств бюджета и внебюджетных средств соответственно.

Раздельно учитываются также доходы, бюджетные ассигнования, расходы по оплате товаров (работ, услуг), произведенные за счет внебюджетных средств и средств бюджета, приобретенное за счет внебюджетных средств и средств бюджета имущество (п. 23 Положения № 641).

Однако согласно п. 3 ст. 79 Бюджетного кодекса РБ (далее – БК) внебюджетные средства и приобретенное за счет их имущество учитываются бюджетной организацией на едином балансе, т.е. составляется единый бухгалтерский баланс по всем источникам получения средств.

Данное положение БК отражено в Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций, утвержденной постановлением Минфина от 10.03.2010 г. № 22 (в редакции постановления Минфина от 01.04.2015 г. № 18, далее – Инструкция № 22).

Форма 1 «Бухгалтерский баланс» согласно приложению 2 к Инструкции № 22 является формой годовой и квартальной отчетности и составляется бюджетными организациями по всем источникам получения средств (п. 19 Инструкции № 22).

Примечание. В соответствии с Инструкцией о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденной приказом Минфина РФ от 25.03.2011 г. № 33н, в активе и пассиве баланса государственного (муниципального) учреждения ф. 0503730 отражаются показатели на начало года и на конец отчетного периода в разрезе деятельности с целевыми средствами, деятельности по государственному заданию, приносящей доход деятельности и итогов (т.е. балансы составляются в разрезе видов финансового обеспечения (деятельности) учреждения, а также единый баланс).

Согласно Инструкции № 22 бюджетные организации составляют некоторые формы отчетности отдельно по бюджетным средствам и по внебюджетным средствам, которые могут быть составлены только по данным раздельного учета операций, осуществляемых за счет бюджетных и внебюджетных средств.

К таким формам отчетности, в частности, относятся:

- 1) отчет об исполнении бюджетной сметы формы 2 согласно приложению 3 к Инструкции № 22;
- 2) отчет об исполнении бюджетной сметы на капитальное строительство формы 3 согласно приложению 4 к Инструкции № 22;
- 3) отчет об исполнении сметы доходов и расходов средств от приносящей доход деятельности бюджетной организации формы 4 согласно приложению 6 к Инструкции № 22.

Для обеспечения раздельного учета операций по бюджетным средствам, средствам, полученным за счет внебюджетных средств (материальные ценности, средства в расчетах и др.), рекомендуется каждому субсчету присваивать отличительный признак в виде номера (по бюджетным средствам – 1; по средствам, полученным за счет внебюджетных средств, – 2; по целевым средствам – 3 и т.д.). Отличительный признак может также присваиваться субсчетам в случае получения средств из бюджетов различных уровней (п. 24 Инструкции о порядке организации бухгалтерского учета бюд-

жетными организациями и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации, утвержденной постановлением Минфина от 08.02.2005 г. № 15, далее – Инструкция № 15).

Порядок составления бухгалтерской отчетности за I полугодие 2016 года

Дата, на которую проводится деноминация, совпала с датой, на которую бюджетные организации составляют бухгалтерскую отчетность за I полугодие 2016 года.

В связи с этим пунктом 7 письма Минфина от 17.05.2016 г. № 16-11/24 «Об изменениях в работе банковской и платежной систем в связи с проведением деноминации официальной денежной единицы Республики Беларусь» даны следующие разъяснения, касающиеся заполнения бухгалтерской отчетности бюджетными организациями:

- 1) бухгалтерская отчетность по средствам бюджетов и средствам от приносящей доход деятельности за I полугодие составляется бюджетными организациями в **неденоминированной валюте** (в тыс. рублей с точностью до одного десятичного знака), что соответствует п. 5 Инструкции № 22;
- 2) в **деноминированной валюте** (в рублях с точностью до второго десятичного знака после запятой) бухгалтерская отчетность представляется начиная с 1 августа 2016 года. При этом вступительные остатки во всех формах бухгалтерской отчетности по состоянию на начало года следует отражать также с учетом деноминации. Соответствующие изменения будут внесены в Инструкцию № 22.

После составления бухгалтерской отчетности за I полугодие необходимо произвести сверку оборотов и остатков по аналитическим счетам с оборотами и остатками по счетам синтетического учета по состоянию на 1 июля (в неденоминированной валюте), а затем начать пересчет объектов учета в связи с деноминацией.

Напомним, что книга журнал-главная формы 308 (регистр синтетического учета) по решению главного бухгалтера может вестись по счетам первого порядка (синтетическим счетам) или второго порядка (субсчетам) (п. 24 Инструкции № 15).

Порядок ведения аналитического учета устанавливается исходя из нормативных правовых актов по отдельным разделам учета.

Пересчет объектов учета и отражение его результатов в бухгалтерском учете

Рассмотрим порядок пересчета объектов учета и отражения в бухгалтерском учете его результатов на условном примере бюджетной организации, являющейся получателем бюджетных средств.

Кроме бюджетного финансирования организация получает доходы от осуществления приносящей доходы (предпринимательской) деятельности.

В примере книга журнал-главная ведется по субсчетам.

Остатки по субсчетам с указанием кодов по бюджетным средствам – 1, по средствам, полученным за счет внебюджетных средств, – 2 формируются в аналитическом учете.

Пересчет объектов учета следует начать с пересчета остатков по аналитическим счетам каждого субсчета (отдельно по бюджетным средствам (код 1) и по средствам, полученным за счет внебюджетных средств (код 2)).

Для пересчета остатков по аналитическим счетам каждого субсчета составляется ведомость пересчета.

В таблице 1 составлена ведомость пересчета остатков по аналитическим счетам субсчета 010 по бюджетным средствам (код-1) (далее – субсчет 010-1). В аналогичном порядке должны быть пересчитаны остатки по аналитическим счетам всех субсчетов.

По активно-пассивным субсчетам расчетов (160, 173, 178, 179, 180 и др.) пересчитываются отдельно дебетовые и кредитовые остатки.

ТАБЛИЦА 1. ВЕДОМОСТЬ ПЕРЕСЧЕТА ОБЪЕКТОВ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ПО СУБСЧЕТУ 010-1

Инвентарный номер	Остатки по счетам аналитического учета на 1 июля 2016 г.	
	до деноминации	после деноминации
01010012	50 453 930	5 045,39
01010013	50 439 840	5 043,98
01010015	45 164 643	4 516,46
01010017	53 941 587	5 394,16
Итого	200 000 000	19 999,99

Примечание к таблице 1. Аналитический учет основных средств ведется по инвентарным объектам

по материально ответственным лицам, в централизованных бухгалтериях – по материально ответственным лицам и обслуживаемым организациям.

Каждому поступившему в организацию инвентарному объекту основных средств, кроме библиотечных фондов, при принятии к бухгалтерскому учету присваивается инвентарный номер. Инвентарный номер состоит из восьми знаков, первые три знака обозначают субсчет. В случае выделения групп в субсчетах счета 01 четвертый знак инвентарного номера может обозначать группу в субсчете (п. 7 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина от 31.10.2012 г. № 60).

Данные ведомостей пересчета по аналитическим счетам переносятся в ведомость пересчета объектов учета (по форме, приведенной в таблице 2), в которой отражена следующая информация:

- в графе 1 – коды субсчетов с указанием кодов по бюджетным средствам – 1, по средствам, полученным за счет внебюджетных средств, – 2;
- в графах 2, 3 – остатки по субсчетам на 1 июля до проведения деноминации;
- в графах 4, 5 – остатки по субсчетам на 1 июля после пересчета и округления;
- в графах 6, 7 – остатки по субсчетам на 1 июля согласно ведомостям пересчета по аналитическим счетам каждого субсчета (в примере согласно ведомости пересчета объектов аналитического учета по субсчету 010-1);
- в графах 8, 9 – разницы, возникшие в результате пересчета и округления (определяются сравнением графы 4 с графой 6, графы 5 с графой 7);
- в графах 10, 11 – корреспонденция субсчетов на разницу, возникшую в результате пересчета и округления по каждому субсчету, остаток по которому был пересчитан.

Напомним, корреспонденция субсчетов на сумму разницы, возникшей в результате пересчета и округления, должна быть отражена в бухгалтерском учете 1 июля 2016 года.

На основании ведомости пересчета объектов учета по состоянию на 1 июля 2016 года составляется мемориальный ордер формы 274 (приложение 16 к Инструкции № 15), который отражается в книге журнал-главная 1 июля 2016 года.

ТАБЛИЦА 2. ВЕДОМОСТЬ ПЕРЕСЧЕТА ОБЪЕКТОВ УЧЕТА ПО СОСТОЯНИЮ НА 1 ИЮЛЯ 2016 г.

Коды субсчетов	Остатки по субсчетам на 1 июля 2016 г., руб.				Остатки по субсчетам на 1 июля 2016 г. по данным пересчета объектов аналитического учета, руб.		Разницы, возникшие в результате пересчета и округления, руб.		Корреспонденция субсчетов	
	до деноминации		после деноминации		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
	дебет	кредит	дебет	кредит						
010-1	200 000 000		20 000		19 999,99			0,01	140	010-1
013-1	150 000 000		15 000		15 000,02			0,02	013-1	140
016-1	20 000 000		2 000		2 000,37			0,37	016-1	140
020-1		130 000 000		13 000		13 000,01		0,01	140	020-1
062-1	175 000 000		17 500		17 500,42			0,42	062-1	140
063-1	50 050 000		5 005		5 004,89			0,11	140	063-1
063-2	40 250 000		4 025		4 027,38			2,38	063-2	237
071-1	60 000 000		6 000		6 000,07			0,07	071-1	140
071-2	40 000 000		4 000		3 999,96			0,04	237	071-2
073-1	85 000 000		8 500		8 500,09			0,09	073-1	140
140		475 000 000		47 500		47 500,00				
170-1	300 000		30		30,00					
171-1		45 000 000		4 500		4 500,00				
171-2		25 000 000		2 500		2 500,00				
173-2		16 000 000		1 600		1 600,13		0,13	237	173-2
178-2	500 000		50		50,01			0,01	178-2	237
178-2		2 500 000		250		250,00				
180-1		99 200 000		9 920		9 919,62		0,38	180-1	140
180-2		53 400 000		5 340		5 340,02		0,02	237	180-2
200	450 000 000		45 000		44 999,94			0,06	140	200
250-1		240 000 000		24 000		24 000,37		0,37	140	250-1
260-1		145 000 000		14 500		14 500,16		0,16	140	260-1
260-2		40 000 000		4 000		3 999,96		0,04	260-2	237
Итого	1 271 100 000	1 271 100 000	127 110	127 110	127 113,14	127 110,27	3,78	0,91		

**Мемориальный ордер 16 за июль 2016 года
Форма 274**

<...>						
дата	Документ		Содержание операции	По дебету субсчета	По кредиту субсчета	Сумма
	номер	наименование				
1	2	3	4	5	6	7
01.07.2016		Ведомость пересчета	Разницы, возникшие в результате пересчета и округления	140	010-1	0,01
				013-1	140	0,02
				016-1	140	0,37
				140	020-1	0,01
				062-1	140	0,42
				140	063-1	0,11
				071-1	140	0,07
				073-1	140	0,09
				140	200	0,06
				180-1	140	0,38

1	2	3	4	5	6	7
				140	250-1	0,37
				140	260-1	0,16
				063-2	237	2,38
				237	071-2	0,04
				237	173-2	0,13
				178-2	237	0,01
				237	180-2	0,02
				260-2	237	0,04
				Итого по дебету субсчета 140		0,72
				Итого по кредиту субсчета 140		1,35
				Итого по дебету субсчета 237		0,19
				Итого по кредиту субсчета 237		2,43
Сумма оборотов по ордеру для записи в книгу журнал-главная						4,69

<...>

**Книга журнал-главная за 2016 год
Форма 308**

<...>

Месяц – июль

Число месяца	Номер мемориального ордера	Сумма по ордеру	Обороты по синтетическим счетам (счетам первого или второго порядка)					
			010		013		016	
			дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Сальдо на 01.07.2016 г. до деноминации			200 000 000		150 000 000		20 000 000	
Сальдо на 01.07.2016 г. после деноминации			20 000		15 000		2 000	
01.07.2016 г.	16	4,69		0,01	0,02			0,37
Сальдо с учетом разницы, возникшей в результате пересчета			19 999,99		15 000,02		2 000,37	

Число месяца	Номер мемориального ордера	Сумма по ордеру	Обороты по синтетическим счетам (счетам первого или второго порядка)					
			020		062		063	
			дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Сальдо на 01.07.2016 г. до деноминации				130 000 000	175 000 000			90 300 000
Сальдо на 01.07.2016 г. после деноминации				13 000	17 500			9 030
01.07.2016 г.	16			0,01	0,42			2,38 0,11
Сальдо с учетом разницы, возникшей в результате пересчета				13 000,01	17 500,42			9 032,27

Число месяца	Номер мемориального ордера	Сумма по ордеру	Обороты по синтетическим счетам (счетам первого или второго порядка)					
			071		073		140	
			дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Сальдо на 01.07.2016 г. до деноминации			100 000 000		85 000 000		475 000 000	
Сальдо на 01.07.2016 г. после деноминации			10 000		8 500		47 500	
01.07.2016 г.	16		0,07	0,04	0,09		0,72	1,35

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Сальдо с учетом разницы, возникшей в результате пересчета			10 000,03		8 500,09			47 500,63

Число месяца	Номер мемориального ордера	Сумма по ордеру	Обороты по синтетическим счетам (счетам первого или второго порядка)					
			170		171		173	
			дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Сальдо на 01.07.2016 г. до деноминации			300 000			70 000 000		16 000 000
Сальдо на 01.07.2016 г. после деноминации			30			7 000		1 600
01.07.2016 г.	16							0,13
Сальдо с учетом разницы, возникшей в результате пересчета			30			7 000		1 600,13

Число месяца	Номер мемориального ордера	Сумма по ордеру	Обороты по синтетическим счетам (счетам первого или второго порядка)					
			178		180		200	
			дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Сальдо на 01.07.2016 г. до деноминации			500 000	2 500 000		152 600 000	450 000 000	
Сальдо на 01.07.2016 г. после деноминации			50	250		15 260	45 000	
01.07.2016 г.	16		0,01		0,38	0,02		0,06
Сальдо с учетом разницы, возникшей в результате пересчета			50,01	250		15 259,64	44 999,94	

Число месяца	Номер мемориального ордера	Сумма по ордеру	Обороты по синтетическим счетам (счетам первого или второго порядка)					
			237		250		260	
			дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Сальдо на 01.07.2016 г. до деноминации						240 000 000		185 000 000
Сальдо на 01.07.2016 г. после деноминации						24 000		18 500
01.07.2016 г.	16		0,19	2,43		0,37	0,04	0,16
Сальдо с учетом разницы, возникшей в результате пересчета				2,24		24 000,37		18 500,12

Число месяца	Номер мемориального ордера	Сумма по ордеру	Обороты по синтетическим счетам (счетам первого или второго порядка)					
			Итого					
			дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Сальдо на 01.07.2016 г. до деноминации			1 271 100 000	1 271 100 000				
Сальдо на 01.07.2016 г. после деноминации			127 110	127 110				
01.07.2016 г.	16		4,69	4,69				
Сальдо с учетом разницы, возникшей в результате пересчета			127 113,14	127 113,14				

АННА ЧЕРНЮК,
доцент