

ПРАКТИКУМ

Бухгалтерский баланс

При составлении бухгалтерской отчетности бюджетные организации руководствуются Инструкцией 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 № 22 (далее – Инструкция № 22).

В материале рассмотрены объем и методика формирования показателей формы 1 «Бухгалтерский баланс» (приложение 2 к Инструкции № 22, далее – бухгалтерский баланс).

Содержание бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс – таблица, в которой отражается наличие средств и их источников в стоимостном (денежном) измерении на отчетную дату.

Согласно п. 3 ст. 79 Бюджетного кодекса РБ (далее – БК) внебюджетные средства и приобретенное за счет их имущество учитываются на едином балансе (т.е. бюджетные организации составляют единый бухгалтерский баланс по всем источникам (бюджетным и внебюджетным) получения средств). Данное положение подтверждено также в п. 19 Инструкции № 22.

Бухгалтерский баланс делится на две части: актив и пассив. В активе бухгалтерского баланса отражается состав и размещение средств как носителей стоимости, в пассиве – источники формирования этих же средств. Поэтому итог актива должен равняться итогу пассива (согласно п. 23 Инструкции № 22 строка 560 (графа 3, 4) «Баланс» актива бухгалтерского баланса соответствует строке 960 (графа 3, 4) «Баланс» пассива бухгалтерского баланса).

Средства и источники формирования средств объединены в бухгалтерском балансе в разделы, в которых выделяются статьи. Статья содержит величину остатка определенных видов средств или их источников.

Актив бухгалтерского баланса включает 9 разделов: 1. Основные средства, 2. Материальные запасы, 3. Отдельные предметы в составе оборотных средств, 4. Затраты на производство, 5. Денежные средства, 6. Расчеты, 7. Расходы, 8. Убытки, 9. Затраты на капитальное строительство.

Пассив бухгалтерского баланса включает 6 разделов: 1. Финансирование и займы, расчеты по финансированию, 2. Фонды и средства целевого назначения, 3. Расчеты, 4. Реализация, 5. Доходы и финансовые результаты, 6. Финансирование капитального строительства.

Бухгалтерский баланс составляется на основании остатков по счетам бухгалтерского учета из книги журнал-главная или главной книги. Каждая организация заполняет в бухгалтерском балансе только те статьи, которые к ней относятся.

Остатки по счетам, предназначенным для учета средств, отражаются по соответствующим статьям актива бухгалтерского баланса, а остатки по счетам источников средств – по статьям пассива бухгалтерского баланса.

В графе 3 бухгалтерского баланса отражаются остатки по счетам на начало отчетного года, а в графе 4 – на конец отчетного периода (года, квартала). Данные вступительного баланса (на 1 января отчетного года по графе 3) должны соответствовать данным годового бухгалтерского баланса за предыдущий отчетный год по графе 4. В случае изменения вступительного баланса следует объяснить причины расхождений в форме 16 «Пояснительная записка» согласно приложению 16 к Инструкции № 22 (п. 22 Инструкции № 22).

Порядок формирования показателей бухгалтерского баланса (включая показатели «Справки о движении сумм финансирования из бюджета по субсчетам 230, 231 (140, 143)» (далее – справка к балансу) определен в главе 4 Инструкции № 22.

Бухгалтерский баланс, как и другие формы бухгалтерской отчетности бюджетных организаций, составляется в белорусских рублях с двумя знаками после запятой, представляется на бумажном носителе и (или) в электронном виде в форме электронного документа.

Периодичность представления бухгалтерского баланса – годовая и квартальная.

Подготовительные этапы перед составлением бухгалтерского баланса

До составления бухгалтерского баланса производится сверка оборотов и остатков по счетам ана-

литического учета с оборотами и остатками по счетам синтетического учета.

Остатки денежных средств на банковских счетах должны быть подтверждены соответствующими банковскими документами и сверены с выписками банков.

Данные, отраженные по статьям годового бухгалтерского баланса (на 1 января), должны быть обоснованы данными инвентаризации активов и обязательств. В бухгалтерском учете за декабрь должны быть сделаны записи по отражению расходов, выявленных во время проведения инвентаризации (п. 20 Инструкции № 22).

В соответствии с п. 21 Инструкции № 22, бухгалтерский баланс на 1 января следующего года составляется после годового заключения счетов (одного из подготовительных этапов перед составлением годовой бухгалтерской отчетности).

Примечание. Сущность этого термина и порядок отражения годового заключения счетов в бухгалтерском учете рассмотрены в следующей статье «Годовое заключение счетов бухгалтерского учета» в данном номере журнала.

Оценка статей бухгалтерского баланса

В разделах 1–3, 5 и частично в разделе 9 актива бухгалтерского баланса отражается остаток активов организации (материальных и денежных средств), имеющихся в распоряжении организации на дату составления бухгалтерского баланса.

Основные средства (субсчета 010–019) в бухгалтерском балансе отражаются по первоначальной или переоцененной стоимости.

Справочно. Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина от 31.10.2012 № 60 (далее – Инструкция № 60), для учетной оценки основных средств бюджетной организации применяются:

1) первоначальная стоимость (стоимость, по которой актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства);

2) переоцененная стоимость (стоимость основного средства после переоценки);

3) остаточная стоимость (разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основного средства и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации).

Отдельные предметы в составе оборотных средств (субсчета 070–073) отражаются в бухгалтерском балансе по первоначальной стоимости, формируемой в соответствии с нормами Инструкции по бухгалтерскому учету отдельных предметов в составе оборотных средств бюджетными организациями, утвержденной постановлением Минфина от 01.04.2004 № 63.

Согласно п. 23 Инструкции № 22 при заполнении бухгалтерского баланса должны быть обеспечены следующие равенства:

- сумма остатков по субсчетам 020 «Амортизация основных средств» (строка 670) и 250 «Фонд в основных средствах» (строка 660) должна равняться остатку по субсчетам счета 01 «Основные средства» (строка 010);

- сумма остатков по субсчетам счета 07 «Отдельные предметы в составе оборотных средств» (строка 090) должна равняться остатку по субсчету 260 «Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств» (строка 680).

Продукция на складе и отгруженная покупателям по субсчетам 030 «Продукция на складе», 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная» отражается в бухгалтерском балансе по строкам 020, 030 по фактической себестоимости.

Справочно. В настоящее время бюджетные организации при осуществлении приносящей доходы деятельности выручку от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, другие доходы признают в бухгалтерском учете по методу начисления. Сказанное следует из постановления Минфина от 08.02.2013 № 11 и Закона РБ от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности».

Поэтому, несмотря на наличие в бухгалтерском балансе строки 030 «Продукция (работы, услуги) отгруженная (031)», субсчет 031 бюджетными организациями не используется.

При наличии подсобных сельских хозяйств остаток по субсчету 030 в бухгалтерском балансе на 1 апреля, 1 июля, 1 октября отражается по плановой себестоимости, а на 1 января – по фактической себестоимости. Аналогично оценивается остаток по субсчету 050 «Животные на выращивании и откорме».

Другие материальные ценности, учитываемые по субсчетам счета 04 «Оборудование, строительные материалы для капитального строительства и материалы для научных исследований», счета 06 «Материалы и продукты питания» отражаются по фактической стоимости.

В соответствии с нормами Методических указаний о порядке учета материальных запасов учреждениями и организациями, состоящими на бюджете, утвержденных приказом Минфина от 11.12.1997 № 59, фактическая стоимость материальных запасов включает затраты на производство, приобретение, хранение, транспортировку, стоимость услуг товарных бирж, комиссионные вознаграждения и другие расходы.

! В фактическую стоимость продуктов питания и медикаментов транспортные расходы по их доставке не включаются, а учитываются в составе фактических расходов по подстатье 1.10.05.00 «Оплата транспортных услуг» экономической классификации расходов бюджета, утвержденной постановлением Минфина от 31.12.2008 № 208.

Согласно п. 6 названных выше Методических указаний при приобретении материальных запасов через мелкооптовые базы и магазины с предоставлением торговой скидки, на сумму этой скидки при оприходовании материальных запасов уменьшаются фактические расходы по соответствующим элементам расходов. Материальные запасы в этом случае учитываются в синтетическом и аналитическом учете и отражаются в бухгалтерском балансе по ценам приобретения без вычета торговой скидки.

Следует обратить внимание, что остаток по субсчету 040 «Оборудование к установке» отражается в бухгалтерском балансе в разделе 2 «Материальные запасы» по строке 040, а также в разделе 9 «Затраты на капитальное строительство» по строке 500.

В разделе 2 бухгалтерского баланса по субсчету 040 отражается стоимость оборудования, требующего установки, монтажа, приведения в состояние, пригодное для использования (далее – монтаж), до момента ввода его в эксплуатацию.

Справочно. Согласно п. 13 Инструкции № 60 об оборудовании, требующее монтажа, до момента ввода его в эксплуатацию учитывается на субсчете 040 «Оборудование к установке». Затраты по монтажу оборудования учитываются 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.

Активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте (денежные средства в иностранной валюте в кассе, на счетах в банке, дебиторская

и кредиторская задолженность), отражаются в бухгалтерском балансе по курсу Нацбанка РБ на дату его составления.

Переоценивая активы и обязательства на отчетную дату (дату составления бухгалтерской отчетности), следует учитывать, что датой составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день в отчетном периоде (п. 2 ст. 101 БК).

Сумма незавершенного производства по подсобным хозяйствам организаций и по научно-исследовательским работам, выполняемым по договорам с заказчиками, отражается в разделе 4 актива бухгалтерского баланса. Незавершенное производство оценивается в соответствии с принятой методикой оценки в учетной политике организации.

Остаток незавершенных расчетов с организациями, предприятиями и лицами отражается в разделе 6 актива бухгалтерского баланса и разделе 3 пассива: в активе – дебиторская задолженность, в пассиве – кредиторская задолженность. Состояние расчетов с поставщиками и подрядчиками по субсчету 150 находит отражение в разделе 9 актива бухгалтерского баланса и в разделе 6 пассива.

По активно-пассивным субсчетам расчетов (150, 160, 170–173, 178–188 и др.) остатки по дебету и кредиту (дебиторской и кредиторской задолженности) определяются по данным аналитического учета. В соответствии с п. 22 Инструкции № 22, объединение (свертывание) этих видов задолженности не допускается.

Информация о формировании финансового результата (прибыли или убытка) от осуществления приносящей доходы (предпринимательской) деятельности обобщается на активно-пассивном субсчете 410 «Прибыли и убытки» в разрезе видов деятельности. По кредиту этого субсчета нарастающим итогом с начала года отражаются прибыль и доходы, по дебету – убытки и потери. Дебетовый остаток на этом субсчете означает убыток, кредитовый – прибыль.

Убыток от приносящей доходы деятельности отражается в активе бухгалтерского баланса по статье «Прибыли и убытки (410)» раздела 8 «Убытки» (строка 490), а прибыль – в пассиве бухгалтерского баланса по статье «Прибыли и убытки, использование прибыли (410, 411)» раздела 5 «Доходы и финансовые результаты» (строка 910).

Финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации продукции (работ, услуг) ежемесячно определяется по записям на субсчетах 280 «Реализация продукции (работ, услуг)», 281 «Реализация других материальных ценностей».

Наличие в разделе 4 пассива бухгалтерского баланса статей «Реализация продукции (работ, услуг) (280)» (строка 890), «Реализация других материальных ценностей (281)» (строка 900) свидетельствует о том, что разработчики Инструкции № 22 не предполагают ежемесячного списания финансовых результатов в дебет (кредит) субсчета 410.

По мнению автора, бухгалтерские записи по списанию финансового результата от реализации продукции (работ, услуг) и других материальных ценностей должны составляться ежемесячно. Составление этих записей ежемесячно позволяет определять финансовый результат деятельности организации нарастающим итогом с начала года на одном субсчете 410 «Прибыли и убытки». Такую методику учета можно предусмотреть в учетной политике организации. При ее использовании субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)», 281 «Реализация других материальных ценностей» должны закрываться ежемесячно и остатков по этим субсчетам в бухгалтерском балансе не должно быть.

В квартальных бухгалтерских балансах бюджетные источники средств (субсчета 230 (140), 232 (142), 231 (143)), а также расходы, произведенные за счет бюджетных источников (субсчета 200, 202, 203), отражаются нарастающим итогом с начала года. Источники бюджетных средств отражаются в разделах 1, 6 пассива бухгалтерского баланса, а расходы – в разделах 7, 9 актива бухгалтерского баланса. Сопоставление сумм источников финансирования с суммами расходов позволяет по данным бухгалтерского баланса контролировать исполнение бюджетных смет организации в течение года.

В бухгалтерском балансе на 1 января (после годового заключения счетов) остатки по субсчетам 140, 142, 143 счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию», по субсчетам 230, 231, 232 счета 23 «Финансирование и займы» в разделах 1, 6 пассива означают суммы неиспользованного бюджетного финансирования.

Справка к бухгалтерскому балансу

Заключительной частью бухгалтерского баланса является справка к балансу, в которой отражаются показатели о движении сумм финансирования из бюджета по субсчетам 230 (140), 231 (143), а также другие операции, связанные с исполнением бюджетных смет получателей бюджетных средств, за счет средств соответствующего бюджета в течение отчетного периода. Движение сумм финансирования в справке к балансу отражается отдельно по бюджетной смете (графа 3) и по бюджетной смете на капитальное строительство (графа 4).

В справку к балансу не включены показатели о движении сумм финансирования из бюджетов других уровней (по субсчетам 232 «Финансирование из других бюджетов», 142 «Расчеты по финансированию за счет других бюджетов»).

Остаток финансирования на начало года, а также на конец отчетного периода, отраженный в справке к балансу, должен равняться остатку финансирования, отраженному в бухгалтерском балансе, соответственно на начало года и конец отчетного периода.

Ниже названы строки и графы справки к балансу и бухгалтерского баланса, которые согласно пунктам 1, 2 Схемы взаимной проверки основных показателей форм годовой и промежуточной бухгалтерской отчетности бюджетных организаций (далее – схема взаимной проверки), приложению 17 к Инструкции № 22 должны быть взаимоувязаны:

1) строка 978 «Остаток по счету на начало года» графы 3 справки к балансу = строке 570 «Финансирование из бюджета, расчеты по финансированию (230, 140)» графы 3 бухгалтерского баланса;

2) строка 978 «Остаток по счету на начало года» графы 4 справки к балансу = строке 930 «Финансирование из бюджета капитальных вложений, расчеты по финансированию капитальных вложений (231, 143)» графы 3 бухгалтерского баланса;

3) строка 989 «Остаток по счету на конец года (квартала)» графы 3 справки к балансу = строке 570 «Финансирование из бюджета, расчеты по финансированию (230, 140)» графы 4 бухгалтерского баланса;

4) строка 989 «Остаток по счету на конец года (квартала)» графы 4 справки к балансу = строке 930 «Финансирование из бюджета капитальных вложений, расчеты по финансированию капитальных вложений (231, 143)» графы 4 бухгалтерского баланса.

В п. 2 схемы взаимной проверки названы также строки и графы справки к балансу, которые должны быть взаимоувязаны между собой:

1) строка 988 «Всего» графы 3 справки к балансу = сумме строк 979–987 графы 3 справки к балансу;

2) строка 988 «Всего» графы 4 справки к балансу = сумме строк 979–987 графы 4 справки к балансу;

3) строка 977 «Всего» графы 3 справки к балансу = сумме строк 970–976 графы 3 справки к балансу;

4) строка 977 «Всего» графы 4 справки к балансу = сумме строк 970–976 графы 4 справки к балансу;

5) строка 989 «Остаток по счету на конец года (квартала)» графы 3 справки к балансу = строка 978 «Остаток по счету на начало года» графы 3 + строка 988 «Всего» графы 3 – строка 977 «Всего» графы 3;

6) строка 989 «Остаток по счету на конец года (квартала)» графы 4 справки к балансу = строка 978 «Остаток по счету на начало года» графы 4 + строка 988 «Всего» графы 4 – строка 977 «Всего» графы 4.

В соответствии с п. 2 схемы взаимной проверки, показатели справки к балансу должны быть также взаимоувязаны с показателями других форм отчетности:

1) сумма строк 979 «Профинансировано в течение года (квартала) с учетом возврата», 980 «Профинансировано в течение года (квартала) с учетом возврата по главам других распорядителей» графы 3 справки к балансу = строке 090 «Всего расходов» графы 7 «Профинансировано» формы 2 «Отчет об исполнении бюджетной сметы»;

2) сумма строк 979 «Профинансировано в течение года (квартала) с учетом возврата», 980 «Про-

финансировано в течение года (квартала) с учетом возврата по главам других распорядителей» графы 4 справки к балансу = строке 001 «Капитальное строительство» графы 7 «Профинансировано» формы 3 «Отчет об исполнении бюджетной сметы на капитальное строительство»;

3) сумма строк 979 «Профинансировано в течение года (квартала) с учетом возврата», 980 «Профинансировано в течение года (квартала) с учетом возврата по главам других распорядителей» графы 3 справки к балансу = строке «Итого по бюджетной смете» графы 3 таблицы 1 «Сводная таблица об исполнении бюджетной сметы» формы 16 «Пояснительная записка»;

4) сумма строк 979 «Профинансировано в течение года (квартала) с учетом возврата», 980 «Профинансировано в течение года (квартала) с учетом возврата по главам других распорядителей» графы 4 справки к балансу = строке «Итого по бюджетной смете на капитальное строительство» графы 3 таблицы 1 «Сводная таблица об исполнении бюджетной сметы» формы 16 «Пояснительная записка».

Годовое заключение счетов

Годовое заключение счетов бухгалтерского учета в бюджетных организациях является одним из подготовительных этапов перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

Термин «годовое заключение счетов»

Согласно п. 21 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доход деятельности бюджетных организаций, утвержденной постановлением Минфина от 10.03.2010 № 22 (далее – Инструкция № 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 произведенных в течение текущего отчетного года фактических расходов как за счет бюджетного источника финансирования, так и за счет внебюджетных источников. Для проведения годового заключения счетов в книге журнал-главная выводится предварительный остаток по каждому счету (субсчету) на конец текущего отчетного года.

В п. 21 Инструкции № 22 есть еще одно положение, разъясняющее порядок годового заключения

счетов: если сумма фактических расходов 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).

! По мнению автора, названная выше норма Инструкции № 22 может быть использована только при отражении операций за счет бюджетного финансирования.

Списание фактических расходов, произведенных за счет приносящей доход деятельности

Следует отметить, что в соответствии с Инструкцией № 22, списание расходов при осуществлении приносящей доход деятельности производится в конце года, что противоречит положениям Инструкции о порядке бухгалтерского учета расходов в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина