

го отражения стоимости имущества в балансе и результатов хозяйственной деятельности активы, предназначенные для продажи, необходимо отражать по минимальным ценам, а активы, участвующие в производственном цикле — по цене приобретения. Причем, для отражения стоимости имущества по минимальной цене рекомендуется использовать контрарные счета типа “Поправки на снижение до рыночной стоимости краткосрочных инвестиций” для отделения фактических финансовых результатов от потенциальных.

Проблема использования различных вариантов оценки заключается в увеличении трудоемкости учетной работы, сложности получения информации о текущих ценах на ТМЦ. Автоматизация учета, развитие рыночной инфраструктуры позволят решить данные вопросы и получать финансовую отчетность, отражающую реальную стоимость имущества и финансовых результатов.

Л.Ф. Еськова, БГЭУ (Минск)

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ВНЕБЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ УЧРЕЖДЕНИЙ НЕПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ

Система бухгалтерского учета в условиях реформирования экономики претерпела значительные изменения. В отличие от бухгалтерского учета хозрасчетных организаций, в учете которых произошли существенные перемены, в методике учета бюджетных учреждений изменения не столь значительны. В новых условиях хозяйствования происходит существенная адаптация учреждений непромышленной сферы к процессу реформирования экономики. Теперь наряду с бюджетными источниками финансирования, бюджетные учреждения могут иметь внебюджетные источники финансирования, получив право заниматься предпринимательской деятельностью. Это обстоятельство создало ряд проблем в учете бюджетных учреждений. Рассмотрим некоторые из них.

В первую очередь следует отметить, что отправным пунктом в правильной организации учета предпринимательской

деятельности является четкая его трактовка. В Гражданском кодексе РБ в ст. 1 дано определение понятия предпринимательской деятельности. В ст. 46 п. 3 кодекса указано, что некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность в случае необходимости и в соответствии с целями, для осуществления которых они созданы. Однако в гражданском законодательстве не предусмотрено для бюджетных учреждений определение предпринимательской деятельности и деятельности по указанию платных услуг. Нет четкого разграничения между этими двумя понятиями в то время, когда в нормативных и законодательных документах встречаются оба термина. А в соответствии с “Методическими указаниями о порядке планирования, использования и учета доходов, полученных от деятельности юридических лиц, финансируемых из бюджета”, утвержденные приказом Министерства финансов РБ от 11.11.1999 г. № 324, вышеуказанная деятельность считается как хозяйственная, а доходы как внебюджетные средства.

Не менее важной проблемой, возникшей в учете — составление бухгалтерской отчетности. Для эффективного контроля за расходованием средств бюджетным учреждением главный распорядитель кредитов должен видеть отчетность по расходам в том объеме, в котором он произвел финансирование. На практике баланс исполнения сметы расходов (форма № 1) составляется один по двум источникам финансирования. А поскольку бухгалтерский учет ведется на едином балансе — значит и нет разделения на активы, приобретенные за счет бюджетных и внебюджетных средств (предпринимательской деятельности). Это означает, что учреждение самостоятельно зарабатывая денежные средства и приобретая имущество, отражало его на общем балансе и тем самым фактически отдавало его в собственность распорядителя кредитов (республиканского, местного или иного бюджета).

В бюджетном учете отсутствуют четкие и однозначные разъяснения о порядке отражения в учете объектов основных средств и нематериальных активов, приобретенных за счет средств внебюджетной деятельности. В соответствии с Методическими указаниями Министерства финансов о порядке учета основных средств от 21.07.1997 г. № 34, к фактическим затратам (в Дебет субсчета 211 “Расходы по вне-

бюджетной деятельности”) относится первоначальная стоимость основных средств, что значительно превышает сумму затрат в месяц их приобретения. Поскольку бюджетные организации в части предпринимательской деятельности являются плательщиками в бюджет налоговых платежей, то при отражении в учете приобретения оборудования и предметов длительного пользования по внебюджетной деятельности (за счет превышения доходов над расходами), у бухгалтера возникают затруднения на каких из перечисленных субсчетах отражать операции, связанные с их покупкой: по дебету субсчета 211 “Расходы по внебюджетной деятельности”, субсчета 237 “Прочие источники” или субсчета 246 “Фонд производственного и социального развития”.

Аналогичная ситуация складывается при отражении на счетах приобретения МБП. По порядку включения износа по МБП в себестоимость целесообразно применять нормы и правила, установленные для хозрасчетных предприятий с указанием в учетной политике организации методы включения сумм начисленного износа по МБП в затраты учреждения и в состав калькуляции. Для этих целей следует ввести в План счетов счет “Износ малоценных быстроизнашивающихся предметов” и исключить счет 260 “Фонд в малоценных быстроизнашивающихся предметах”. (“Г.Б. Бюджетные организации”. № 1, с. 54—60.)

Одним из проблемных участков учетной работы по внебюджетной деятельности является отсутствие единого подхода в определении перечня расходов, которые приходятся на себестоимость, и расходов, осуществляемых из прибыли. Следует отметить, что официальных разъяснений по вопросу отнесения расходов бюджетных учреждений, по их роли в процессе осуществления внебюджетной деятельности, на прямые и накладные, а также включения отдельных статей расходов в себестоимость продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг, нет.

На практике возникают проблемы по методике включения на себестоимость выполненных работ или оказанных услуг суммы амортизационных отчислений, рассчитанных по объектам основных средств, используемых в основной и внебюджетной деятельности.

Нет утвержденной методики расчета накладных расходов при составлении калькуляции себестоимости услуг. Минис-

терство финансов России предусмотрело данную проблему и разработало в Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях от 30.12.1999 г. № 107н порядок распределения накладных расходов между различными видами предпринимательской деятельности.

Установленные Инструкцией по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете от 10.03.1987 г. № 16 (п. 17) перечень и формы мемориалов-ордеров крайне неудобны в практической деятельности. Недостатки этой формы учета следующие:

каждую хозяйственную операцию записывают в различные регистры много раз, что делает учет более трудоемким;

отрыв аналитического учета от синтетического. В связи с этим возникает необходимость в сверке записей. При значительной номенклатуре субсчетов данная операция становится весьма затруднительной. Чаще всего она проводится после составления баланса, а выявленные ошибки вносятся в систему субсчетов.

Поскольку практика учета требует внесения уточнений в содержание действующих и введения новых инструкций, положений, возникла необходимость в совершенствовании:

1. Плана счетов бухгалтерского учета, организаций, финансируемых из государственного бюджета;

2. Инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете № 16.

3. Нормативных документов, определяющих порядок формирования цен на платные услуги и в “Методические указания о порядке планирования и использования и учета доходов, получаемых от хозяйственной деятельности юридических лиц, финансируемых из бюджета” № 324.

4. Плана счетов бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, т.е. в составлении инструкции по его применению с характеристикой синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов, с раскрытием их структуры и назначения, экономического содержания обобщаемых на них фактов и порядка учета наиболее распространенных операций.