

Проверка операций по целевому финансированию

Приступая к проверке, необходимо изучить требования нормативных правовых актов, регулирующих различные аспекты хозяйственных операций по целевому финансированию. Основные нормативные правовые акты, регулирующие объекты проверки, приведены ниже:

1. Банковский кодекс РБ от 25.10.2000 № 441-З (с учетом последних изменений от 03.06.2009 № 23-З);
2. Гражданский кодекс РБ от 07.12.1998 № 218-З (с учетом последних изменений от 08.07.2008 № 366-З);
3. Декрет Президента РБ от 28.11.2003 № 24 "О получении и использовании иностранной безвозмездной помощи" (с учетом последних изменений от 29.05.2008 № 10, далее – Декрет № 24);
4. Указ Президента РБ «О предоставлении и использовании безвозмездной (спонсорской) помощи» от 01.07.2005 № 300 (с учетом последних изменений от 28.01.2008 № 53, далее – Указ № 300);
5. Указ Президента РБ от 22.10.2003 № 460 «О международной технической помощи, предоставляемой Республике Беларусь» (с учетом последних изменений от 28.01.2008 № 53, далее – Указ № 460);
6. Указ Президента РБ от 28.03.2006 № 182 "О совершенствовании правового регулирования порядка оказания государственной поддержки юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям" (с учетом последних изменений от 12.05.2009 № 241, далее – Указ № 182);
7. Закон РБ от 22.12.1991 № 1330-ХП «О налогах на доходы и прибыль» (с учетом последних изменений от 13.11.2008 № 449-З);
8. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 15.01.2003 № 32 "Об использовании денежных средств, полученных от отчуждения имущества, находящегося в республиканской собственности" (с учетом последних изменений от 30.04.2004 № 493, далее – постановление № 32);
9. Инструкция о порядке бухгалтерского учета безвозмездных поступлений (средств), утвержденная постановлением Министерства финансов РБ от 24.02.2006 № 17 (с учетом последних изменений от 11.12.2008 № 187, далее – Инструкция о порядке бухгалтерского учета безвозмездных поступлений);
10. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденная постановлением Минфина РБ от 20.12.2001 № 127 (с учетом последних изменений от 10.01.2009 № 3);
11. Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете налога на добавленную стоимость, утвержденная постановлением Министерства финансов РБ от 16.12.2003 № 176 (с учетом последних изменений от 31.12.2004 № 193);
12. Инструкция о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденная постановлением Минстройархитектуры РБ от 14.05.2007 № 10 (с учетом последних изменений от 08.01.2009 № 2, далее – Инструкция о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете);
13. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов, утвержденная постановлением Минфина РБ от 17.07.2007 № 114;
14. Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете средств, высвобождаемых в результате предоставления налоговых льгот, утвержденная постановлением Минфина РБ от 18.03.2008 № 38 (далее – Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете средств, высвобождаемых в результате предоставления налоговых льгот);
15. Инструкция о порядке бухгалтерского учета строительных материалов, утвержденная постановлением Минстройархитектуры РБ от 24.01.2008 № 4 (с учетом последних изменений от 08.01.2009 № 2);
16. Инструкция по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденная постановлением Минфина РБ от 27.12.2007 № 199 (далее – Инструкция № 199);
17. Инструкция по бухгалтерскому учету государственной поддержки юридических лиц, утвержденная постановлением Министерства финансов РБ от 29.06.2007 № 108 (с учетом изменений от 11.12.2008 № 187);
18. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденная постановлением Минфина РБ от 12.12.2001 № 118 (с учетом изменений от 11.12.2008 № 187, далее – Инструкция № 118);

19. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденная постановлением Минфина РБ от 20.12.2001 № 128 (с учетом последних изменений от 30.06.2006 № 75);

20. Инструкция по бухгалтерскому учету хозяйственных операций, связанных с отчуждением имущества, находящегося в республиканской собственности, утвержденная постановлением Министерства финансов РБ от 04.06.2007 № 92 (с учетом последних изменений от 11.12.2008 № 187);

21. Положение о порядке пообъектного бухгалтерского учета денежных средств физических и юридических лиц, аккумулированных для строительства (реконструкции) жилых домов, квартир, объектов жилищной инфраструктуры и гаражей, а также переданных на эти цели товарно-материальных ценностей (выпол-

ненных работ, оказанных услуг), утвержденное постановлением Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 16.01.2001 № 3/1 (далее – Положение № 3/1);

22. Письмо Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 05.04.2005 № 15-4/160, № 2-2-11/337.

**ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ
ДЛЯ ПРОВЕРКИ**

Целевое финансирование – это имущество, расходование (использование) которого возможно строго по целевому назначению. Проверка операций по целевому финансированию осуществляется по данным счета 86 «Целевое финансирование» (рис.). Проверку могут проводить специалисты органов государственного



Рис. Проверка операций по целевому финансированию

контроля (Комитет государственного контроля, Министерство по налогам и сборам, Национальный банк, Министерство финансов, Министерство экономики, Комитет по ценным бумагам), ведомственного контроля и аудиторы.

Цель проверки операций по целевому финансированию – установление законности, эффективности и целесообразности совершенных хозяйственных операций и их отражения в отчетности. **Задачами** являются:

- ▶ проверка отражения в бухгалтерском учете и отчетности полученного организацией целевого финансирования;
- ▶ проверка сальдо и оборотов по счетам синтетического и аналитического учета целевого финансирования;
- ▶ проверка записей на счетах бухгалтерского учета и наличие оправдательных и первичных документов, оформленных в соответствии с требованиями действующих нормативных правовых актов;
- ▶ контроль целевого использования средств целевого финансирования;
- ▶ проверка полноты и правильности синтетического учета операций по целевому финансированию в бухгалтерском учете и соблюдения налогового законодательства.

Источники информации при проверке операций по целевому финансированию:

бухгалтерская отчетность: Бухгалтерский баланс (форма № 1), Отчет об изменении капитала (форма № 3), Отчет о движении денежных средств (форма № 4);

статистическая отчетность: Отчет о составе средств и источниках их образования (форма № 4-ф (баланс), форма 1-МП);

регистры бухгалтерского учета: главная книга, журналы-ордера №11, 12, 15;

документы: договоры, выписки банка и платежные инструкции о поступлении и возврате целевого финансирования в денежной форме (при безналичных расчетах), накладные, акты выполненных работ, счета-фактуры по НДС, техническая документация по приобретенным ценностям, расчетно-платежные ведомости и пр., накладные на передачу имущества (активов) в счет целевого финансирования и др.

ПРОВЕРКА ОПЕРАЦИЙ ПО ЦЕЛЕВОМУ ФИНАНСИРОВАНИЮ

Для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных и других средств (за исключением: дотаций, полученных из бюджета в связи с государственным регулированием цен и тарифов; предоставленных налоговых льгот; отсрочки и рассрочки по уплате налогов; налоговых кредитов) предназначен пассивный счет 86 «Целевое финансирование». Аналитический учет по счету 86 ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления.

Целевые средства могут предназначаться для:

- ▶ налоговых льгот целевого характера;
- ▶ пополнения собственных оборотных средств;
- ▶ финансирования мероприятий на безвозмездной основе;
- ▶ финансирования по инвестиционным средствам;

Таблица 1

Назначение целевых средств	Чем регулируется
Налоговые льготы целевого характера	Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете средств, высвобождаемых в результате предоставления налоговых льгот, Инструкция по бухгалтерскому учету государственной поддержки юридических лиц
Пополнение собственных оборотных средств	Декрет № 24; Указ № 300; Указ № 460, Указ № 182, постановление № 32
Финансирование мероприятий на безвозмездной основе	Положение о порядке пообъектного бухгалтерского учета денежных средств физических и юридических лиц, аккумулированных для строительства (реконструкции) жилых домов, квартир, объектов жилищной инфраструктуры и гаражей, а также переданных на эти цели товарно-материальных ценностей (выполненных работ, оказанных услуг), Инструкция о порядке бухгалтерского учета безвозмездных поступлений, Инструкция по бухгалтерскому учету хозяйственных операций, связанных с отчуждением имущества, находящегося в республиканской собственности
Финансирование по инвестиционным средствам	Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, Инструкция по бухгалтерскому учету хозяйственных операций, связанных с отчуждением имущества, находящегося в республиканской собственности
Финансирование из бюджета капитальных расходов	Инструкция о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, Инструкция по бухгалтерскому учету хозяйственных операций, связанных с отчуждением имущества, находящегося в республиканской собственности
Финансирование из бюджета текущих расходов	Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов



► финансирования из бюджета капитальных расходов;

► финансирования из бюджета текущих расходов и др.

В ходе проверки учетных данных устанавливается соблюдение организацией требований нормативных правовых актов РБ по поступившим и израсходованным средствам целевого финансирования (таблица 1).

Источниками поступления целевых средств являются:

- льготы по уплате налогов;
- ассигнования из бюджета любого уровня (республиканского или местного);

► у заказчика взносы дольщиков на долевое строительство;

► средства, поступающие от спонсоров, и другие безвозмездные поступления с указанием конкретной цели;

► средства фондов специального назначения и др.

В связи с этим в ходе проверки необходимо установить, соблюдает ли организация требования нормативных правовых актов РБ по формированию отчетных данных по поступившим и израсходованным средствам целевого финансирования (таблица 2).

Таблица 2

Требование нормативных правовых актов РБ	Чем предусмотрено
<p>В разделе III "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса приводятся фонды и резервы организации, сформированные в прошлые и отчетные периоды, суммы неиспользованной прибыли или непокрытого убытка отчетного года и прошлых лет, доходы будущих периодов и остатки средств целевого финансирования, не использованные на отчетную дату.</p> <p>Расшифровка изменения статей этого раздела бухгалтерского баланса приводится в Отчете об изменении капитала (форма № 3)</p>	<p>Пункт 56 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов РБ от 14.02.2008 № 19 (далее – Инструкция № 19)</p>
<p>По статье "Целевое финансирование" (строка 460) приводятся остатки сумм неиспользованного целевого финансирования, учитываемых на счете 86 "Целевое финансирование"</p>	<p>Пункт 63 Инструкции № 19</p>
<p>По статье "Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг" (строка 010) приводится выручка от видов деятельности: от реализации готовой продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, учитываемая по кредиту счета 90 "Реализация" в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов, целевого финансирования, доходов будущих периодов и других</p>	<p>Пункт 87 Инструкции № 19</p>
<p>По статье "Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налогов и сборов, включаемых в выручку)" Отчета о прибылях и убытках (форма № 2) (строка 020) приводится выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг (строка 010) за вычетом налогов и сборов, включаемых в выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг (строка 011). При этом в указанной статье отражается величина выручки от осуществления основных видов экономической деятельности организации, указанных в ее учредительных документах. А величина выручки от реализации показывается без учета полученных в ее составе налогов, платежей и сборов и за вычетом предоставленных покупателям скидок, стоимости возвращенных товаров (продукции)</p> <p>По строке 021 приводится сумма полученной организацией государственной поддержки (субсидии) для компенсации части ее расходов по производству и (или) реализации товаров и услуг, цены на которые устанавливаются органами государственного управления, отраженная по дебету счета 86 "Целевое финансирование" в корреспонденции с кредитом счета 90 "Реализация" и включенная в выручку, показанную по строке 010</p>	<p>Пункт 89 Инструкции № 19</p>

Требование нормативных правовых актов РБ	Чем предусмотрено
По статье "Внереализационные доходы" Отчета о прибылях и убытках (форма № 2) (строка 130) приводятся внереализационные доходы, отраженные по кредиту счета 92 "Внереализационные доходы и расходы" в корреспонденции с дебетом счетов учета активов, денежных средств, расчетов, целевого финансирования и других	Пункт 108 Инструкции № 19
По статье "Непокрытый убыток - всего" Отчета о прибылях и убытках (форма № 2) (строка 070) приводится сумма полученного организацией убытка, образованного по счетам 99 "Прибыли и убытки" и 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (или по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" после реформации Бухгалтерского баланса (форма № 1). Справочно по группе строк 071-078 "источники покрытия убытков" отчета на конец года отражаются данные о собственных (капитал и резервы, кроме средств фонда переоценки активов) и привлеченных (средства учредителей, целевое финансирование, другие) источниках, направленных на покрытие убытков прошлых лет и отчетного года	Пункт 129 Инструкции № 19
По статье "Целевое финансирование" по графам "Из бюджета" и "Из внебюджетных фондов" Отчета о прибылях и убытках (форма № 2) показывается движение средств, полученных организацией из бюджета, внебюджетных фондов, предоставленных в виде льгот по налогам и таможенным платежам, из других источников на финансирование капитальных вложений, научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ, на покрытие убытков и другие нужды, учет которых ведется на счете 86 "Целевое финансирование". Расшифровка полученных сумм по направлениям их использования отражается в разделе "Справки" по строкам 210-235	Пункт 131 Инструкции № 19
По строке 080 "государственная помощь, целевое финансирование" Отчета о движении денежных средств (форма № 4) отражаются фактически полученные организацией средства бюджета, государственных бюджетных и внебюджетных фондов, иные целевые поступления, учет которых ведется с использованием счетов 86 "Целевое финансирование" и 98 "Доходы будущих периодов"	Пункт 141 Инструкции № 19
По строке 210 "использовано средств государственной помощи и целевого финансирования" Отчета о движении денежных средств (форма № 4) отражаются фактически оплаченные организацией расходы, финансируемые из бюджета, государственных бюджетных и внебюджетных фондов, прочих источников	Пункт 154 Инструкции № 19
По средствам целевого финансирования, полученным в иностранной валюте, при переоценке остатков этих денежных средств на валютных счетах в банках, в кассах организации, в пути, а также при переоценке дебиторской или кредиторской задолженности, возникшей при осуществлении расчетов этими средствами, – по кредиту (дебету) счета 86 "Целевое финансирование" в корреспонденции с дебетом (кредитом) счетов учета денежных средств и расчетов, на которых учитывается дебиторская и кредиторская задолженность	Пункт 10.5 Инструкции № 199
Данные раздела II "Источники образования средств" по строкам с 046 по 053, с 058 по 072 и с 078 по 080 должны соответствовать данным одноименных показателей формы 1 "Бухгалтерский баланс". Данные строки 045 должны быть равны сумме данных строк с 046 по 053 ¹	Пункты 24 и 25 Указаний по заполнению формы государственной статистической отчетности 2-ф «Отчет о составе средств и источниках их образования», утвержденных постановлением Министерства статистики и анализа РБ от 12.03.2008 № 26

¹ По строке 052 отражаются суммы средств целевого финансирования на начало и конец отчетного периода.

В связи с изложенным выше устанавливается правильность ведения аналитического учета операций по поступившим и израсходованным средствам целевого финансирования. Для этого в рабочем плане счетов организации могут быть предусмотрены следующие субсчета:

86-1 "Льготы по уплате налогов, сборов (пошлин)";

86-2 "Целевое финансирование мероприятий на безвозмездной основе";

86-3 "Целевое финансирование из бюджета на текущие расходы";

86-4 "Целевое финансирование из бюджета на финансирование капитальных расходов";

86-5 "Целевое финансирование по инвестиционным средствам";

86-6 "Долевое строительство";

86-7 "Прочее целевое финансирование".

Следовательно, сначала необходимо проверить, что закреплено в учетной политике, а затем установить соблюдение таких аспектов.

Далее проверяется правильность и обоснованность отражения в бухгалтерском учете и отчетности полученного организацией целевого финансирования в разрезе этих субсчетов. На основании полученной информации устанавливается реальность сальдо и оборотов по счетам синтетического и аналитического учета целевого финансирования с учетом записей на счетах бухгалтерского учета, а также наличие оправдательных и первичных документов, оформленных в соответствии с требованиями действующих нормативных правовых актов.

Наряду с этой информацией дается оценка системе внутреннего контроля организации по использованию средств целевого финансирования.

ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ

Для удобства проверяющие могут иметь справочник (перечень) типичных ошибок, выявляемых в ходе проверки по операциям целевого финансирования:

неправильная оценка имущества, приобретенного за счет средств целевого финансирования;

отсутствие аналитического учета по операциям целевого финансирования;

неверная корреспонденция счетов;

отсутствие утвержденной сметы на расходование средств целевого финансирования;

отсутствие аналитического учета целевых средств в разрезе источников их поступления и расходования;

отсутствие договора о предоставлении безвозмездной (спонсорской) помощи;

курсовые разницы по переоценке целевых средств не отражены по счету 86 «Целевое финансирование»;

отсутствие отчета об использованных средствах целевого финансирования;

финансовая помощь негосударственным юридическим лицам не отнесена на увеличение доли Республики Беларусь в уставном фонде этой негосударственной организации;

денежные средства от отчуждения находящихся в республиканской собственности и принадлежащих организации на праве хозяйственного ведения или оперативного управления зданий, сооружений, 5 лет не используемых либо неэффективно используемых, не направлены в республиканский бюджет;

отсутствие внутреннего контроля за целевым использованием средств целевого финансирования в разрезе источников их поступления.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

Следует иметь в виду, что в случае выявления нарушений к организации и должностным лицам могут быть применены санкции.

В соответствии со статьей 11.16. Кодекса Республики Беларусь «Об административных правонарушениях» от 21.04.2003 г. № 194-З нецелевое использование или использование с нарушением законодательства средств из бюджета либо государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов, инновационных фондов влечет наложение штрафа в размере от 10 до 30 базовых величин.

В соответствии со статьей 12.1. Кодекса Республики Беларусь «Об административных правонарушениях» от 21.04.2003 г. № 194-З нарушение индивидуальным предпринимателем или должностным лицом установленного порядка ведения бухгалтерского учета (учета предпринимательской деятельности) и отчетности влечет наложение штрафа в размере от 4 до 20 базовых величин.

В соответствии со статьей 23.84. Кодекса Республики Беларусь «Об административных правонарушениях» от 21.04.2003 г. № 194-З использование должностным лицом юридического лица безвозмездной (спонсорской) помощи на цели, не предусмотренные договором о ее предоставлении или запрещенные законодательными актами, либо такой помощи, предоставленной без заключения договора, влечет наложение штрафа в размере от 100 до 150 базовых величин.

Валентина ЛЕМЕШ,
кандидат экономических наук, доцент, аудитор