



Комментарий к постановлению Минфина РБ, МНС РБ, ГТК РБ от 11.05.2009 № 62/41/41 «О внесении изменений и дополнений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и Государственного таможенного комитета Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 180/119/82»

Постановлением Минфина РБ, МНС РБ, ГТК РБ от 11.05.2009 № 62/41/41 Инструкция о порядке проведения взаимозачета налогов, сборов (пошлин), подлежащих уплате плательщиком (иным обязанным лицом), и финансовых обязательств республиканских органов государственного управления, местных исполнительных и распорядительных органов перед этим плательщиком (иным обязанным лицом) (далее – Инструкция), утвержденная постановлением названных органов от 26.12.2003 № 180/119/82, изложена в новой редакции, которая вступила в силу с 29 мая 2009 г.

Согласно новой редакции Инструкции производится взаимозачет обязательств плательщиков по платежам в республиканский бюджет и финансовых обязательств республиканских органов государственного управления, местных исполнительных и распорядительных органов перед этими плательщиками (в старой редакции Инструкции речь шла о взаимозачете обязательств плательщиков по платежам в республиканский и местные бюджеты).

Порядок проведения взаимозачета по таможенным и налоговым платежам в новой редакции Инструкции решается одинаково и регламентируется одной главой (см. главу 2). В старой редакции Инструкции порядок проведения взаимозачета по таможенным и налоговым платежам регламентировался отдельными главами.

Для целей Инструкции под финансовыми обязательствами названных выше органов перед плательщиками платежей в республиканский бюджет понимаются неисполненные обязательства этих органов (включая неисполненные обязательства бюджетных организаций, находящихся в их ведении либо подчинении), а также иных получателей бюджетных средств, подлежащие оплате за счет средств бюджета. **Все названные органы и организации названы «получателями бюджетных средств» также лишь для целей Инструкции.** Взаимозачет осуществляется для обеспечения своевременности расчетов между плательщиками и получателями бюджетных средств (в старой редакции Инструкции – между плательщиками и распорядителями (получателями) бюджетных средств) при недостаточности денежных средств для осуществления таких расчетов через банки.

Заметим, что при осуществлении отношений между участниками бюджетного процесса, возникающих при составлении, рассмотрении, утверждении, исполнении республиканского бюджета, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов, составлении, рассмотрении и утверждении отчетов об их исполнении, определении прав и обязанностей участников бюджетного процесса, следует руководствоваться терминами Бюджетного кодекса РБ (далее – БК РБ).

Приведем определения некоторых терминов.

Распорядитель бюджетных средств – это организация, которая имеет полномочия на распределение бюджетных ассигнований между получателями бюджетных средств, а также осуществляет другие функции (подп.1.46 п.1 ст.2 БК РБ).

Распорядители бюджетных средств определяются путем установления им бюджетных назначений. Ими (согласно ст.80 БК РБ) могут быть:

- ▶ по бюджетным назначениям, предусмотренным Законом о республиканском бюджете на очередной финансовый год, – государственный орган, иная государственная организация, подчиненная Правительству Республики Беларусь;

- ▶ по бюджетным назначениям, предусмотренным решениями местных Советов депутатов о бюджете на очередной финансовый год, – государственный орган, его структурные подразделения с правами юридического лица, иная организация, ответственная за реализацию определенных задач и функций государства в соответствии с законодательством;

- ▶ по бюджетным назначениям, предусмотренным законодательным актом о бюджете государственного внебюджетного фонда на очередной финансовый год, – государственный орган, на который возложены функции по сбору и контролю за поступлением средств, формирующих доходы государственного внебюджетного фонда, а также по управлению



средствами бюджета государственного внебюджетного фонда и их использованию.

Бюджетные назначения — это полномочия на использование определенной суммы бюджетных средств, предоставленные распорядителям бюджетных средств Законом о республиканском бюджете на очередной финансовый год или решением местного Совета депутатов о бюджете на очередной финансовый год (подп. 1.11 п. 1 ст. 2 БК РБ).

Функции распорядителей бюджетных средств определены в ст. 81 БК РБ. Они утверждают бюджетные сметы получателей бюджетных средств; осуществляют контроль за целевым и эффективным использованием бюджетных средств получателями бюджетных средств, своевременным возвратом излишне полученных бюджетных средств и представлением отчетности; составляют и представляют в соответствующие финансовые органы бухгалтерскую отчетность в составе и порядке, определенных Минфином, а также сводную бюджетную смету.

Права и обязанности получателей бюджетных средств определены в ст. 82 БК РБ. Они, в частности, обязаны:

- ▶ своевременно представлять документы, подтверждающие право на получение бюджетных средств;

- ▶ эффективно использовать бюджетные средства в соответствии с их целевым назначением;

- ▶ своевременно представлять бухгалтерскую отчетность и иные сведения об использовании бюджетных средств в составе и порядке, определенных Минфином;

- ▶ принимать бюджетные обязательства только в пределах предусмотренных бюджетных ассигнований, уменьшенных на сумму незаконченных расчетов, сложившихся на 1 января текущего финансового года.

Бюджетные ассигнования — это бюджетные средства, предусмотренные получателю бюджетных средств распорядителем бюджетных средств (подп. 1.10 п. 1 ст. 2 БК РБ).

Продолжим речь о взаимозачете. Взаимозачет, согласно новой редакции Инструкции, проводится Минфином.

Участниками взаимозачета могут быть:

- ▶ плательщик, имеющий неисполненные обязательства по платежам в республиканский бюджет;

- ▶ налоговый орган (ИМНС РБ) по месту постановки плательщика на учет;

- ▶ таможня, вынесшая решение о взыскании с плательщика не уплаченных в установленный срок таможенных платежей и (или) выдавшая свидетельство о помещении товаров под заявленный таможенный режим с использованием отсрочки (рассрочки) уплаты таможенных платежей, налогового кредита;

- ▶ получатель бюджетных средств, имеющий неисполненные обязательства перед плательщиком;

- ▶ территориальный орган государственного казначейства, обслуживающий получателя бюджетных средств;

- ▶ местный финансовый орган;

- ▶ Минфин.

Инициаторами взаимозачета могут быть плательщик либо получатель бюджетных средств, которые представляют в Минфин письмо-ходатайство, к которому прилагаются документы, перечисленные в п.п. 7 и 8 Инструкции.

Таковыми документами являются:

- ▶ подтверждение получателя бюджетных средств об остатках бюджетных ассигнований по форме согласно приложению 1 к Инструкции, заверенное территориальным органом государственного казначейства, обслуживающим полу-

чателя бюджетных средств. Для проведения взаимозачета обязательств плательщика по платежам в республиканский бюджет и неисполненных обязательств получателя бюджетных средств, финансирование которого осуществляется из местного бюджета, указанное подтверждение представляется в двух экземплярах;

- ▶ документы, подтверждающие наличие неисполненных обязательств получателя бюджетных средств перед плательщиком: копии договоров на поставку продукции, выполнение работ, оказание услуг, копии товаросопроводительных документов, подтверждающих факт поставки товарно-материальных ценностей, копии справок о стоимости выполненных работ и услуг, акты сверки взаиморасчетов и др.;

- ▶ нотариально заверенная копия договора уступки требования (в случае проведения взаимозачета с применением такого договора).

Минфин вправе требовать от участников взаимозачета представления дополнительных документов, не указанных в пунктах 7 и 8 Инструкции, имеющих значение для принятия решения о проведении взаимозачета.

Для проведения взаимозачета Минфин запрашивает у налогового органа и (или) у таможни сведения о подлежащих уплате плательщиком платежах в республиканский бюджет, которые представляют такие сведения по форме согласно приложению 2 к Инструкции. Инициатором взаимозачета может выступать также Минфин. В этом случае, кроме названных выше сведений по форме согласно приложению 2, Минфин запрашивает у получателя бюджетных средств подтверждение об остатках бюджетных ассигнований по форме согласно приложению 1 к Инструкции.

Решение о проведении взаимозачета либо об отказе в его проведении Минфин принимает в течение пяти рабочих дней от даты поступления запрашиваемых документов.

В случае принятия положительного решения Минфин оформляет извещение о проведении взаимозачета по форме согласно приложению 3 к Инструкции в количестве экземпляров, равном числу участников взаимозачета, и направляет по одному экземпляру извещения всем участникам взаимозачета для отражения проведенной операции по данным бухгалтерского учета и в лицевых счетах плательщика. Местному финансовому органу направляется также один экземпляр подтверждения получателя бюджетных средств об остатках бюджетных ассигнований. Взаимозачет проводится в пределах наименьшей из сумм обязательств.

В случае отказа в проведении взаимозачета Минфин письменно уведомляет об этом инициатора взаимозачета с указанием причин отказа.

ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ ПРОВЕДЕННОГО ВЗАИМОЗАЧЕТА

Извещение Минфина о проведении взаимозачета является основанием для отражения в учете исполнения финансовых обязательств всеми участниками взаимозачета. Дата оформления извещения является днем уплаты платежей в республиканский бюджет и датой отражения в учете.

При проведении взаимозачета прекращаются обязательства в пределах сумм проведенного взаимозачета:

- ▶ плательщика по платежам в республиканский бюджет;
- ▶ получателя бюджетных средств перед плательщиком за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;

▶ бюджета по финансированию получателя бюджетных средств;

▶ республиканского бюджета по передаче средств в местные бюджеты.

Прекращение названных обязательств должно быть отражено в бухгалтерском учете в течение 3 рабочих дней со дня получения извещения о проведении взаимозачета. В п. 24 старой редакции Инструкции были указания по отражению этой операции в бухгалтерском учете всеми участниками взаимозачета. В новой редакции Инструкции таких указаний нет.

Налоговый орган отражает результаты взаимозачета в лицевых счетах плательщика, реестрах поступлений и возвратов, информации о суммах фактических поступлений платежей в бюджет по разделам классификации доходов бюджета. Таможня отражает результаты взаимозачета в лицевых счетах плательщика.

На основании извещения о проведении взаимозачета согласно старой редакции Инструкции следовало составить следующие записи:

▶ *у распорядителя (получателя) бюджетных средств уменьшается кредиторская задолженность перед плательщиком платежей в бюджет за поставленные товары, выполненные работы и услуги, подлежащие оплате за счет средств бюджета:*

Д-т субсч. 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

К-т субсч. 140 «Расчеты по финансированию» либо 230 «Финансирование из бюджета»;

▶ *у главного распорядителя бюджетных средств на сумму взаимозачета подведомственного ему распорядителя (получателя) средств:*

Д-т субсч. 140 «Расчеты по финансированию из бюджета»

К-т субсч. 230 «Финансирование из бюджета».

Других указаний Минфина о порядке отражения в бухгалтерском учете проведенного взаимозачета не имеется.

По мнению автора, данная методика учета необоснованно отличается от общей методики учета финансирования. Она не позволяет учитывать в системе счетов бухгалтерского учета кассовые расходы. Бухгалтерская запись «Д-т субсч. 178 – К-т субсч. 140 или 230» означает не только погашение задолженности перед поставщиком бюджетной организации, имеющим задолженность по платежам в бюджет, и получение бюджетного финансирования. Она также говорит о произведенных бюджетной организацией кассовых расходах за счет средств бюджета. Кассовые расходы учитываются на субсчетах счета 10 «Текущие счета по бюджету», а он, как видим, отсутствует в приведенной корреспонденции.

Бухгалтерские записи, которые, по мнению автора, необходимо составить, рассмотрим на условном примере.

Пример. Вуз должен заплатить за счет средств республиканского бюджета за полученный от поставщика компьютер 1 500 000 руб. У поставщика (коммерческой организации) имеется задолженность по платежам в республиканский бюджет в размере 2 000 000 руб.

По инициативе участника взаимозачета Минфин оформил извещение о проведении взаимозачета, на основании которого меньшая сумма обязательств (1 500 000 руб.) должна быть отражена следующим образом:

▶ *вуз отражает в бухгалтерском учете получение бюджетного финансирования и погашение задолженности перед поставщиком на 1 500 000 руб. (две записи одновременно):*

1) получено финансирование:

Д-т субсч. 100 «Текущий счет по бюджету»

К-т субсч. 140 «Расчеты по финансированию из бюджета»;
2) перечислена задолженность поставщику;

Д-т субсч. 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

К-т субсч. 100 «Текущий счет по бюджету»;

► *главный распорядитель средств бюджета (Минобразования РБ) отражает в бухгалтерском учете получение бюджетного финансирования и перечисление его подведомственной организации (вузу) также на 1 500 000 руб. (две записи одновременно):*

1) получено финансирование:

Д-т субсч. 100 «Текущий счет по бюджету»

К-т субсч. 230 «Финансирование из бюджета»;

2) перечислено финансирование вузу:

Д-т субсч. 140 «Расчеты по финансированию из бюджета»

К-т субсч. 100 «Текущий счет по бюджету».

Поставщик (коммерческая организация) на 1 500 000 руб. составляет бухгалтерские записи по погашению кредиторской задолженности перед бюджетом и дебиторской задолженности вуза. После этих записей у поставщика останется задолженность перед бюджетом – 500 000 руб., а у вуза задолженности перед поставщиком нет.

Исходя из п.6 Инструкции, если в результате проведения взаимозачета платежи в республиканский бюджет поступят в сумме, превышающей обязательства плательщика, излишне поступившие платежи подлежат зачету в счет предстоящих платежей либо неисполненных налоговых обязательств плательщика по платежам в республиканский бюджет. Только непонятно, как такая ситуация может получиться, если взаимозачет в соответствии с п. 5 Инструкции проводится в пределах наименьшей из сумм обязательств?

Изменим ситуацию рассмотренного выше примера: вуз должен поставщику 2 000 000 руб.; у поставщика (коммерческой организации) имеется задолженность по платежам в республиканский бюджет – 1 500 000 руб.

В этом случае взаимозачет будет проведен также на 1 500 000 руб. Вуз отражает в бухгалтерском учете получение бюджетного финансирования и погашение задолженности перед поставщиком на 1 500 000 руб., а поставщик составляет бухгалтерские записи по погашению кредиторской задолженности перед бюджетом и дебиторской задолженности вуза также на 1 500 000 руб. Получилось, что у поставщика нет задолженности перед бюджетом, а у вуза осталась задолженность перед поставщиком – 500 000 руб.

Ситуация п. 6 Инструкции может получиться лишь тогда, когда наряду с проведением взаимозачета поставщик произведет платежи в бюджет со своего счета в банке.

Исходя из корреспонденции субсчетов в п. 24 старой редакции Инструкции, органы управления и подчиненные им бюджетные организации рассматривались в процессе взаимозачета лишь как получатели бюджетных средств, хотя они также могут быть плательщиками платежей в бюджет, в том числе в республиканский.

Поэтому возникает вопрос, возможно ли проведение взаимозачета, если плательщиком платежей в республиканский бюджет является бюджетная организация? Например, бюджетная организация, финансируемая из республиканского бюджета и имеющая подсобное хозяйство (ССУЗ), является поставщиком бюджетной организации, финансируемой из местного бюджета (детский сад). Детский сад обслуживается централизованной бух-

галтерией (ЦБ) районного отдела образования. ССУЗ имеет задолженность по платежам в республиканский бюджет – 2 000 000 руб., детский сад имеет задолженность перед ССУЗом за поставленную ему продукцию или оказанные услуги – 1 500 000 руб.

Если такой взаимозачет возможен, бухгалтерские записи должны быть следующие:

► *в ЦБ районного отдела образования на 1 500 000 руб. необходимо составить две записи одновременно:*

1) получено финансирование:

Д-т субсч. 100 «Текущий счет по бюджету»

К-т субсч. 230 «Финансирование из бюджета»;

2) перечислена задолженность поставщику:

Д-т субсч. 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

К-т субсч. 100 «Текущий счет по бюджету»;

► *в ССУЗе следует отразить погашение задолженности по платежам в бюджет и получение выручки за отгруженную продукцию также на 1 500 000 руб.:*

Д-т субсч. 173 «Расчеты с бюджетом»

К-т субсч. 237 «Прочие источники» или 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» – при использовании согласно учетной политике варианта учета реализации по «оплате»;

Д-т субсч. 173 «Расчеты с бюджетом»

К-т субсч. 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – при использовании согласно учетной политике варианта учета реализации по «отгрузке».

После этой записи в ССУЗе останется долг перед бюджетом 500 000 руб.

Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ