

## МЕМОРИАЛЬНО-ОРДЕРНАЯ ФОРМА УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

С 14.03.2005 г. вступило в действие постановление Минфина № 15 от 08.02.2005 г., которым утверждены Инструкция о порядке организации бухгалтерского учета организациями, финансируемыми из бюджета, и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации (далее — Инструкция), а также типовые унифицированные формы учетных регистров (приложения 1 – 45 к названному постановлению Минфина). Инструкцией, как было и ранее, установлено, что основной формой бухгалтерского учета в бюджетных организациях является форма «Журнал-главная» — разновидность мемориально-ордерной формы учета.

В п.п. 22 – 24 Инструкции назван перечень регистров мемориально-ордерной формы учета, а в приложениях 1 – 18 к постановлению Минфина приведены формы названных регистров. Заметим, что в Инструкции нет подробных указаний о порядке их заполнения.

Регистрами мемориально-ордерной формы являются мемориальные ордера и книга журнал-главная. Формы мемориальных ордеров приведены в приложениях 1 – 16 к постановлению Минфина № 15, форма книги журнал-главная — в приложении 18.

В приложении 17 дана форма расшифровки к мемориальному ордеру, которая предназначена для группировки сумм операций по учету фактических расходов в разрезе подразделений бюджетной классификации (см. п. 22 Инструкции). Надо заметить, что заполнение названной формы осложняется тем, что в ней отсутствует место для указания кодов элементов экономической классификации. С другой стороны, необходимости в такой расшифровке, по мнению автора, не имеется, так как в регистрах аналитического учета (в частности в книге учета ассигнований, кассовых и фактических расходов ф. 294) повторяется аналогичная информация с указанием номера мемориального ордера, содержания операции и номера документа (см. приложение 20). Информацию о формах регистров, предназначенных для организации аналитического учета кассовых и фактических расходов, см. в журнале «Финансы, учет, аудит», 2005, № 5, с. 60 – 65.

Мемориальные ордера являются одновременно и накопительными ведомостями. Каждый из них предназначен для отражения определенных операций и имеет постоянный номер. Предусмотрено 15 таких мемориальных ордеров — накопительных ведомостей. Некоторые из них являются регистрами синтетического и аналитического учета. По операциям, не охваченным мемориальными ордерами — накопительными ведомостями, и по операциям «красное сторно» составляются отдельные мемориальные ордера ф. 274 (приложение 16), которые нумеруются начиная с № 16 за каждый месяц в отдельности.

Коды форм регистров мемориально-ордерной формы и основное их содержание (за исключени-

ем мемориального ордера 14) остались прежними. Наименования некоторых форм изменены. Новые наименования форм регистров в сопоставлении с наименованиями форм, действовавшими ранее (в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР, утвержденной приказом Минфина СССР от 10.03.1987 г. № 61), см. в таблице.

Из данных таблицы видно, что одна форма накопительной ведомости может использоваться для составления двух-трех мемориальных ордеров. В частности, в ведомости 381 накапливается информация для мемориальных ордеров 1, 2, 3; в ведомости 408 — для мемориальных ордеров 6, 7; в ведомости 438 — для мемориальных ордеров 9, 10. Однако заметим, что формы ведомости 381, используемой для заполнения мемориальных ордеров 1, 2, 3, оказались не одинаковы по количеству и наименованию граф. Так, в форме ведомости 381, используемой для заполнения мемориальных ордеров 2 и 3, не оказалось графы для отражения вторых записей. Из-за отсутствия графы «Вторые записи» в мемориальных ордерах 2 и 3 вторые записи придется отражать в мемориальном ордере ф. 274. Например, на сумму полученной дебиторской задолженности, образовавшейся за счет бюджетного финансирования прошлых лет, следует составить одновременно две записи (Д-т 100 — К-т 178 и Д-т 140 (230) — К-т 173). Первую запись отразим в мемориальном ордере 2, а вторую — в мемориальном ордере ф. 274. До ввода в действие постановления Минфина № 15 от 08.02.2005 г. вторая запись отражалась в том мемориальном ордере, в котором была отражена первая запись.

Для организаций с небольшим объемом совершаемых операций Инструкцией предусмотрено новшество. В таких организациях мемориальные ордера — накопительные ведомости ведутся в обязательном порядке лишь по операциям, отражаемым в мемориальных ордерах 1, 2, 3. По остальным операциям рекомендуется составлять мемориальные ордера ф. 274, которым присваиваются номера начиная с номера 4 (4, 5, 6 и т.д.), в каждом из которых в течение месяца накапливаются данные по определенной группе операций.

Перечень мемориальных ордеров — накопительных ведомостей

<sup>1</sup> мемориального ордера	<sup>1</sup> формы	Наименование формы документа (в соответствии с Инструкцией <sup>1</sup> 61)	Наименование формы документа (в соответствии с постановлением Минфина 15 от 08.02.2005 г.)
1	381	Накопительная ведомость по кассовым операциям	Накопительная ведомость по кассовым операциям
2	381	Накопительная ведомость по движению средств на бюджетных (текущих) счетах	Накопительная ведомость по движению денежных средств на текущих счетах по бюджету
3	381	Накопительная ведомость по движению средств на текущих счетах по внебюджетным средствам	Накопительная ведомость по движению денежных средств на счетах по внебюджетным средствам
4	323	Накопительная ведомость по расчетам чеками из лимитированных книжек	Накопительная ведомость по расчетам чеками из чековых книжек
5	405	Свод расчетных ведомостей по заработной плате и стипендиям	Свод расчетных ведомостей по заработной плате и стипендиям
6	408	Накопительная ведомость по расчетам с разными учреждениями и организациями	Накопительная ведомость по расчетам с прочими дебиторами и кредиторами
7	408	Накопительная ведомость по расчетам в порядке плановых платежей	Накопительная ведомость по расчетам в порядке плановых платежей
8	386	Накопительная ведомость по расчетам с подотчетными лицами	Накопительная ведомость по расчетам с подотчетными лицами
9	438	Накопительная ведомость по выбытию и перемещению основных средств	Накопительная ведомость по выбытию и перемещению объектов основных средств
10	438	Накопительная ведомость по выбытию и перемещению малоценных и быстроизнашивающихся предметов	Накопительная ведомость по выбытию и перемещению отдельных предметов в составе оборотных средств
11	398	Свод накопительных ведомостей по приходу продуктов питания	Свод накопительных ведомостей по приходу продуктов питания
12	411	Свод накопительных ведомостей по расходу продуктов питания	Свод накопительных ведомостей по расходу продуктов питания
13	396	Накопительная ведомость по расходу материалов	Накопительная ведомость по расходу материалов
14	409	Накопительная ведомость начисления доходов по специальным средствам	Накопительная ведомость начисления налогов, образования фондов
15	406	Свод ведомостей по расчетам с родителями за содержание детей	Свод ведомостей по расчетам специальных видов платежей

**Примечание.** Мемориальный ордер 14 (накопительная ведомость ф. 409) до ввода в действие постановления Минфина № 15 от 08.02.2005 не использовался.

**Мемориальные ордера — накопительные ведомости и мемориальные ордера ф. 274** составляются в разрезе источников финансирования (отдельно по операциям, производимым за счет средств бюджета, и отдельно по операциям, производимым за счет внебюджетных источников финансирования). Это правило не новое, но теперь в заголовочной части всех форм регистров указывается источник финансирования.

Обращаем внимание, что в формах мемориальных ордеров (в отличие от форм мемориальных ордеров, действовавших ранее) подпись руководителя группы учета (в централизованных бухгалтериях) не предусмотрена. Однако в п. 22 Инструкции сказано, что мемориальные ордера подписываются главным бухгалтером (или его заместителем) и исполнителем, а при централизации учета, кроме того, и руководителем группы учета.

Для изучения порядка заполнения мемориальных ордеров 1 – 15 и переноса данных в книгу жур-

нал-главная автор рекомендует ознакомиться со статьями в пособии для бухгалтеров "Организация бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях" / Составители: В.Е. Ванкевич, Л.С. Москалева. Под редакцией И.С. Шунько. Мн.: УП "ИВЦ Минфина", 2005, с. 3 – 5; 84 – 95;

**Книга журнал-главная ф. 308** является регистром синтетического учета. Как и прежде, по решению главного бухгалтера она может вестись по счетам первого порядка (синтетическим счетам) или второго порядка (субсчетам). Записи в книгу производятся на основании мемориальных ордеров один раз в месяц. В мемориальных ордерах 1, 2, 3, 4 предусмотрены отдельные строки для отражения суммы оборотов для записи в книгу журнал-главная. Несмотря на отсутствие отдельных строк для отражения суммы оборотов в остальных мемориальных ордерах, сумма оборотов должна быть определена и отражена в графе 3 книги журнал-главная "Сумма по ордеру".

Обращаем внимание, что в заголовочной части книги журнал-главная (см. приложение 18) появилась строка "Источник финансирования". Со слов разработчиков документа, это не новшество, а неточность, которая произошла по техническим причинам и не вытекает из текста Инструкции. Например, в пп. 6 и 31 Инструкции говорится о том, что составляется единый бухгалтерский баланс по всем источникам получения средств. Исходя из названных пунктов Инструкции нет необходимости вести книгу журнал-главная по каждому источнику финансирования. Таким образом, указанием на источник финансирования в заголовочной части книги журнал-главная можно пренебречь.

**О других формах учета.** Инструкция не исключает возможности ведения бухгалтерского учета по другим формам учета. В соответствии с п. 21 Инструкции Минфин вправе разрешать государственным органам вести бухгалтерский учет в организациях, находящихся в их ведении, по журнально-ордерной форме учета при наличии разработанных этими государственными органами и согласованных с Минфином нормативно-правовых актов.

Из содержания п.31 Инструкции вытекает, что бюджетные организации имеют право применять машинно-ориентированные формы учета, предусматривающие автоматизацию бухгалтерского учета с использованием соответствующих программных продуктов. При этом выходные формы доку-

ментов ежемесячно должны выводиться на бумажные носители, а содержание показателей в этих формах должно соответствовать требованиям, предусмотренным Инструкцией для регистров бухгалтерского учета.

Возникает вопрос, допустимо ли отличие выходных форм документов (машинограмм), формируемых в условиях автоматизации учета, от форм документов, утвержденных Минфином? Ответа на этот вопрос со стороны Минфина пока не имеется.

Для сведения, в России с 1 января 2005 г. в соответствии с Инструкцией по бюджетному учету, утвержденной приказом Минфина Российской Федерации № 70н от 26.08.2004 г., допускается отличие выходной формы документа (машинограмма) от формы документа, утвержденной Минфином. При этом выходные формы документов должны содержать показатели регистров, предусмотренных Инструкцией по бюджетному учету и утверждающим документом соответствующего органа, организующего исполнение бюджета. Из сказанного можно сделать вывод, что в выходных формах документов, формируемых в условиях автоматизации учета, не может быть показателей меньше, чем предусмотрено в форме документа, утвержденной Минфином, а больше — пожалуйста. В соответствии с нормативными документами, которые действовали в России до 1 января 2005 г., отличие выходной формы не допускалось.

## ФОРМИРОВАНИЕ ЗАТРАТ ПО ПРОИЗВОДСТВУ И РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) ДЛЯ ЦЕЛЕЙ РАСЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

На протяжении последних лет бюджетные организации освобождались от уплаты налога на прибыль, полученной от осуществления предпринимательской деятельности, при условии направления высвободившихся средств на цели, определенные законодательством. В 2004 г. такая льгота была установлена ст. 50 Закона «О бюджете Республики Беларусь на 2004 год».

С 1 января 2005 г. названная льгота Законом «О бюджете Республики Беларусь на 2005 год» не предусмотрена. Бюджетные организации, ранее пользовавшиеся льготами, определяют облагаемую налогом прибыль так же, как коммерческие организации. При формировании затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых при расчете налога на прибыль, бюджетные и коммерческие организации руководствуются главой 4 Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденной постановлением МНС от 31.01.2004 г. № 19 (далее —

Инструкция). Напомним, что в соответствии с постановлением МНС от 29.12.2004 г. № 142 глава 4 Инструкции изложена в новой редакции.

**На страницах журнала проблема формирования затрат по производству и реализации продукции для целей налогообложения бюджетных организаций уже обсуждалась, но пока не получена поддержка соответствующих органов, которые могли бы помочь ее решению. Эта проблема стала более актуальной с 1 января 2005 г. в связи с отменой льготы по налогу на прибыль.**

В соответствии с п.п. 21, 27 главы 4 Инструкции в затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг) включается амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности. Причем объекты основных средств должны находиться в эксплуатации. Объекты, находящиеся в простое до трех месяцев в связи с проведением ремонта, приравниваются к основным сред-

ствам, находящимся в эксплуатации, и, следовательно, амортизация по ним отражается в составе затрат на производство и реализацию, учитываемых для целей исчисления налога на прибыль.

Методика начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам бюджетных и коммерческих организаций регламентируется Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства архитектуры и строительства № 87/55/33/5 от 30.03.2004 г. (далее — Инструкция о порядке начисления амортизации).

**В коммерческих организациях могут использоваться три способа начисления амортизации: линейный, нелинейный и производительный. Амортизация основных средств и нематериальных активов начисляется ежемесячно.**

Амортизация объектов, по которым она начисляется линейным и нелинейным способами, рассчитывается следующим образом. Начисление амортизации по вновь введенным в эксплуатацию объектам начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию, а по выбывшим объектам — прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия. По полностью самортизированным объектам начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за последним месяцем, в котором стоимость этих объектов была полностью самортизирована.

Для того чтобы сделать месячный расчет амортизации объектов, по которым она начисляется линейным и нелинейным способами, надо рассчитать амортизацию по поступившим, выбывшим и самортизированным объектам в прошлом месяце, определить разницу (“+” или “-”) между амортизацией по поступившим объектам и амортизацией по выбывшим и самортизированным объектам, а затем найти алгебраическую сумму вышеуказанной разницы и суммы начисленной амортизации в прошлом месяце.

Амортизация объектов, по которым используется производительный способ, начисляется с месяца ввода объектов в эксплуатацию, исходя из их амортизируемой стоимости и отношения натуральных показателей объема продукции, выпущенной в текущем периоде, к ресурсу объекта (количество продукции в натуральных показателях, которое может быть выпущено на протяжении всего срока эксплуатации объекта).

Кроме того, в коммерческих организациях сумма начисленной амортизации по объектам, используемым в предпринимательской деятельнос-

ти (независимо от источника их поступления), отражается в бухгалтерском учете на счетах по учету затрат на производство (Д-т 20, 23, 25, 26, 44 — К-т 02 (или 05)). Сумма амортизации по названным объектам, отраженная в затратах на производство в бухгалтерском учете (за минусом амортизации объектов, не находящихся в эксплуатации), соответствует сумме амортизации, включаемой ежемесячно в затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг) для целей расчета налога на прибыль.

**В бюджетных организациях, в отличие от коммерческих, при приобретении объектов основных средств и нематериальных активов одновременно с отражением в учете первоначальной стоимости поступивших объектов (Д-т 01 — К-т 178) эта же сумма относится на расходы (затраты) организации за счет соответствующего источника финансирования (Д-т 200, 211, 246 — К-т 250).**

Амортизация основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях, независимо от того, используются или не используются они в предпринимательской деятельности, рассматривается как процесс потери их стоимости и относится на уменьшение фонда в основных средствах (Д-т 250 — К-т 020). Заметим, что в бюджетных организациях нематериальные активы учитываются в составе основных средств (на субсчете 019 “Прочие основные средства”).

Как видим, в бюджетных организациях, в отличие от коммерческих, амортизация основных средств и нематериальных активов (включая объекты, используемые при осуществлении предпринимательской деятельности) в себестоимость продукции (работ, услуг) в бухгалтерском учете не включается. Такой порядок отражения на счетах бухгалтерского учета определен инструкциями по бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденными постановлениями Минфина от 20.12.2001 г. № 125 и № 126. Хотя в соответствии с п.п. 2.2.24 и 2.2.25 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) амортизационные отчисления от стоимости основных средств и амортизационные отчисления от стоимости нематериальных активов, рассчитанные в соответствии с законодательством, должны включаться в себестоимость продукции.

Амортизация основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях, в отличие от коммерческих, начисляется один раз в конце года. В бюджетных организациях используется только линейный способ расчета амортизации. Годовая амортизация начисляется по всем объектам основных средств и нематериальных активов, имеющимся в организации на конец отчетного года,

независимо от того, когда этот объект поступил в организацию. Если, например, объект поступил в декабре отчетного года, то по нему надо начислять годовую сумму амортизации. Если из организации объект выбыл в декабре отчетного года, то по нему за этот год амортизация не начисляется. По самортизированным объектам амортизация не начисляется с года, следующего за годом, в котором остаточная стоимость объекта стала равной нулю.

**В п. 17 Инструкции установлено, что бюджетные организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, определяют облагаемую налогом прибыль в соответствии с п. 10 Инструкции (так же, как коммерческие организации) и обязаны вести налоговый учет в соответствии с налоговым законодательством. Ежемесячно бюджетные организации представляют в ИМНС Налоговую декларацию (расчет) по налогу на прибыль. В затраты по производству и реализации продукции (работ, услуг) при расчете налога на прибыль должна быть включена месячная сумма амортизации объектов, используемых при осуществлении предпринимательской деятельности, но в бюджетных организациях амортизация начисляется один раз в год.**

Как же поступают на практике? Чаще специалисты считают, что для целей налогообложения необходимо пользоваться методикой бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, утвержденной Минфином. Если при приобретении этих объектов 100% их стоимости надо относить на расходы организации (Д-т 211), значит, первоначальная их стоимость в месяце их приобретения включается в себестоимость продукции (работ, услуг) при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Если объекты приобретены за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации (Д-т 246), первоначальная стоимость таких объектов не включается в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения. Стоимость основных средств, безвозмездно поступивших, а также оприходованных как излишки, выявленные при инвентаризации, на практике также не имеет отношения к формированию финансового результата для целей налогообложения.

Согласимся, что такая методика формирования затрат при расчете налога на прибыль существенно отличается от методики, действующей в коммерческих организациях, и не в пользу бюджетных организаций. Большинство объектов основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях приобретается за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации (фонда производственного и социального развития), а это означает, что амортизация по этим объектам не участвует в формировании прибыли для целей расчета налога на прибыль. Но бывают абсурдные

ситуации. Например, при приобретении объектов, относящихся к библиотечному фонду, одновременно составляются две бухгалтерские проводки: Д-т 018 — К-т 178 и Д-т 211 — 250. В этом случае стоимость объектов библиотечного фонда включается в затраты при расчете налога на прибыль, несмотря на то что действующим законодательством начисление амортизации по библиотечному фонду не предусмотрено.

По мнению автора, в условиях действующего в республике налогового учета методика включения части стоимости основных средств и нематериальных активов (амортизации) в затраты по производству и реализации продукции (работ, услуг) при расчете налога на прибыль должна быть единой (например такой, как в коммерческих организациях). Это означает, что расчет амортизации для целей определения налогооблагаемой прибыли бюджетные организации должны осуществлять ежемесячно в рамках налогового учета.

Возможен и другой вариант: изменение методики бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях, а также переход на ежемесячное начисление амортизации, это вытекает из потребностей не только налогообложения, но и ценообразования. Обратим внимание, что учеными республики создано несколько методик учета, позволяющих включать амортизацию в себестоимость продукции.

**Заметим, что проблема, аналогичная рассмотренной в данной публикации, существует также при включении стоимости отдельных предметов в составе оборотных средств в затраты по производству и реализации продукции для целей расчета налога на прибыль. В коммерческих и бюджетных организациях этот вопрос решается по-разному (см. журнал "Финансы, учет, аудит", 2005, № 6, с. 55 – 64).**

Напомним, что в России с 1 января 2005 г. существенно изменена методика учета основных средств и нематериальных активов в организациях бюджетной сферы. Отсутствует понятие МБП (названное имущество учитывается в составе основных средств). Расчет амортизации делается ежемесячно, а сумма начисленной амортизации относится на расходы организации. Из плана счетов исключены счета, похожие на действовавшие до 1 января 2005 г. счета "Фонд в основных средствах", "Фонд в нематериальных активах". Введен счет "Вложения в нефинансовые активы", на котором формируется первоначальная стоимость вводимых в эксплуатацию объектов. Изменена методика расчета амортизации в зависимости от стоимости амортизируемых объектов (см. журнал "Финансы, учет, аудит", 2005, № 1, с. 64 – 68).

**Анна ЧЕРНЮК,**  
доцент БГЭУ