

УЧЕТ КАССОВЫХ РАСХОДОВ ЗА СЧЕТ СРЕДСТВ ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТА

Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ

В бюджетных организациях одним из основных объектов бухгалтерского учета являются расходы на выполнение установленных планов работ. Расходы, производимые за счет средств государственного бюджета в соответствии с утвержденной сметой расходов по каждому параграфу, и расходы, производимые за счет внебюджетных источников в соответствии с утвержденными сметами доходов и расходов по каждому виду внебюджетных средств (предпринимательской деятельности), учитываются раздельно.

В свою очередь расходы за счет каждого из названных источников (бюджетных и внебюджетных) подразделяются на кассовые и фактические.

Кассовый расход за счет средств государственного бюджета — это операция по списанию средств со счета в банке или со счета органа казначейства в оплату обязательств организации, подлежащих оплате за счет средств соответствующего бюджета.

В организациях, **не финансируемых через казначейскую систему**, кассовыми расходами считаются все выплаты, произведенные с текущих счетов в банке, как наличными деньгами, так и путем безналичных перечислений. Возврат денежных средств на счета в банке приводит к восстановлению (уменьшению) кассовых расходов. К кассовым расходам не относятся операции по получению финансирования и возврату его в соответствующий бюджет; по перечислению средств подведомственным организациям в порядке финансирования; по списанию средств со счета за счет прочих поступлений, кроме бюджетного финансирования.

В организациях, **финансируемых через казначейскую систему**, кассовыми расходами считаются расходы, оплаченные с текущего счета территориального органа казначейства и с текущих счетов организаций в банке. Возврат денежных средств на счет территориального органа казначейства восстанавливает (уменьшает) кассовые расходы. Перечисление денежных средств со счета органа казначейства и зачисление их на текущий счет организации в банке кассовым расходом не является. Указанные средства учитываются в составе кассовых расходов при списании их со счета в банке (например при получении наличных денежных средств на выплату заработной платы, стипендий, авансов на командировки).

Возврату (перечислению) на счет территориального органа казначейства подлежат денежные средства, поступившие на текущий счет организации в банке на восстановление бюджетного финансирования текущего года, включая плату родителей за питание (содержание, обучение)

детей в дошкольных учреждениях (ясли, ясли-сад, детский сад; дошкольный центр развития ребенка; детский сад-школа), в школах искусств (музыкальных, хореографических, художественных и др.), плату студентов (учащихся) и других лиц за общежития.

Организациями, финансируемыми из республиканского бюджета, перечисление средств на счет органа казначейства производится в течение двух рабочих дней и обязательно в последний рабочий день месяца. Организации, финансируемые из местного бюджета, могут использовать поступившие средства в течение трех рабочих дней, не считая дня зачисления, без оформления документов через органы казначейства, но только для оплаты расходов по тем элементам, на восстановление которых поступили средства на счет в банке. При отсутствии потребности в таких расходах поступившие средства также перечисляются на счет органа казначейства.

Суммы, поступившие на текущий счет в банке на восстановление бюджетного финансирования **прошлых лет**, подлежат зачислению в доход соответствующего бюджета через транзитные счета налоговых органов по месту обслуживания. Например, при поступлении на текущий бюджетный счет в банке суммы задолженности от поставщика материалов, образовавшейся за счет финансирования прошлого года, в бухгалтерском учете отражается погашение дебиторской задолженности поставщика (Д-т 100 К-т 178) и образование кредиторской задолженности перед государственным бюджетом (Д-т 230, 140 К-т 173).

На текущий счет организации могут поступать средства, не связанные с восстановлением кассовых расходов по бюджетному финансированию, например плата банков за пользование денежными средствами, ошибочно перечисленные поступления и др. Такие средства используются или перечисляются в соответствии с их назначением. Например, ошибочно перечисленные поступления должны быть возвращены тем организациям (предприятиям), которые их ошибочно перечислили. Плата банков, зачисленная на текущий счет организации за пользование бюджетными денежными средствами, должна быть перечислена в доход соответствующего бюджета (Д-т 100 К-т 173).

Следовательно, в составе кассовых расходов учитываются лишь те расходы, которые произведены за счет бюджетного финансирования текущего года.

В формировании кассовых расходов не участвуют курсовые разницы (Д-т 140, 230 К-т 100 или Д-т 100 К-т 140, 230), определяемые при переоценке валютных средств на счете в банке в связи с изменением курсов Национального банка иностранных валют на дату совершения операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности.

Расходование со счета в банке валютных средств, приобретенных организацией за счет бюджетного финансирования, также не учитывается в составе кассовых расходов. В составе кассовых расходов в этом случае отражаются средства в белорусских рублях, направляемые на покупку иностранной валюты. Возврат неиспользованных белорусских рублей на счет организации в банке (на счет территориального органа казначейства при казначейской системе финансирования) уменьшает кассовые расходы.

Если организация получила бюджетное финансирование в иностранной валюте, то в этом случае списание (расходование) средств с бюджетного валютного счета и возврат неиспользованных валютных средств на счет в банке учитываются при формировании кассовых расходов по курсу Национального банка на дату совершения операции.

Синтетический учет кассовых расходов ведется на субсчетах активного счета 10 «Текущие счета по бюджету» независимо от того, финансируется организация через казначейство или нет. Это означает, что на субсчетах счета 10 необходимо вести раздельный учет движения денежных средств на текущих счетах в банке и на лицевых счетах в органах казначейства. Для учета кассовых расходов, производимых через органы казначейства, к счету 10 рекомендуется открыть субсчет «Лицевой счет в территориальном органе казначейства». Выписки с текущего счета в банке и выписки из лицевого счета в территориальном органе казначейства следует обобщать в отдельных накопительных ведомостях — мемориальных ордерах.

Характеристика счета 10, используемого для отражения операций по движению денежных средств на текущих счетах в банке. По дебету счета записывается поступление денежных средств на текущие счета в банке, а по кредиту — списание (перечисление) денежных средств. Сальдо — дебетовое. Записи по дебету и кредиту счета производятся на основании выписок банка с текущих счетов организаций и приложенных к ним документов.

Характеристика счета 10, используемого для отражения операций по движению денежных средств на лицевых счетах в органах казначейства. По дебету и кредиту счета (одновременно) отражается оплата расходов распорядителей (получателей) средств бюджета со счета территориального органа казначейства. Записи производятся на основании выписок из лицевого счета распорядителей (получателей) средств бюджета, формируемых органом казначейства. В этом случае, как и на основании выписки банка, по дебету счета отражаются суммы, зачисленные на счет (получено бюджетное финансирование), а по кредиту — перечисление средств соответствующим получателям или получение в кассу наличных денежных средств. Денежные средства на текущий счет в банке распорядителя (получателя) средств бюджета, как правило, не поступают, но отражаются так, как будто бы они были зачислены на счет и списаны со счета.

Возврат неиспользованных бюджетных средств и перечисление средств, приравненных к бюджетному финансированию, с текущего бюджетного счета организации в банке на счет территориального органа казначейства восстанавливает выбранные из бюджета средства по соответствующим подразделениям бюджетной классификации и находит отражение по дебету счетов 23 или 14 и кредиту счета 10. Из сказанного выше вытекает, что по счету 10, используемому для учета движения денежных средств по лицевому счету в органе казначейства, остатка быть не может.

По данным бухгалтерского учета операций по выборке бюджетных средств определяется остаток неиспользованных сметных назначений по подразделениям бюджетной классификации, который при казначейской системе финансирования должен быть идентичен остатку сметных назначений в автоматизированной системе государственного казначейства (АСГК), т.е. остаток неиспользованных сметных назначений не находит отражения в системе счетов бухгалтерского учета. Заметим, что в организациях бюджетной сферы России этот показатель находит отражение в системе счетов бухгалтерского учета.

Счет 10 имеет несколько субсчетов. На субсчете 100 «Текущий счет по бюджету» учитывается движение средств, поступивших в распоряжение распорядителей (получателей) бюджетных ассигнований на содержание организации, а также для перевода средств подведомственным организациям.

На субсчете 101 «Текущий валютный счет по бюджету» учитывается движение денежных средств в иностранной валюте, поступивших в порядке бюджетного финансирования, а также приобретенных в соответствии с действующим законодательством за счет бюджетных ассигнований и зачисленных на специальный валютный счет.

На субсчете 102 «Текущий счет по капитальным вложениям за счет средств бюджета» учитывается движение средств на финансирование капитальных вложений.

Субсчета 103 «Текущий счет по взысканным платежам в бюджет», 104 «Текущий валютный счет по взысканным платежам в бюджет» используются органами, уполномоченными взыскивать платежи в бюджет. На них учитывается движение денежных средств (соответственно в денежной единице Республики Беларусь и в иностранной валюте), изъятых и конфискованных в соответствии с действующим законодательством и подлежащих зачислению в доход бюджета.

Субсчета 105, 106 используются органами социального обеспечения для учета движения денежных средств на расходы по пенсиям и пособиям. На субсчете 105 «Текущий счет на выплату пенсий и пособий за счет фонда социальной защиты» учитываются средства фонда социальной защиты населения, предназначенные для выплаты пенсий и пособий. На субсчете 106 «Текущий счет на выплату пособий и компенсаций из бюджета» учитываются средства, поступившие из бюджета на выплату пособий и компенсаций.

Отражение кассовых расходов в бухгалтерском учете — в таблице 1.

Таблица 1

Учет кассовых расходов

Номер п/п	Содержание операций	Корреспонденция субсчетов	
		дебет	кредит
Произведенные кассовые расходы			
1.	Получение в кассу наличных денег по чекам с бюджетных счетов	120, 121	100, 101, 102
2.	Оплата счетов поставщиков за полученные материальные ценности и услуги (включая оборудование, строительные материалы для нового строительства) или в порядке предварительной оплаты		100, 101, 102
3.	Оплата счетов поставщиков за электроэнергию, воду, газ, канализацию, телефон и т. д. (при оплате в январе за услуги, оказанные в прошлом году, такую запись, по мнению автора, составлять не следует, так как будут искажены фактические расходы в разрезе отчетных периодов)	200	100
4.	Перечисление сумм подрядчику за выполненные работы по капитальному строительству (одновременно составляется запись: Д-т 203 К-т 150)	150	102
5.	Перечисление взносов в Фонд социальной защиты населения и в Белгосстрах	171	100, 101
6.	Перечисление в бюджет налогов и неналоговых платежей	173	100
7.	Перечисление сумм, удержанных из заработной платы работников, торгующим организациям за приобретенные у них работниками организации товары в кредит	182	100
8.	Перечисление сумм, причитающихся к выплате работникам организации заработной платы, на их счета по вкладам в банке	183	100
9.	Перечисление сумм, удержанных из заработной платы работников, органам страхования по договорам добровольного страхования работников организации	184	100
10.	Перечисление удержанных из заработной платы членских профсоюзных взносов профсоюзным организациям	185	100
11.	Перечисление сумм, удержанных из заработной платы работников, банку для погашения ссуд, взятых работниками организации	186	100
12.	Перечисление сумм, удержанных из заработной платы работников, в пользу организаций, предприятий и лиц в соответствии с исполнительными листами	187	100
13.	Перечисление сумм, удержанных из заработной платы работников, в пользу организаций, предприятий и лиц в соответствии с другими, кроме исполнительных листов, документами	188	100
14.	Суммы выставленных аккредитивов и приобретенных чековых книжек для расчетов с поставщиками	130, 131	100, 102
Восстановление (уменьшение) кассовых расходов			
15.	Взнос на счет в банке наличных денежных средств (депонированной заработной платы, неиспользованных подотчетными лицами авансов на командировочные расходы и др.)	100, 101	120, 121
16.	Поступление сумм на счет в банке в погашение дебиторской задолженности, образовавшейся за счет бюджетного финансирования текущего года	100, 101, 102	150, 160, 170, 178, 179
17.	Восстановление на бюджетный счет фактически использованных бюджетных средств на расходы по осуществлению предпринимательской деятельности (например поступление от арендаторов платы за коммунальные услуги)	100	178
18.	В организациях, финансируемых через казначейскую систему, суммы, поступившие на счет по операциям 15 - 17, должны быть возвращены (восстановлены) на счет территориального органа казначейства в течение установленного срока	140, 142, 143, 230, 231, 232	100, 101, 102
19.	Возврат неиспользованного аккредитива	100, 102	130
20.	Возврат в банк неиспользованной чековой книжки	100, 102	131

Примечание. В организациях, финансируемых через казначейскую систему, по операциям 2 – 13 одновременно в бухгалтерском учете отражается получение бюджетного финансирования. Операции 14, 19, 20 нормативными документами по казначейской системе финансирования не предусмотрены, хотя известны случаи из практики, когда аккредитивы для расчетов с поставщиками выставлялись.

Аналитический учет кассовых расходов ведется по каждому параграфу соответствующего раздела, подраздела в разрезе статей, подстатей и элементов, предусмотренных сметой расходов. В централизованных бухгалтериях аналитический учет кассовых расходов ведется в разрезе обслуживаемых организаций. По подстатье 1100100 «Заработная плата рабочих и служащих» элементы не выделяются.

При ручной обработке учетной информации регистрами аналитического учета являются «Карточка аналитического учета кассовых расходов» ф. № 294б или «Книга учета бюджетных ассигнований и расходов» ф. № 294. В книге ф. № 294 сочетается аналитический учет бюджетных ассигнований, кассовых и фактических расходов. Формы указанных регистров приведены в приложениях 2, 3 к Методическим указаниям о порядке учета денежных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденным приказом Минфина № 364 от 17.12.1999 г. (далее - Методические указания №364).

Записи в регистры аналитического учета производятся на основании выписок банка с текущего счета, выписок из лицевого счета в территориальном органе казначейства, а также прилагаемых к ним документов.

Итоги в регистрах аналитического учета кассовых расходов подсчитываются ежемесячно и с начала года. Итог кассовых расходов с начала года определяется за минусом восстановленных кассовых расходов в разрезе подразделений бюджетной классификации.

Данные аналитического учета используются для составления месячной, квартальной и годовой отчетности об исполнении сметы расходов.

Рассмотрим сказанное выше на условном примере вуза, финансируемого через казначейскую систему по разделу 2.1400 «Образование», подразделу 2.1406 «Высшее образование», параграфу 213 «Высшие учебные заведения».

Сведения о кассовых расходах за январь-февраль за вычетом восстановленных сумм представлены в таблице 2, а перечень операций за март – в таблице 3.

Таблица 2

Кассовые расходы за январь – февраль

Подстатья	Сумма, тыс. руб.	В т. ч. по элементам			
		1100201	1100204	1100301	1100703
1 10 01 00	1 000 000				
1 10 02 00	255 000	225 000	30000		
1 10 03 00	250 000			250 000	
1 10 07 00	25 000				25 000

Таблица 3

Операции за март

Номер п/п	Содержание операций	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция субсчетов	
			дебет	кредит
1.	Поступило финансирование на текущий бюджетный счет в банке на заработную плату	600 000	100	140
2.	Перечислено со счета территориального органа казначейства поставщику за хозяйственные материалы	100 000 100 000	100 178	140 100
3.	Получено в кассу на заработную плату	600 000	120	100
4.	Перечислено со счета территориального органа казначейства за электроэнергию	80 000 80 000	100 178	140 100
5.	Получена от поставщика сумма дебиторской задолженности, образовавшаяся за счет финансирования прошлого года, по причине недопоставки им хозяйственных материалов	5000 5000	100 140	178 173
6.	Поступила на бюджетный счет сумма оплаты за электроэнергию от арендаторов помещений в здании учебного корпуса, которая возвращена на счет территориального органа казначейства	3000 3000	100 140	178 100
7.	Сдана на счет в банке и перечислена органу территориального казначейства сумма депонированной заработной платы	500 500	100 140	120 100
8.	Перечислена со счета территориального органа казначейства сумма взносов Фонду социальной защиты населения, в т. ч. сумма, удержанная из заработной платы работников в размере 1% от начисленной заработной платы; - 9000 тыс. руб.	275 000 275 000	100 171	140 100
9.	Перечислены со счета территориального органа казначейства взносы Белгосстраху за февраль	35 000 35 000	100 171	140 100
10.	Перечислен со счета территориального органа казначейства подоходный налог, удержанный из заработной платы работников	10 000 10 000	100 173	140 100

Бюджетный учет

Исходя из условия примера, составим карточки аналитического учета кассовых расходов (ф. № 2946) за квартал (январь - март) по подстатьям 1100100, 1100200, 1100300, 1100700 (таблицы 4, 5, 6, 7). Напомним, что по подстатье 1100100 элементы не выделяются.

Таблица 4

Карточка аналитического учета кассовых расходов (ф. № 2946)

Раздел - 2.1400, подраздел - 2.1406, параграф - 213, статья - 1100000, подстатья - 1100100

Дата выписки банка (лицевого счета)	Содержание операции	Кассовые расходы (всего)	В том числе по элементам расходов		
			4	5	6
1	2	3	4	5	6
	<i>Январь - февраль</i>	1 000 000			
	Итого с начала года (за вычетом восстановленных сумм)	1 000 000			
	<i>Март</i>				
03.03	Получено в кассу на зарплату	600 000			
08.03	Перечислено в ФСЗН	9 000			
10.03	Перечислен подоходный налог	10 000			
Итого за март		619 000			
Итого с начала года (за вычетом восстановленных сумм)		1 618 500			

Продолжение таблицы 4 (оборотная сторона ф. № 2946)

Дата выписки банка	Восстановлено кассовых расходов (всего)	В том числе по элементам расходов		
		3	4	5
1	2	3	4	5
<i>Январь - февраль</i>	100			
<i>Март</i>				
07.03	500			
Итого за март		500		

Таблица 5

Карточка аналитического учета кассовых расходов (ф. № 2946)

Раздел - 2.1400, подраздел - 2.1406, параграф - 213, статья - 1100000, подстатья - 1100200

Дата выписки банка (лицевого счета)	Содержание операции	Кассовые расходы (всего)	В том числе по элементам расходов	
			1100201	1100204
1	2	3	4	5
	<i>Январь - февраль</i>	255 000	225 000	30 000
	Итого с начала года (за вычетом восстановленных сумм)	255 000	225 000	30 000
	<i>Март</i>			
08.03	Перечислено в ФСЗН	266 000	266 000	
09.03	Перечислено Белгосстраху	35 000		35 000
Итого за месяц		301 000	266 000	35 000
Итого с начала года а (за вычетом восстановленных сумм)		556 000	491 000	65 000

Таблица 6

Карточка аналитического учета кассовых расходов (ф. № 2946)

Раздел - 2.1400, подраздел - 2.1406, параграф - 213, статья - 1100000, подстатья - 1100300

Дата выписки банка (лицевого счета)	Содержание операции	Кассовые расходы (всего)	В том числе по элементам расходов		
			1100301	1100303	1100305
1	2	3	4	5	6
	<i>Январь - февраль</i>	250 000	250 000		
	Итого с начала года (за вычетом восстановленных сумм)	250 000	250 000		
	<i>Март</i>				
02.03	Перечислено поставщику материалов	100 000	100 000		
Итого за март		100 000	100 000		
Итого с начала года (за вычетом восстановленных сумм)		350 000	350 000		

Таблица 7

Карточка аналитического учета кассовых расходов (ф. № 294б)

Раздел – 2.1400, подраздел – 2.1406, параграф – 213, статья – 1100000, подстатья – 1100700

Дата выписки банка (лицевого счета)	Содержание операции	Кассовые расходы (всего)	В том числе по элементам расходов		
			1100701	1100702	1100703
1	2	3	4	5	6
	<i>Январь - февраль</i>	25 000			25 000
	Итого с начала года (за вычетом восстановленных сумм)	25 000			25 000
	Март				
04. 03	Перечислено за электроэнергию	80 000			80 000
Итого за март		80 000			80 000
Итого с начала года (за вычетом восстановленных сумм)		102 000			102 000

Продолжение таблицы 7 (оборотная сторона ф. № 294б)

Дата выписки банка (лицевого счета)	Восстановлено кассовых расходов (всего)	В том числе по элементам расходов		
		1100701	1100702	1100703
1	2	3	4	5
<i>Январь-февраль</i>	-	-	-	-
<i>Март</i>				
06.03	3 000			3 000
Итого за март	3 000			3 000

Примечание к таблицам 4, 5, 6, 7 (ф. № 294б). В графе 1 (на лицевой и оборотной стороне) даты выписки из лицевого счета органа казначейства соответствуют номерам операций из таблицы 3. По подстатьям 1100200, 1100300 в течение квартала восстановления (уменьшения) кассовых расходов не было, поэтому оборотная сторона ф. № 294б по этим подстатьям не приводится.

Обратим внимание, что постановлением Минфина № 15 от 08.02.2005 г. (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2005, № 39, рег. № 8/12209) утверждены типовые унифицированные формы учетных регистров, включая регистры аналитического учета кассовых и фактических расходов.

В постановлении Минфина № 15, в отличие от Методических указаний № 364, не называются принципы организации аналитического учета кассовых расходов (приведены лишь формы регистров без комментариев к ним). Но содержание прилагаемых к постановлению форм регистров позволяет сделать вывод, что надо менять порядок организации аналитического учета не только кассовых расходов, но и фактических.

В то же время порядок организации аналитического учета кассовых расходов и формы регистров, предусмотренные Методическими указаниями № 364, постановлением Минфина № 15 не отменены.

Получается, что, начиная со времени ввода в действие постановления Минфина № 15, в республике действуют два документа Минфина, которыми следует руководствоваться при организации учета кассовых расходов.

В соответствии с Методическими указаниями № 364 аналитический учет кассовых расходов ведется по каждому параграфу соответствующего раздела, подраздела в разрезе статей, подстатей и элементов, предусмотренных сметой расходов. В централизованных бухгалтериях аналитический

учет кассовых расходов следует вести в разрезе обслуживаемых организаций.

Исходя из форм регистров, прилагаемых к постановлению Минфина № 15, можно сделать другие выводы. Например, руководствуясь формой 294 (приложение 20), аналитический учет кассовых и фактических расходов следует вести в разрезе каждой статьи соответствующего параграфа. В этой форме нет указаний на подстатьи и элементы. Кроме того, не лучшим образом изменены названия отдельных граф. В заголовочной части формы появилось указание на источник финансирования, хотя из содержания формы видно, что регистр предназначен для учета кассовых и фактических расходов, производимых за счет бюджетных средств. Из названия граф 10 и 11 получается, что форма ведется для учета фактических расходов только по субсчету 200 (в плане счетов имеются другие субсчета для учета фактических расходов по бюджету).

По мнению автора, все формы регистров по учету денежных средств, кассовых и фактических расходов, прилагаемых к постановлению Минфина № 15 (приложения 20, 23, 24, 25, 28, 29), имеют соответствующие недостатки. Показатели форм не увязаны с бюджетной классификацией, казначейской системой финансирования, содержанием отчетности об исполнении смет расходов.

По этой причине пример по учету кассовых расходов приведен автором с использованием регистра аналитического учета из Методических указаний № 364. ■