

О ПРОБЛЕМАХ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ПРЕДМЕТОВ В СОСТАВЕ ОБОРОТНЫХ СРЕДСТВ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

С 1.05.2004 г. вступили в действие два нормативных документа:

- постановление Минфина № 71 от 14.04.2004 г. "О внесении изменений и дополнения в План счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, и утверждении Инструкции по применению отдельных субсчетов плана счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета";

- Инструкция по бухгалтерскому учету отдельных предметов в составе оборотных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденная постановлением Минфина № 63 от 1.04.2004 г. (далее — Инструкция № 63).

В соответствии с названными документами предметы, которые ранее назывались малоценными и быстроизнашивающимися, стали называться отдельными предметами в составе оборотных средств. Со времени ввода в действие Инструкции № 63 утратили силу Методические указания о порядке учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов учреждениями и организациями, состоящими на бюджете, утвержденные приказом Минфина № 45 от 24.10.1997 г. Издание Инструкции № 63 обусловлено в основном переименованием названных предметов и внесением изменений в их перечень. Обратим внимание, что методика отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с их поступлением и выбытием, в новой инструкции практически не претерпела изменений.

С 14.03.2005 г. вступило в действие постановление Минфина № 15 от 8.02.2005 г. (далее — Постановление № 15), которым утверждены типовые унифицированные формы учетных регистров, а также Инструкция о порядке организации бухгалтерского учета организациями, финансируемыми из бюджета, и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации (далее — Инструкция, утвержденная постановлением № 15). В состав утвержденных форм учетных регистров входят формы, имеющие отношение к учету отдельных предметов в составе оборотных средств (ОП в СОС).

К ОП в СОС в соответствии с Инструкцией № 63 относятся:

1) предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости;

2) предметы, стоимость единицы (комплекта) которых на момент приобретения не превышает 30 базовых величин (по коврам и ковровым изделиям — 10 базовых величин) независимо от срока их службы. **Исключение составляют** сельскохозяйственные машины и орудия, строительный механизированный инструмент, рабочий, племенной и продуктивный скот, библиотечный фонд, сценическо-постановочные средства и оборудование, которые считаются основными средствами независимо от их стоимости;

3) отдельные предметы независимо от их стоимости и срока службы: посуда, кухонный и столовый инвентарь и принадлежности; орудия лова; белье, постельные принадлежности, одежда и обувь для выдачи контингенту в организациях здравоохранения, образования, социального обеспечения и др.; специальная одежда, специальная обувь, предохранительные принадлежности; форменная одежда, одежда и обувь, предназначенная для выдачи работникам в соответствии с законодательством; сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу сроком эксплуатации до двух лет (передвижные обогревательные домики, котлопункты, пилоточные мастерские, бензозаправки); специальные инструменты, специальные приспособления, сменное оборудование; технологическая тара.

Заметим, что в соответствии с постановлением Минфина № 41 от 23.03.2004 г. стоимость предметов, приобретаемых за счет доходов от осуществления предпринимательской деятельности, принимается без НДС, а стоимость предметов, приобретаемых за счет бюджетных средств, определяется с учетом НДС.

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ПОСТУПЛЕНИЯ

Материальные ценности, включая ОП в СОС, поступают на склад организации на основе заключенных договоров поставки, купли-продажи. Контроль за выполнением договорных обязательств осуществляют соответствующие службы организаций (отдел снабжения — в вузах; группы централизованного хозяйственного обслуживания — в районных отделах образования).

Отгружая товар покупателю, продавец оформляет транспортные документы (товарно-транспортные накладные, путевые листы и др.). В каждое

тарное место продавец вкладывает сопроводительные документы (счет-фактуру, спецификацию, опись, упаковочный ярлык и др.), свидетельствующие о наименовании и количестве находящегося в нем товара.

Покупатель производит приемку материальных ценностей в соответствии с Положением о приемке товаров по количеству и качеству. Приемка может производиться:

на складе покупателя — при доставке товара продавцом либо перевозчиком;

на складе продавца — при вывозе товара покупателем или по его поручению третьим лицом;

на складе перевозчика — при доставке и выдаче товара перевозчиком;

в ином месте в соответствии с условиями договора.

При выявлении недостачи имущества или его ненадлежащего качества по сравнению с данными, содержащимися в транспортных и сопроводительных документах продавца, приемка приостанавливается, оформляется и направляется продавцу уведомление о вызове представителя продавца с указанием времени, на которое назначена двухсторонняя совместная приемка товара, составляется акт на факт выявленной недостачи. Если факт недостачи будет подтвержден при двухсторонней приемке, то оформляется совместный акт приемки ф. 429 в двух экземплярах за подписями представителей покупателя и продавца, который утверждается руководителем организации-покупателя и служит в качестве первичного приходного документа. Аналогичный акт составляется при выявлении излишков.

Продавец может уполномочить на участие в приемке товара юридическое или физическое лицо, находящееся в месте получения товара, а также дать согласие на приемку товара покупателем без участия его представителя.

При неявке представителя продавца по вызову покупателя в установленный срок, а также при неполучении ответа на уведомление (вызов) к приемке по количеству привлекаются компетентные представители иного юридического лица или государственного контролирующего органа, или местного органа управления, а при их отсутствии, неявке — представители общественности организации-покупателя. К проверке качества товара привлекаются представители органов, осуществляющих государственный контроль качества товара (центры гигиены и эпидемиологии, центры стандартизации и метрологии), органы сертификации товаров и др.

При приемке грузов от перевозчика покупатель проверяет состояние тары, пломб, а в случае их повреждений требует проверки и сдачи груза. Если обнаружится недостача или порча груза, состав-

ляется акт, один экземпляр которого является первичным приходным документом, а второй — основанием для предъявления претензий к транспортной организации.

При приемке товаров на складе перевозчика (организаций железнодорожного, воздушного, морского, речного, автомобильного транспорта), а также на складе продавца экспедитор доставляет их на склад организации-покупателя. При этом бухгалтерия организации-покупателя выдает экспедитору под расписку доверенность (ф. М-2 или М-2а), транспортные и другие документы. Доверенность выписывается бухгалтерией в одном экземпляре и выдается на определенный срок под расписку в журнале учета выданных доверенностей или на корешке доверенности в зависимости от применяемой формы доверенности.

Доставленные грузы экспедитор сдает на склад под расписку материально ответственного лица на транспортном документе. Материальные ценности приходуются на склад по документам поставщиков (счетам, товарно-транспортным накладным и др.). Если при приемке установлены количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщиков, ценности приходуются на основании акта приемки ф. 429. В дополнение к названным документам материально ответственным лицом организации, в которой учет материальных ценностей ведется по сальдовому методу, оформляется отдельный приходный документ (накладная (требование) ф. № 434 или другие документы в соответствии с ведомственными указаниями).

В соответствии с п.2 Инструкции № 63 обязательными реквизитами первичных приходных документов являются: информация о поставщике, наименование, количество, цена, сумма, дата поступления и расписка материально ответственного лица, принявшего эти ценности. Причем содержание расписки должно быть следующим: "Все ценности, перечисленные в настоящем документе, мною проверены и приняты полностью на мое ответственное хранение (подпись, дата)".

При оформлении первичных учетных документов необходимо также учитывать требования пп. 14, 15 Инструкции, утвержденной постановлением № 15. В частности, первичные учетные документы должны иметь следующие реквизиты: наименование документа (формы); дату составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи и их расшифровка (вклю-

чая случаи составления документов с применением средств автоматизации и передачи их в системах телекоммуникаций). В зависимости от технологии обработки учетной информации в первичные учетные документы могут быть включены дополнительные реквизиты (коды, контрольные отметки и т.п.), не нарушающие требований нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Свободные строки в первичных учетных документах прочеркиваются. Материально ответственные лица представляют в бухгалтерию первичные учетные документы по приходу и расходу материальных ценностей с реестром сдачи документов формы 442 (приложение 35 к Постановлению № 15). В документах на приобретение материальных ценностей (основных средств; предметов, находящихся в составе оборотных средств; материальных запасов) должна быть расписка материально ответственного лица, подтверждающая получение этих ценностей на ответственное хранение. Заметим, что содержание расписки в Инструкции, утвержденной Постановлением № 15, не приводится.

Поступающие на склад организации предметы мягкого инвентаря (белье; постельное белье и принадлежности; одежда и обмундирование, включая спецодежду; обувь, в том числе специальная; спортивная одежда и обувь) маркируются заведующим складом в присутствии руководителя организации и работника бухгалтерии специальным штампом несмываемой краской без порчи внешнего вида предмета с указанием наименования организации. В соответствии с п. 4 Инструкции № 63 на приходном документе делается отметка о произведенной маркировке за подписью указанных лиц.

В связи с вышеизложенным возникает вопрос, не будет ли нарушен порядок заполнения товарно-транспортной накладной (форма ТТН-1), накладной на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей (форма ТН-2), если в соответствии с пп. 2 и 4 Инструкции № 63 вписывать в них содержание расписки и делать отметки о произведенной маркировке предметов мягкого инвентаря. Напомним, что постановлением Минфина № 53 от 14.05.2001 г. (с учетом дополнений и изменений) утверждены бланки названных накладных и инструкции по их заполнению. При заполнении накладных необходимо также руководствоваться другими документами, в частности письмом Минфина от 15.07.2004 г. № 15-9/338, которым установлено, что на накладных не допускается производить расчет розничных цен, надбавок или скидок, нельзя указывать корреспонденцию счетов и другую информацию. Не окажется ли так, что к организациям, выполняющим требования Инструкции № 63, при проверке контролирующими органами будут применены экономические санкции в соот-

ветствии с п. 1.8 Указа Президента РФ № 40 от 16.01.2002 г. "О дополнительных мерах по регулированию экономических отношений"?

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ОТПУСКА СО СКЛАДА И СПИСАНИЯ

Выдача ОП в СОС со склада в подразделения организации (в эксплуатацию) стоимостью свыше одной базовой величины оформляется накладной (требованием) ф. № 434, до одной базовой величины — ведомостью выдачи на нужды учреждения ф. № 410. При выдаче предметов мягкого инвентаря со склада в эксплуатацию на них ставится маркировочный штамп с указанием года и месяца выдачи их в эксплуатацию. Это необходимо для установления срока носки. Маркировочные штампы хранятся у руководителя организации (его заместителя) или у главного бухгалтера (его заместителя).

Обратим внимание, что в нормативных документах по учету белья в организациях здравоохранения говорится о целесообразности проставления на каждом предмете рядом с маркировкой штампа, содержащей условное обозначение отделения, в пользование которого оно выдается. Это необходимо для усиления ответственности за его использование. Штампы хранятся у кастелянши.

В соответствии с п. 4 Инструкции № 63 учет предметов мягкого инвентаря внутри организации регламентируется ведомственными инструкциями. Одновременно в приложении 42 к Постановлению № 15 приведена унифицированная форма индивидуальной карточки ф. 452, а в приложении 43 — форма книги-реестра регистрации индивидуальных карточек ф. 453 (без комментариев по использованию и порядку их заполнения). В разъяснениях специалистов Минфина в СМИ говорится о том, что ф. 452 используется в организациях, имеющих в своем составе контингент, обеспечиваемый в соответствии с законодательством одеждой, обувью, головными уборами. В целях контроля при выдаче карточек материально ответственному лицу они регистрируются в книге-реестре ф. 453.

Списание ОП в СОС, находящихся в эксплуатации, производится при полной их изношенности на основании актов, утвержденных руководителем организации (если иной порядок не установлен соответствующим министерством (органом государственного управления)). При списании пришедших в негодность предметов мягкого инвентаря учитываются сроки их службы, утвержденные министерствами и другими органами государственного управления для организаций своей системы. В Инструкции № 63 нет ссылки на номер формы акта, это значит, что ОП в СОС списываются по актам произвольной формы (с учетом требований по заполнению первичных документов, изложенных выше).

Для списания разбитой посуды ведется журнал регистрации боя посуды ф. 325 (см. приложение 40 к Постановлению № 15). Постоянно действующая комиссия следит за правильным ведением журнала и ежеквартально (ежемесячно) составляет акт на списание разбитой посуды, который утверждается руководителем организации.

ОФОРМЛЕНИЕ ВЫДАЧИ РАБОТНИКАМ ОДЕЖДЫ И ОБУВИ

В соответствии с Трудовым кодексом на работах с вредными, опасными условиями труда, а также связанных с загрязнением или осуществляемых в неблагоприятных температурных условиях, работникам выдаются бесплатно по установленным нормам средства индивидуальной защиты (СИЗ). Министерством труда и социальной защиты утверждены Типовые нормы выдачи СИЗ работникам общих профессий и должностей и Правила обеспечения ими работников. Для каждой отрасли разработаны свои нормы выдачи СИЗ.

Выдача СИЗ сверх установленных норм является доходом работника с соответствующим налогообложением.

На каждого работника, получившего СИЗ, ведется карточка. В карточке указываются: наименование выданных предметов, количество, срок службы и дата выдачи. Факт получения подтверждается подписью работника.

Спецодежда кратковременного пользования (рукавицы, перчатки и т.д.) выдается по спискам (в соответствии с Инструкцией № 63 выдача в эксплуатацию предметов стоимостью до одной базовой величины производится по ведомости выдачи материалов на нужды учреждения ф. 410).

Дежурные СИЗ должны находиться в специально отведенном месте и предоставляться работникам только на время выполнения тех работ, для которых они предусмотрены.

СИЗ подлежат обязательному возврату в случаях увольнения работника до окончания сроков носки; перевода работника на другую работу, для которой выданные средства индивидуальной защиты не предусмотрены нормами.

Правилами Министерства труда и социальной защиты определено, что СИЗ, возвращенные работниками и пригодные для использования, ремонтируются и применяются по назначению (выдаются другим работникам) только после стирки, химчистки, дезинфекции и ремонта. Срок их носки устанавливается в зависимости от степени изношенности и заносится в личную карточку.

Если увольняющийся работник не возвращает СИЗ, по которым не истекли сроки носки, он должен возместить их стоимость. Если работник сдает их на склад, возврат отмечается в личной карточке.

СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ

ОП в СОС учитываются по фактической стоимости приобретения (изготовления), а безвозмездно поступившие предметы – по рыночной стоимости. Предметы, при ввозе которых предоставлялись льготы по налогам и таможенным платежам, в бухгалтерском учете приходуются с учетом предоставленных льгот (такой порядок утвержден приказом Минфина № 112 от 7.05.1999 г.). Стоимость, по которой предметы учитываются в бухгалтерском учете, в Инструкции № 63 названа первоначальной стоимостью.

Для учета ОП в СОС предназначен активный счет 07 «Отдельные предметы в составе оборотных средств», который имеет четыре субсчета:

070 «Предметы на складе»,

071 «Предметы в эксплуатации»,

072 «Белье, постельные принадлежности, одежда и обувь на складе»,

073 «Белье, постельные принадлежности, одежда и обувь в эксплуатации».

Для обеспечения равенства актива и пассива баланса в размере стоимости предметов, числящихся на счете 07, образуется фонд, который учитывается на пассивном субсчете 260 «Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств». Фонд увеличивается при поступлении предметов в организацию и уменьшается при их выбытии из организации.

Учет операций по выбытию и перемещению ОП в СОС при применении мемориально-ордерной формы учета ведется в накопительной ведомости по выбытию и перемещению отдельных предметов в составе оборотных средств ф. 438 — мемориальном ордере 10 (приложение 10 к Постановлению № 15). Записи производятся по каждому документу. В графе «Итого» записывается сумма выбывших и перемещенных предметов, которая должна равняться сумме записей по дебету субсчетов.

Отражение операций по поступлению и выбытию ОП в СОС в бухгалтерском учете см. в таблице 1.

Аналитический учет ОП в СОС на складе и в эксплуатации ведется в разрезе материально ответственных лиц, источников приобретения, по наименованиям предметов и количеству. Учет материально ответственными лицами ведется в книге складского учета материальных ценностей ф. М-17 или на карточках складского учета материальных ценностей ф. М-17А (приложения 26 и 44 к Постановлению № 15). Карточки регистрируются в описи карточек ф. М-17Б (приложение 45 к Постановлению № 15).

Обратим внимание, что выдача предметов, отраженная в индивидуальной карточке ф. 452, передача предметов мягкого инвентаря в стирку или ремонт и прием из стирки и ремонта в регистрах

Таблица 1

Учет поступления и выбытия ОП в СОС

Номер п/п	Содержание операций	Корреспонденция субсчетов	
		дебет	кредит
1.	Приобретение предметов за счет бюджетных средств (на стоимость приобретения, включая НДС) Одновременно:	070, 072	100, 130, 131, 150, 160, 178, 179
		200	260
2.	Приобретение предметов за счет внебюджетных средств Одновременно:	070, 072	111, 118, 130, 131, 150, 160, 178, 179
	на стоимость приобретения без НДС	080, 082, 211, 246	260
	на сумму НДС по документам поставщиков	175	111, 130, 131, 150, 160, 178, 179
	на сумму НДС, уплаченной при ввозе на территорию Республики Беларусь	175	111, 118
	на сумму НДС, начисленную к уплате в бюджет Республики Беларусь, по предметам, ввезенным на таможенную территорию Республики Беларусь из Российской Федерации	175	173
3.	На сумму льготы по налогам и таможенным платежам при ввозе предметов на территорию Республики Беларусь (за счет бюджетных и внебюджетных источников) одновременно составляются три бухгалтерские записи	070, 072 173 246	173 246 260
4.	Оприходование излишков предметов, выявленных при инвентаризации, безвозмездно поступивших предметов, а также предметов, переведенных из состава основных средств	070 - 073	260
5.	Оприходование предметов, поступивших из переработки (по фактической себестоимости) Одновременно:	070, 072	080
	при изготовлении предметов за счет бюджетных средств	200	260
	при изготовлении предметов за счет внебюджетных средств	211, 246	260
6.	Отпуск со склада в эксплуатацию предметов, учитываемых на субсчете 070:		
	стоимостью до одной базовой величины за единицу (комплект),	260	070
	стоимостью свыше одной базовой величины за единицу (комплект), а посуда, кухонный и столовый инвентарь независимо от их стоимости	071	070
7.	Отпуск со склада в эксплуатацию белья, постельных принадлежностей, одежды и обуви независимо от их стоимости	073	072
8.	Списание пришедших в негодность предметов, находящихся в эксплуатации	260	071, 073
9.	Оприходование материалов, полученных от списания ОП в СОС, приобретенных за счет бюджетных средств	063, 064, 067, 069	140, 230
10.	Оприходование материалов, полученных от списания ОП в СОС, приобретенных за счет внебюджетных средств	063, 064, 067, 069	237
11.	Реализация предметов, приобретенных за счет бюджетных средств:		
	списание первоначальной стоимости предметов, отгруженных покупателю	260	070 - 073
	отпускная стоимость предметов, отгруженных покупателю	178	173
	поступление платы от покупателя	100, 120	178
12.	Реализация предметов, приобретенных за счет внебюджетных средств:		
	списание первоначальной стоимости предметов, отгруженных покупателю	260	070 - 073
	отпускная стоимость предметов, отгруженных покупателю	178	237
	поступление платы от покупателя	111, 120	178
13.	Списание недостач предметов, выявленных при инвентаризации и принятых за счет организации	260	070 - 073
14.	Списание недостач предметов, выявленных при инвентаризации и отнесенных за счет виновных лиц (если предметы приобретались за счет бюджетных средств):		

Номер п/п	Содержание операций	Корреспонденция субсчетов	
		дебет	кредит
	на первоначальную стоимость списанных предметов (две записи одновременно)	170 260	070 - 073 173
	на разницу между суммой причиненного вреда и первоначальной стоимостью недостающих предметов	170	173
15.	Списание недостатков предметов, выявленных при инвентаризации и отнесенных за счет виновных лиц (если предметы приобретались за счет внебюджетных средств):		
	на первоначальную стоимость списанных предметов (две записи одновременно)	170 260	070 - 073 237 или 410
	на разницу между суммой причиненного вреда и первоначальной стоимостью недостающих предметов	170	237 или 410

складского учета не отражается. В соответствии с требованиями нормативных документов по учету белья в организациях здравоохранения должен быть организован отдельный учет нового белья и белья, бывшего в употреблении, а инвентаризацию белья рекомендуется производить по всем местам его хранения одновременно.

Предметы стоимостью до одной базовой величины за единицу (комплект), которые при передаче в эксплуатацию были списаны (Д-т 260 — К-т 070, 072) и не числятся в составе имущества организации по данным бухгалтерского учета, продолжают учитываться в рамках оперативного учета. Для этих целей используется ведомость оперативного (количественного) учета движения отдельных предметов в составе оборотных средств, находящихся в эксплуатации ф. 412 (приложение 37 к Постановлению № 15) или книга складского учета материальных ценностей ф. М-17. Учет этих предметов в соответствии с п. 2 Инструкции № 63 ведется бухгалтерией и материально ответственными лицами, которым выданы ценности. Работники бухгалтерии периодически проверяют фактическое наличие таких предметов с записями в этих регистрах, о чем в ф. 412 или в ф. М-17 (на последней странице) делается отметка с указанием даты и подписи бухгалтера.

Аналитический учет в бухгалтерии по субсчетам 070 — 073 ведется по наименованиям предметов, количеству, стоимости, материально ответственным лицам, источникам приобретения, а по субсчетам 072, 073 — и по группам ОП в СОС. Перечень групп приведен в п. 4 Инструкции № 63. Назовем их:

- 1) белье (рубашки, сорочки, халаты и т.п.);
- 2) постельное белье и принадлежности (матрацы, подушки, одеяла, простыни, пододеяльники, наволочки, покрывала, мешки спальные, полотенца и т.п.);
- 3) одежда и обмундирование, включая спец-одежду (костюмы, пальто, плащи, полушубки, платья, кофты, юбки, куртки, брюки и т.п.);

4) обувь, включая специальную (ботинки, сапоги, сандалии, валенки и т.п.);

5) спортивная одежда и обувь (костюмы, ботинки и т.п.).

Для ведения аналитического учета используются книга количественно-суммового учета материальных ценностей ф. 296 или карточки количественно-суммового учета материальных ценностей ф. 296А (приложения 21, 30 к Постановлению № 15). Карточки регистрируются в реестре карточек ф. 279 (приложение 36 к Постановлению № 15).

В централизованных бухгалтериях (ЦБ) аналитический учет ведется по названным выше признакам (группам, наименованиям предметов, количеству, стоимости, источникам приобретения) в целом по всем обслуживаемым организациям, и в том числе в разрезе обслуживаемых организаций и материально ответственных лиц. Для этих целей предназначена книга количественно-суммового учета материальных ценностей ф. 296Б (приложение 22 к Постановлению № 15). Этот регистр, к сожалению, составлен некорректно, так как в нем не оказалось места для указания названия обслуживаемых ЦБ организаций.

Записи в регистрах аналитического учета сверяются с данными учета материально ответственных лиц. Для сверки аналитического и синтетического учета ОП в СОС по окончании отчетного периода на основании данных регистров аналитического учета составляется оборотная ведомость ф. 326 (приложение 33 к Постановлению № 15). Обратим внимание, что п. 20 Инструкции, утвержденной Постановлением № 15, предусмотрено, что оборотная ведомость ф. 326 составляется ежеквартально по основным средствам, нематериальным активам, амортизации основных средств и нематериальных активов, по отдельным предметам в составе оборотных средств. Итоговые данные оборотной ведомости сверяются с книгой журнальная. По мнению автора, при большой номенклатуре ОП в СОС не стоит откладывать работу по установлению взаимосвязи между синтетическим

и аналитическим учетом на квартал, а делать ее ежемесячно.

Оборотная ведомость ф. 326 — регистр не новый, но до ввода в действие Постановления № 15 использование ее для учета ОП в СОС не предусматривалось. Кроме этого, содержание ф. 326 претерпело некорректное изменение, которое не позволит вести в ней аналитический учет амортизации основных средств и нематериальных активов, так как графа “Остаток” не подразделяется, как ранее, на графы “дебет” и “кредит”, а предусмотрен остаток только по дебету. Напомним, что остаток по субсчету 020 “Амортизация основных средств” отражается по кредиту. Кроме того, хотелось бы на нее посмотреть в том виде, в котором она может быть использована в практике (последнее замечание касается не только ф. 326, а всех регистров, утвержденных Постановлением № 15). Попытки некоторых СМИ создать регистры для использования в практике не увенчались успехом.

Аналитический учет по субсчетам 070 — 073 можно вести на вкладных листах ф. 402 к инвентаризационной описи-сличительной ведомости ф. 401. Порядок заполнения ф. 402 приведен в п. 3 Инструкции № 63. При применении этого регистра оборотные ведомости составлять не надо.

В соответствии с п. 4 Инструкции № 63 по субсчету 072 возможно вести аналитический учет на карточках ф. ОС-9. Такая форма с 1.01.2005 г. не предусмотрена (см. постановление Минфина № 168 от 8.12.2003 г.).

О НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

На протяжении последних лет ряд бюджетных организаций освобождались от уплаты налога на прибыль, полученной от осуществления предпринимательской деятельности, при условии направления высвободившихся средств на цели, определенные законодательством.

С 1.01.2005 г. названная льгота Законом “О бюджете Республики Беларусь на 2005 год” не предусмотрена (отменяется). 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 № 19). Напомним, что в соответствии с постановлением МНС от 29.12.2004 г. № 142 глава 4 Инструкции № 19 изложена в новой редакции. Бюджетные организации, осуществляющие предпринимательскую

деятельность, определяют облагаемую налогом прибыль в соответствии с п. 10 Инструкции № 19 (так же, как коммерческие организации) и ведут налоговый учет в соответствии с налоговым законодательством. Ежемесячно бюджетные организации представляют в ИМНС налоговую декларацию (расчет) по налогу на прибыль.

Для обоснования существования проблемы при определении стоимости ОП в СОС, включаемой в затраты по производству и реализации продукции (работ, услуг) для целей налогообложения, в бюджетных организациях, рассмотрим, как решается этот вопрос в коммерческих и бюджетных организациях.

В коммерческих организациях отдельные предметы в составе оборотных средств учитываются на субсчетах 10/9; 10/10; 10/11. Стоимость предметов переносится на затраты по производству и реализации продукции для целей бухгалтерского учета и налогообложения в порядке, установленном постановлением Минфина № 41 от 23.03.2004 г. “Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств”:

- по специальным инструментам и специальным приспособлениям (инструменты и приспособления целевого назначения, штампы, пресс-формы и подобные им предметы) — в соответствии с нормативными ставками, рассчитанными исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и срока их полезного использования до двух лет;
- стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов, погашается в момент передачи их в производство данного заказа;
- по предметам, по которым установлены сроки службы (спецодежда, спецобувь и др.), — погашается ежемесячно исходя из сроков их службы;
- по временным (нетитульным) сооружениям и приспособлениям — ежемесячно исходя из срока их эксплуатации (в зависимости от продолжительности строительства) с учетом стоимости возвратных материалов от разборки;
- по остальным предметам — в соответствии с учетной политикой организации:

в размере 50 процентов стоимости предметов при передаче их со складов в эксплуатацию и 50 процентов стоимости (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) при выбытии их за непригодностью; или в размере 100 процентов стоимости предметов при выбытии их за непригодностью;

- стоимость предметов до одной базовой величины списывается одновременно на затраты по производству и реализации продукции (работ, услуг) по мере передачи их в эксплуатацию. Материально ответственные лица осуществляют учет их в количественном выражении.

Обратим внимание, что главным условием включения стоимости предметов в затраты по производству и реализации продукции (работ, услуг) для целей расчета налога на прибыль в коммерческих организациях является использование их в предпринимательской деятельности. Причем предметы должны находиться в эксплуатации. Источник их приобретения (прибыль, оставшаяся в распоряжении организации; безвозмездное получение; оприходование излишков, выявленных при инвентаризации, и др.) значения не имеет.

Бюджетные организации погашение стоимости ОП в СОС для целей бухгалтерского учета и налогообложения производят в соответствии с Инструкцией № 63. В бюджетных организациях, в отличие от коммерческих, при приобретении предметов за плату одновременно с отражением в учете первоначальной стоимости поступивших предметов (Д-т 070, 072 — К-т 178) эта же сумма относится на расходы (затраты) организации за счет соответствующего источника финансирования (Д-т 200, 211, 080, 082, 246 — К-т 260).

Если при приобретении предметов 100% их стоимости надо относить на расходы организации (Д-т 080, 082, 211), значит, первоначальная стоимость этих предметов в месяце их приобретения включается в затраты по производству и реализации продукции (работ, услуг) при определении налоговой базы для расчета налога на прибыль. Обратим внимание, что в затраты в этом случае включается стоимость предметов, не переданных в эксплуатацию, а поступивших на склад организации.

Если предметы приобретены за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации (Д-т 246), а также поступили безвозмездно, оприходованы как излишки, выявленные при инвентаризации, стоимость таких предметов не имеет отношения к формированию финансового результата для целей налогообложения, несмотря на то что эти предметы используются в предпринимательской деятельности.

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 предметов в бюджетных организациях приобретается за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации (фонда производственного и социального развития), а это означает, что стоимость их не участвует в формировании прибыли для целей расчета налога на прибыль.

По мнению автора, в условиях действующего в республике налогового учета методика включения стоимости ОП в СОС 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 стоимости предметов для целей определения налогооблагаемой прибыли бюджетные организации должны осуществлять ежемесячно в рамках налогового учета. Возможен и другой вариант: изменить методику учета ОП в СОС в бюджетных организациях.

Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ

Спрашивали — отвечаем



УЧЕТ РАСХОДОВ НА УСТАНОВКУ СИГНАЛИЗАЦИИ

Организация изготовила проектно-сметную документацию на охранно-пожарную сигнализацию. С предприятием, оказывающим услуги по установке этой сигнализации, был заключен договор и куплено необходимое оборудование. Услуги по установке сигнализации оказаны.

Как отразить в бухгалтерском учете данную операцию? На какой счет следует списать расходы по установке сигнализации?

В соответствии с пунктом 2.2.10.4 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) в себестоимость продукции (работ, услуг) включается содержание и обслуживание технических средств управления: вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации, других технических средств управления.

Затраты по созданию и совершенствованию систем и средств управления в себестоимость продукции не включаются.

Согласно разъяснению Министерства финансов Республики Беларусь от 30.12.1997 г. № 15-1/908 в бухгалтерском учете отдельные предметы, находящиеся в составе оборотных средств, и основ-

ные средства оцениваются по первоначальной стоимости, состоящей из фактических затрат на их приобретение, возведение (сооружение) и изготовление, включая расходы по доставке, монтажу, установке и другие расходы.

В первоначальную стоимость объекта охранно-пожарной сигнализации включаются расходы по приобретению приборов и оборудования и других материалов, их монтажу и вводу в эксплуатацию. Объекты стоимостью свыше установленного лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств относятся к основным средствам.