

А.А. Чернюк, доцент БГЭУ

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПЛАНА СЧЕТОВ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

**В** учреждениях (организациях), состоящих на бюджете (бюджетных учреждениях), учет ведется по **отдельному плану счетов**: плану счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов. Последний вариант этого плана опубликован в качестве Приложения к разъяснению Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.97 г. "О порядке ведения бухгалтерского учета исполнения смет расходов учреждениями и организациями, состоящими на бюджете".

В настоящее время используются четыре плана счетов бухгалтерского учета:

- для хозрасчетных предприятий и организаций;
- для бюджетных учреждений;
- для банков;
- для учета исполнения бюджетов Республики Беларусь соответствующими финансовыми органами.

На сегодняшний день отсутствует полная инструкция о порядке применения плана счетов для бюджетных учреждений.

Наряду с новыми инструктивными материалами по методике и организации бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, изданными в последнее время Минфином Республики Беларусь, продолжает действовать Инструкция № 61 от 10.03.87 г. в части, не противоречащей законодательству Республики Беларусь (как указано в вышеназванном разъяснении Минфина), а также ведомственные нормативные акты, согласованные с Министерством финансов. Например, сегодня продолжают действовать:

Инструкция по учету медикаментов, перевязочных средств и изделий медицинского назначения, утвержденная приказом Министерства здравоохранения СССР от 2 июня 1987 г. № 747.

Инструкция по учету продуктов питания в лечебно-профилактических и других учреждениях здравоохранения, состоящих на бюджете, утвержденная приказом Министерства здравоохранения СССР № 530 от 5.05.83 г.

### **Перечень последних инструктивных материалов:**

Методические указания о порядке учета материальных запасов от 11.12.97 г. № 59.

Методические указания о порядке учета основных средств от 21.07.97 г. № 34 с учетом внесенных изменений.

Методические указания о порядке списания имущества, относящегося к основным средствам, от 17.12.96 г. № 72 с учетом внесенных изменений.

Методические указания о порядке учета МБП от 24.10.97 г. № 45 с учетом внесенных изменений.

Методические указания о порядке учета нематериальных активов от 23 мая 1997 г. № 22.

Следует отметить, что вышеуказанные Методические указания являются новыми, в основном, не по существу, а по дате их выхода. Например, при переписывании раздела Инструкции № 61 в Методические указания № 59 из перечня материальных ценностей, учитываемых на субсчете 063 "Хозяйственные материалы и канцелярские принадлежности", выпали строительные материалы для капитального ремонта.

Ни в одном из перечисленных Методических указаний не задействован субсчет 281 "Реализация других материальных ценностей", а в Методических указаниях по учету основных средств и МБП счет реализации вообще не упоминается, хотя на практике бюджетные учреждения реализуют эти объекты и определяют результат от реализации, но вне системы счетов бухгалтерского учета, несмотря на то, что в плане счетов имеется счет 28 "Реализация" с двумя субсчетами.

Если сравнить форму "Акта о ликвидации основных средств в бюджетных учреждениях" (Ф. ОС-4 бюдж.), которая приведена в качестве приложения к Методическим указаниям № 72, с формой такого же акта, утвержденного в 1985 г., то различий не найдешь. В методических указаниях нет четких рекомендаций по заполнению этого документа, например, как определить результат **от ликвидации** объекта основных средств и как отразить этот результат на счетах бухгалтерского учета.

В Методических указаниях № 59 приведена ведомость учета продукции отгруженной, которая предназначена для аналитического учета по субсчету 031 "Продукция (работы, услуги) отгруженная". По этому субсчету записи производятся по фактической себестоимости, отпускная стоимость при применении этого субсчета будет отражена вне системы счетов бухгалтерского учета (аналогично как в хозрасчетных организациях при применении счета 45 - вариант учета реализации по оплате).

По субсчету 031 не может быть кредитового остатка, а это значит, что в Ведомости учета продукции отгруженной в графах 5,6 и 19,20 не может быть подзаголовков "дебет" и "кредит". Попытка автора заполнить эту ведомость не увенчалась успехом.

Кроме того, ведомость следует дополнить графой "Фактическая себестоимость реализованной (оплаченной) продукции" и дать ведомости название "Ведомость отгруженной и реализованной продукции (работ, услуг), других материальных ценностей". Эту ведомость необходимо применять не только при реализации изготовленной учреждением продукции, но и при реализации ненужных (неиспользуемых) в учреждении других материальных ценностей (например, учитываемых на счетах 04, 06), **приобретенных за счет внебюджетных средств**, отражая реализацию их аналогично как реализацию изделий, учитываемых на субсчете 030 "Продукция на складе" с той лишь разницей, что для определения результата от реализации в этом случае следует пользоваться субсчетом 281, а не 280. Для контроля за состоянием расчетов с покупателями в этой ведомости можно учитывать реализацию материальных запасов, **приобретенных за счет средств бюджета**.

При желании можно определять фактическую себестоимость оплаченной продукции по каждой накладной или видам реализованной продукции (работ, услуг), или в целом по учреждению в зависимости от принятой в учреждении учетной политики и потребностей управления учреждений. Это позволит также, не прибегая к другим регистрам, по записям в ведомости определить результат от реализации, а в необходимых случаях (при отсутствии льгот по налогообложению) на основании этих данных делать расчет отчислений сельхозналога, отчислений в фонд на содержание вневедомственного жилья, добавленной стоимости и налога на добавленную стоимость.

**Учет отгрузки и реализации материальных запасов, приобретенных за счет внебюджетных средств.** В бюджетных учреждениях целесообразно использовать вариант учета реализации продукции (работ, услуг), других материальных ценностей по оплате, т.е., реализованной следует считать продукцию отгруженную и оплаченную.

Отражение на счетах отгрузки продукции и поступления платы (выручки) от покупателей зависит от того, когда производится оплата за отгруженную продукцию (предварительно или после отгрузки).

**При предварительной оплате составляются следующие записи:**

1. На поступившую выручку:  
*Дебет субсчетов 111, 120 или 178 (при взаиморасчетах)*  
*Кредит субсчета 155 (аналог счета 64 в хозяйственных учреждениях)*

2. На отпускную стоимость отгруженной продукции (выполненных работ, услуг):  
*Дебет субсчета 155*  
*Кредит субсчетов 280, 281*
3. На фактическую себестоимость отгруженной покупателям продукции:  
*Дебет субсчета 031*  
*Кредит субсчетов 030, 060-067, 069 и др. субсчетов по учету материальных запасов.*
4. На фактическую себестоимость выполненных и сданных заказчику работ (услуг):  
*Дебет субсчета 031*  
*Кредит субсчетов 080, 082*
5. На фактическую себестоимость оплаченной продукции (работ, услуг):  
*Дебет субсчетов 280, 281*  
*Кредит субсчета 031*

**При последующей оплате составляются следующие бухгалтерские записи:**

На фактическую себестоимость отгруженной покупателям продукции выполненных и сданных заказчику работ, услуг составляются бухгалтерские записи 3, 4.

На поступившую выручку:

*Дебет субсчетов 111, 120, 178*  
*Кредит субсчетов 280, 281*

На фактическую себестоимость оплаченной продукции (работ, услуг):

*Дебет субсчетов 280, 281*  
*Кредит субсчета 031*

**Отражение на счетах отгрузки и реализации материальных ценностей, приобретенных за счет средств бюджета:**

На учетную стоимость отгруженных покупателем изделий, т.е. на стоимость, по которой материальные ценности учитываются на соответствующих счетах (04, 06), на основании ведомости отгруженной и реализованной продукции:

*Дебет субсчета 031*

*Кредит разных субсчетов по учету материальных запасов*

На сумму поступившей выручки:

*Дебет субсчетов 100, 178 и др.*  
*Кредит субсчета 173*

На учетную стоимость реализованных, т.е., оплаченных материальных ценностей:

*Дебет субсчетов 140, 230*  
*Кредит субсчета 031*

В конечном итоге сумма выручки от реализации, как и предусмотрено Методическими указаниями № 59, подлежит взносу в доход государственного бюджета. Одновременно **учетная стоимость** реализованных материальных ценностей относится на уменьшение бюджетного финансирования. В то же время имеется возмож-

ность по записям в ведомости, отгруженной и реализованной продукции контролировать состояние расчетов, а в случае частичной оплаты, определять по записям в ведомости учетную стоимость реализованных ценностей.

**Определение результата от реализации.** По записям на субсчетах 280, 281 определяется результат от реализации, а в необходимых случаях, как указывалось выше, записи по этим субсчетам используются при расчете налогов, уплачиваемых в бюджет.

Результат от реализации по сложившейся традиции как остаток субсчетов 280 и 281 учитывается в балансе до конца года, в конце года этот результат списывается в дебет или кредит активно-пассивного субсчета 410 "Прибыли и убытки". Этот порядок отражения на счетах результата от реализации отличается от порядка, действующего в хозрасчетных организациях. В хозрасчетных организациях счета реализации (46, 47, 48) ежемесячно закрываются путем составления бухгалтерской записи на результат от реализации:

на сумму прибыли:

*Дебет счетов 46, 47, 48*

*Кредит счета 80*

На сумму убытка составляется обратная бухгалтерская запись.

Аналогично следует поступать в учреждениях, состоящих на бюджете. Методика учета должна быть единой. Тем более, что нет аргументов в пользу сложившейся традиции в бюджетных учреждениях.

**Учет основных средств.** Было бы логично таким же образом, т.е. используя субсчета 031, 281, отражать реализацию объектов основных средств и МБП. Но использование в учетной практике субсчетов 250 "фонд в основных средствах" и 260 "фонд в МБП" не позволяет это сделать, т.к. опять же по сложившейся традиции необходимо обеспечить в балансе следующие равенства:

1. Дебетовый остаток по счету 01 - кредитовый остаток по счету 02 = кредитовый остаток субсчета 250.
2. Дебетовый остаток счета 07 = кредитовому остатку субсчета 260.

Из этого вытекает, что субсчета 250 и 260 являются лишь счетами, обеспечивающими баланс.

Остаток субсчета 250 означает остаточную стоимость основных средств учреждения. Этот показатель при необходимости можно получить, сравнив остаток счета 01 и остаток счета 02.

Остаток субсчета 260 означает то же, что и остаток счета 07, т.е. стоимость МБП.

Практически безболезненно можно отказаться от этих двух субсчетов.

В то же время в плане счетов бюджетных учреждений отсутствует счет для учета капитальных вложений, аналогичный счету 08 "Капитальные вложения" в хозрасчетных организациях. Такой счет необходимо ввести в план счетов бюджетных учреждений для того, чтобы формировать на нем первоначальную стоимость при приобретении (строительстве) объектов основных средств. С момента введения в действие Закона о бухгалтерском учете и отчетности порядок определения (калькулирования) первоначальной стоимости в бюджетных и хозрасчетных организациях аналогичны. Ранее в бюджетных учреждениях в соответствии с инструкцией № 61 "затраты по их заготовке (наценка, доставка)" не включились в первоначальную стоимость.

После ввода объекта в эксплуатацию, первоначальная стоимость объекта, сформированная на счете "Капитальные вложения", записывается по дебету счета "Основные средства" и кредиту счета "Капитальные вложения", т.е. аналогично, как в хозрасчетных организациях.

Теперь подумаем о порядке начисления и отражения на счетах износа основных средств. Сумма износа основных средств должна относиться на фактические расходы учреждения (в дебет субсчетов 200, 211). **Это, конечно, трудно принять, т.к. у нас имеется многолетняя практика, когда на фактические расходы мы относили всю стоимость приобретенного объекта.** В инструкции № 61 и в разъяснении Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.97 г. № 15-5/900 "О порядке ведения бухгалтерского учета исполнения смет расходов учреждениями и организациями, состоящими на бюджете" дано следующее определение фактических расходов: "Фактическими расходами считаются действительные затраты учреждения (организации), оформленные соответствующими документами, включая расходы по неоплаченным счетам кредиторов, по начисленной заработной плате и стипендиям". Из этого определения не вытекает, что на фактические расходы должна быть отнесена первоначальная стоимость объекта при его приобретении. Бюджетные деньги истрачены и это отражено по кассовым расходам, но почему кассовые расходы в этом случае должны равняться фактическим расходам. Ведь фактически объект еще долго будет служить, а потом его можно будет продать.

Следует подумать также о том, чтобы методика начисления износа основных средств в бюджетных и хозрасчетных организациях была единой. В бюджетных учреждениях износ начисляется один раз в конце года, в хозрасчетных -

ежемесячно. В бюджетных учреждениях годовой износ начисляется по всем объектам, имеющимся в учреждении на конец отчетного года, независимо от того, когда этот объект поступил в учреждение. Если, например, объект поступил в декабре отчетного года, по нему надо начислять годовую сумму износа. В хозрасчетной организации по этому объекту износ начинает начисляться с января следующего года с переоцененной (восстановительной) его стоимости.

Если, например, в бюджетном учреждении объект выбыл в декабре отчетного года, то по нему за этот год износ не начисляется. В хозрасчетной организации начисление износа прекращается с января следующего года.

Исходя из вышеизложенного, попытаемся отразить на счетах операции по оприходовыванию, реализации, безвозмездной передаче, списанию объектов основных средств.

**Безвозмездное получение объектов основных средств, а также излишков их, выявленных при инвентаризации,** следует отражать следующей записью:

На первоначальную стоимость:

*Дебет счета 01*

*Кредит субсчета 237*

На сумму износа при оприходовывании объекта и в процессе его дальнейшей эксплуатации:

*Дебет субсчета 237*

*Кредит субсчета 020*

При безвозмездной передаче объектов, **приобретенных за счет внебюджетных средств,** и недостатке их, выявленной при инвентаризации и списываемой за счет учреждения, составляются обратные бухгалтерские записи:

На первоначальную стоимость:

*Дебет субсчета 237*

*Кредит счета 01*

На сумму начисленного износа:

*Дебет субсчета 020*

*Кредит субсчета 237*

**Переоценка** основных средств отражается также с использованием субсчета 237. На субсчете 237 должны быть открыты соответствующие аналитические счета.

При безвозмездной передаче объектов, **приобретенных за счет средств бюджета,** и недостатке их, выявленной при инвентаризации и списываемой за счет учреждения, составляется запись:

На первоначальную стоимость:

*Дебет субсчетов 230, 140*

*Кредит счета 01*

На сумму начисленного износа:

*Дебет субсчета 020*

*Кредит субсчетов 230, 140*

Это значит, что бюджетное финансирование уменьшается в этом случае на остаточную стоимость объектов.

Реализация объектов основных средств, **приобретенных за счет средств бюджета,** отражается следующим образом:

На первоначальную стоимость:

*Дебет субсчета 031*

*Кредит счета 01*

На сумму начисленного износа:

*Дебет субсчета 02*

*Кредит субсчета 031*

На суммы, поступившие от покупателей:

*Дебет субсчетов 100, 120, 178*

*Кредит субсчета 173 - на сумму превышения отпускной стоимости над остаточной*

*Кредит субсчета 031 - на остаточную стоимость*

В случае, если реализуется объект, по которому начислен износ в размере 100% первоначальной стоимости, вся сумма выручки подлежит взносу в доход бюджета. При наличии остаточной стоимости поступившая плата в размере остаточной стоимости реализуемого объекта направляется в фонд развития учреждения:

*Дебет субсчетов 230, 140*

*Кредит субсчета 246*

При реализации объектов основных средств, **приобретенных за счет внебюджетных средств,** составляются следующие записи:

На первоначальную стоимость:

*Дебет субсчета 031*

*Кредит счета 01*

На сумму начисленного износа:

*Дебет субсчета 020*

*Кредит субсчета 031*

На сумму поступившей выручки:

*Дебет субсчетов 111, 120, 178*

*Кредит субсчета 281*

На остаточную стоимость реализуемых объектов:

*Дебет субсчета 281*

*Кредит субсчета 031*

**Операции по движению МБП** должны отражаться на счетах бухгалтерского учета аналогично отражению на счетах операций по движению основных средств. Следует ввести счет "Износ МБП" и решить вопрос о порядке начисления износа. Если принять решение о 100% начислении износа при передаче предметов в эксплуатацию, то сумма кассовых расходов при приобретении объектов и передаче их в эксплуатацию будет равной сумме фактических расходов, т.е., величина фактических расходов не изменится по сравнению с величиной их при действующей в настоящее время методике учета.

Теперь подумаем, что же произойдет в конце года, когда надо будет списать сумму произве-

денных фактических расходов на уменьшение источника финансирования. Сумма расходов будет меньше на остаточную стоимость основных средств по сравнению с суммой, определенной в соответствии с действующей в настоящее время методикой учета основных средств и расходов учреждения. Счета 23, 14 на эту сумму не закрываются, и это вполне нормально. В активе баланса должна быть отражена остаточная стоимость основных средств, а в пассиве источник их формирования.

В форму баланса бюджетного учреждения необходимо внести изменения, отражая в нем основные средства и МБП, аналогично как в балансе хозрасчетного предприятия, т.е., в итог

**Т.В. Прохорова, БГЭУ**

### **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ФОРМ И СОДЕРЖАНИЯ ДОКУМЕНТОВ В УСЛОВИЯХ АВТОМАТИЗИРОВАННОЙ ОБРАБОТКИ ДАННЫХ**

**П**редметом исследования многих научных работ, посвященных проблемам бухгалтерского учета и отчетности, являются вопросы совершенствования форм первичных и сводных документов. Существенное снижение трудоемкости ввода, повышение оперативности, достоверности, качества обработки учетной информации в настоящее время обеспечивается с помощью автоматизации учетно-аналитического процесса. Современным бухгалтерам предоставляется возможность существенно упростить свой труд, используя широкий спектр возможностей бухгалтерских программ, обеспечивающих комплексную автоматизацию не только учетной, но и управленческой деятельности предприятия, позволяющих формировать типовые и произвольные бухгалтерские документы на основе единой информационной базы данных. Механизация сбора и регистрации первичной информации является дорогостоящим мероприятием, поэтому в настоящее время более целесообразно повысить эффективность первичного учета, регистрируя данные на ПЭВМ непосредственно в местах их получения в экранных формах, соответствующих формам первичных документов. Действия бухгалтера при этом будут заключаться в работе с конкретной бухгалтерской программой: в заполнении, корректировке полей ввода, контроле правильности ввода, распечатке документов либо передаче данных по каналам связи. Совершенствование первичного учета в условиях автоматизированной обработки данных основывается на принципах однократного ввода записи хозяйственной операции, выделения, ввода в память ЭВМ постоянной информации, использования промежуточной информации, полученной на предшествующих этапах. Введенная таким образом информация группируется, пересылается в

баланса должна быть включена остаточная стоимость их, а первоначальная стоимость и сумма износа показываются справочно.

По записям нарастающим итогом с начала года на счетах по учету расходов и финансирования мы привыкли определять сумму неиспользованного финансирования. Научимся определять ее другим способом.

Предлагаемые изменения в плане счетов, а также в порядке отражения рассмотренных операций на счетах приблизят объединение двух планов счетов - плана счетов хозрасчетных организаций и плана счетов исполнения сметы расходов учреждений и организаций, состоящих на бюджете.

бухгалтерию для дальнейшей обработки и получения экранных форм и машинограмм свободных документов.

Закон "О бухгалтерском учете и отчетности" содержит ряд положений, создающих определенную нормативную базу для автоматизированной формы учета. [1. ст. 7, 17, 27, 28]. Ориентирует субъекты хозяйствования на постепенный переход к автоматизированной обработке учетной информации также и Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь [2], принятие которой явилось первым мероприятием Государственной программы перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь. В частности, в п. 3.6. этого документа говорится: "Первичная информация о деятельности субъектов хозяйствования отражается с помощью бумажных носителей, электронных средств фиксации или в сочетании первых со вторыми, с перспективой перехода на безбумажную технологию".

Согласно Закону "О бухгалтерском учете и отчетности" (ст. 27) "Форма первичного документа выбирается предприятием самостоятельно из существующих типовых форм, рекомендованных государственными органами, за исключением случаев, когда применение таких форм обязательно согласно законодательству Республики Беларусь". Аналогичное положение предусмотрено для бухгалтерских регистров (ст. 28).

Однако, унификация и типизация форм первичных документов, бухгалтерских регистров приводит к тому, что они не в полной мере соответствуют потребностям учета на конкретном производстве, в большинстве своем обладающих специфическими особенностями. Исследования показывают, что документы на предприятиях заполняются частично, некоторые графы использу-