

Нормативные документы требуют согласованности

Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ

Учет основных средств и нематериальных активов. В соответствии с постановлением Минфина от 26.12.2003 г. № 183 Положение по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденное постановлением Минфина от 12.12.2001 г. № 118, изложено в новой редакции и названо Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, которая введена в действие с 1.01.2004 г. (далее – Инструкция № 183).

Инструкция № 183 устанавливает единый порядок формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах, находящихся на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления для коммерческих и некоммерческих организаций (включая бюджетные организации), а также для индивидуальных предпринимателей, принявших решение о ведении бухгалтерского учета.

При наличии особенностей формирования такой информации в бюджетных организациях об этом в Инструкции № 183 имеются соответствующие указания (замечания). Для наглядности перечень пунктов, в которых имеются такие замечания, представлен в таблице.

Надо полагать, что остальные положения Инструкции № 183, в которых нет таких замечаний, разработчики считают общими для коммерческих и некоммерческих организаций (включая бюджетные организации). Обратим внимание на пункты 7 и 13, в которых речь идет о составе затрат, включаемых в первоначальную стоимость основных средств. В первоначальную стоимость в соответствии с названными пунктами включаются, в частности, курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками), а также расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов с поставщиками (под-

рядчиками). В названных пунктах нет никаких замечаний об особенностях формирования первоначальной стоимости основных средств в бюджетных организациях.

Но в бюджетных организациях учет операций, выраженных в иностранной валюте, ведется в соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь от 30.06.2000 г. № 15 "О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц". Декретом установлено, что организации, финансируемые из бюджета, курсовые разницы, возникающие при переоценке имущества и обязательств в иностранной валюте, относят на увеличение или уменьшение источников финансирования, а расходы, связанные с покупкой иностранной валюты, в сумме разницы между курсом покупки и курсом Национального банка на момент покупки списывают на увеличение их расходов.

Это означает, что курсовые разницы, возникающие в результате переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при исполнении смет расходов по бюджету, относятся в дебет (кредит) субсчетов счета 23

"Финансирование и займы" (у главных распорядителей средств бюджета), субсчетов счета 14 "Внутриведомственные расчеты по финансированию" (у нижестоящих распорядителей). Курсовые разницы, возникающие в результате переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при исполнении смет доходов и расходов по внебюджетным средствам, должны относиться в дебет (кредит) субсчета 410 "Прибыли и убытки" или субсчета 237 "Прочие источники". Расходы, связанные с покупкой иностранной валюты, относятся в дебет субсчетов счета 20 "Расходы по бюджету", счета 21 "Прочие расходы", счета 08 "Затраты на производство" в зависимости от того, за счет каких средств (бюджетных или внебюджетных) приобретает иностранная валюта.

Кроме того, в соответствии с п. 5 Инструкции № 183 основные средства могут поступать в обмен на другое имущество (например на продукцию, произведенную в подсобном хозяйстве). Поэтому хочется обратить внимание разработчиков Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденной постановлением Минфина от 20.12.2001 г. № 125 (далее – Инструкция № 125), на то, что в

Таблица

Перечень особенностей формирования информации по учету основных средств в бюджетных организациях

Номер пункта Инструкции N183	Наименование информации
13	О порядке отражения в бухгалтерском учете суммы переоценки основных средств
15	О порядке отражения в бухгалтерском учете затрат по ремонту основных средств
17	О порядке отражения в бухгалтерском учете начисленной амортизации основных средств
19, 22	Особенность начисления (расчета) амортизации основных средств
26	О порядке отражения в бухгалтерском учете расходов, связанных с безвозмездной передачей основных средств
30	Об оценке основных средств в балансе

ней нет методики учета этих операций. Если такие операции приемлемы для бюджетных организаций, то нужны официальные указания о порядке отражения их в бухгалтерском учете. Полагаем, что отразить такую операцию с использованием действующего плана счетов в бюджетных организациях не представляется возможным.

В соответствии с п. 7 Инструкции № 183 фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих при расчетах с поставщиками (подрядчиками) в случаях, когда оплата осуществляется в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной договором сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). В п. 13 определено, что суммовые разницы в течение отчетного года учитываются обособленно в качестве капитальных вложений, а в конце года, после ввода объектов в эксплуатацию, списываются на увеличение (уменьшение) их первоначальной стоимости.

Заметим, что суммовые разницы возникают в случае частичной или полной оплаты поставщику после получения и оприходования объекта. Если произведена полная предварительная оплата объекта, суммовых разниц нет. Суммовые разницы, определяемые в коммерческих и некоммерческих организациях по записям на счетах по учету расчетов с поставщиками (подрядчиками), должны ежемесячно списываться на затраты по капитальным вложениям.

В коммерческих организациях суммовые разницы в течение года отражаются по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", по окончании года, после ввода объекта в эксплуатацию, они включаются в первоначальную стоимость. Если за полученный объект произведен полный расчет с поставщиком, но до конца года объект не введен в эксплуатацию, суммовые разницы продолжают числиться в составе незавершенных капитальных вложений (на счете 08), а в конце года, в котором объект введен

в эксплуатацию, суммовые разницы включаются в первоначальную стоимость. На первоначальную стоимость введенного в эксплуатацию объекта составляется запись: Д-т счета 01 – К-т счета 08. Если объект введен в эксплуатацию в прошлом году, но за него не произведен окончательный расчет с поставщиком, возникающие в течение отчетного года суммовые разницы по этим объектам будут числиться на счете 08 до конца отчетного года. В конце года на суммовые разницы будет изменена первоначальная стоимость, учтенная по счету 01.

В бюджетных организациях в соответствии с методикой учета, имеющейся в Инструкции № 125, приобретаемые объекты основных средств приходятся на счет 01 "Основные средства" при поступлении их в организацию от поставщика, а не после ввода объекта в эксплуатацию. Официальных указаний со стороны Минфина о порядке учета суммовых разниц в бюджетных организациях не имеется.

Полагаем, что в течение года при использовании действующего плана счетов суммовые разницы могут быть отражены по дебету соответствующих субсчетов счета 20 "Расходы по бюджету", счета 21 "Прочие расходы" (в зависимости от источника финансирования приобретения объектов). Если следовать нормам Инструкции № 125, то учтенные в течение года суммовые разницы надо списывать в дебет счета 01 "Основные средства", независимо от того, введен объект в эксплуатацию или нет.

Нормативные документы по учету нематериальных активов также не согласованы между собой. Такими документами являются:

Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденное постановлением Минфина от 12.12.2001 № 118 (в редакции постановления Минфина от 31.03.2003 г. № 48) (далее – Положение № 48);

Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденная постановлением

Минфина от 20.12.2001 г. № 126 (далее – Инструкция № 126).

В соответствии с п. 23 Положения № 48 организации, финансируемые из бюджета, результаты от реализации объектов нематериальных активов относят на увеличение (уменьшение) источников внебюджетных средств, если объекты приобретены за счет средств, полученных от внебюджетной деятельности. Если объекты приобретены за счет средств бюджетов, результаты от их реализации перечисляются в доход республиканского и/или местных бюджетов. В п. 16 Инструкции № 126 сказано, что суммы, поступившие от реализации нематериальных активов, относятся на соответствующие источники. Различие между этими пунктами состоит, во-первых, в том, что в п. 23 Положения № 48 речь идет о результатах от реализации, а в п. 16 Инструкции № 126 – о суммах, поступивших от реализации, то есть о поступившей выручке. Полагаем, что в обоих документах речь должна идти о выручке от реализации. Во-вторых, в соответствии с п. 16 Инструкции № 126 выручку от реализации объектов, приобретенных за счет бюджетных средств, не надо вносить в доход республиканского и/или местных бюджетов, ее следует отнести на увеличение бюджетного финансирования (в кредит субсчетов счета 23 "Финансирование и займы" или счета 14 "Внутриведомственные расчеты по финансированию"). Исходя из п. 23 Положения № 48, при поступлении такой выручки в бухгалтерском учете следует показать образование задолженности перед бюджетом (кредит субсчета 173 «Расчеты с бюджетом»).

Кроме того, есть замечание по последнему абзацу п. 23 Положения № 48, в котором говорится, что в остальных случаях выбытия нематериальных активов (кроме их реализации) производится их списание с баланса с одновременным уменьшением фонда в основных средствах и сумм начисленной амортизации (независимо от источников приобретения нематериальных активов). Заметим, что так отражаются все случаи выбытия немате-

риальных активов, включая их реализацию (см. п. 14 Инструкции № 126).

В соответствии с п. 9 Инструкции № 126 и п. 12 Положения № 48 нематериальные активы могут приобретаться в обмен на другое имущество. Но п. 9 Инструкции № 126 сформулирован некорректно. Получается, что обмениваемым имуществом может быть только нематериальный актив. Напомним, что в бюджетных организациях нематериальные активы учитываются в составе основных средств на субсчете 019 «Прочие основные средства». В п. 4 приложения к Инструкции № 126 названа корреспонденция субсчетов при приобретении нематериальных активов в обмен на другое имущество (Д-т субсчета 019 – К-т субсчетов 250, 020). Данная запись противоречит методике отражения в бухгалтерском учете приобретения за плату основных средств и нематериальных активов, утвержденной самим Минфином. Исходя из п. 1 приложения к Инструкции № 125 и п. 1 приложения к Инструкции № 126, приобретение за плату отражается одновременно двумя бухгалтерскими записями. Разработчики решили, что при приобретении имущества в обмен на другое имущество нет платы. На самом деле платой является стоимость имущества, которую организация отдает в обмен на приобретаемое имущество. В бухгалтерском учете следует отразить реализацию обмениваемого имущества (которое может быть приобретено за счет бюджетных и внебюджетных источников) и оприходовать полученное имущество. Кроме того, в первоначальную стоимость приобретенных объектов, бывших в эксплуатации, не включается сумма амортизации, начисленная предыдущими собственниками, что вытекает из п. 11 Положения № 48.

Далее обратим внимание на несоответствия нормативных документов, в которых речь идет о **порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях**. Такими документами являются Инструкция о порядке начисления амортизации основ-

ных средств и нематериальных активов, утвержденная постановлением Минэкономики, Минфина, Минстата и Минстройархитектуры от 23.11.2001 г. № 187/110/96/18 (в редакции постановления названных органов от 30.03.2004 г. № 87/55/33/5) (далее – Инструкция по начислению амортизации); Инструкция № 183; Положение № 48; Инструкция № 125; Инструкция № 126.

Суть несогласованности названных документов в следующем. В соответствии с п. 49 Инструкции по начислению амортизации по объектам основных средств или нематериальных активов, приобретенным некоммерческими организациями за счет собственных источников (без привлечения средств республиканского и/или местных бюджетов) и используемым в предпринимательской деятельности, организации вправе применять сроки полезного использования, нормы, способы, методы и правила начисления амортизации, установленные для объектов, используемых в предпринимательской деятельности. Этот пункт наряду с прямым указанием на возможность изменения способов, методов и правил расчета амортизации предполагает изменение методики бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях. Но названные выше Инструкции № 125, № 126, № 183 и Положение № 48 не внесли никаких изменений в методику учета. По отношению к основным средствам и нематериальным активам бюджетных организаций в них однозначно определено, что амортизация основных средств и нематериальных активов в организациях, финансируемых из государственного бюджета, представляет собой процесс потери их стоимости в течение нормативного срока службы, которая относится на уменьшение фонда в основных средствах (дебет субсчета 250). Такое определение дано по отношению к объектам, используемым и неиспользуемым в предпринимательской деятельности бюджетных организаций. В то же время в п. 28 Инструкции № 125 указывается, что амортизация основных средств определяется в соот-

ветствии с Инструкцией по начислению амортизации.

О регистрах аналитического учета. С 14.03.2005 г. вступило в действие постановление Минфина от 8.02.2005 г. № 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 № 15). В составе утвержденных форм учетных регистров имеются формы, имеющие отношение к учету основных средств и нематериальных активов. В п. 20 Инструкции № 15 предусмотрено, что ежеквартально по основным средствам, нематериальным активам, амортизации основных средств и нематериальных активов, по отдельным предметам в составе оборотных средств составляется оборотная ведомость ф. 326 (приложение 33 к постановлению Минфина № 15). Итоговые данные оборотной ведомости сверяются с книгой журнал-главная. Оборотная ведомость ф. 326 – регистр не новый, но до ввода в действие постановления Минфина № 15 использование ее для учета отдельных предметов в составе оборотных средств не предусматривалось. Кроме того, 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 на практике (последнее замечание касается не только ф. 326, а многих регистров, утвержденных постановлением № 15). Попытки некоторых СМИ создать регистры для использования на практике не увенчались успехом. Полагаем также, что не стоит откладывать работу по ус-

тановлению взаимосвязи между синтетическим и аналитическим учетом на квартал, а делать ее ежемесячно.

Учет доходов и расходов.

С 1.01.2004 г. вступили в действие два стандарта по бухгалтерскому учету, утвержденные постановлениями Минфина № 181 и № 182 от 26.12.2003 г., Инструкция по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (далее – Инструкция № 181) и Инструкция по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (далее – Инструкция № 182).

Из содержания обоих документов вытекает, что в них определены правила (методологические основы) формирования и отражения в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах при осуществлении предпринимательской деятельности коммерческими и некоммерческими организациями (кроме кредитно-финансовых организаций). Выход документов обусловлен введением с 1.01.2004 г. в коммерческих организациях Типового плана счетов и Инструкции по его применению.

План счетов для бюджетных организаций утвержден приказом Минфина № 354 от 10.12.1999 г. и действует до настоящего времени с учетом внесенных изменений. В части учета операций по предпринимательской деятельности он имеет схожие черты с планом счетов коммерческих организаций, который действовал до 1.01.2004 г.

В плане счетов бюджетных организаций имеются субсчета 410 "Прибыли и убытки", 411 «Использование прибыли», субсчета для учета фондов, образуемых за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации (240 "Фонд материального поощрения", 246 "Фонд производственного и социального развития"). Учет прибыли и убытков ведется нарастающим итогом с начала года, как это было в коммерческих организациях до 1.01.2004 г. Это означает, что бюджетные организации не имеют никакого отношения к переходу на МСФО.

В коммерческих организациях счета 81 "Использование прибыли", 88 "Фонды специального назначения" подразделены. Счет "Прибыли и убытки" со-

хранен, но изменена методика учета. Остаток этого счета в течение года, в отличие от субсчета 410 "Прибыли и убытки" в бюджетных организациях, показывает сумму чистой прибыли (оставшейся после уплаты налогов).

В коммерческих организациях с 1.01.2004 г. в связи с введением Типового плана счетов появилось понятие операционных доходов и расходов и внеоперационных доходов и расходов. В план счетов введены счета 91 "Операционные доходы и расходы", 92 "Внеоперационные доходы и расходы". В бюджетных организациях таких счетов, а следовательно, и понятий "операционные доходы и расходы", "внеоперационные доходы и расходы" не имеется. Однако пп. 11 и 13 Инструкции № 181, а также пп. 12 и 15 Инструкции № 182 гласят о том, что бюджетные организации отражают операционные доходы и расходы, внеоперационные доходы и расходы в соответствии с Планом счетов организаций, финансируемых из бюджета. Что же включается в понятие операционных и внеоперационных доходов и расходов бюджетных организаций? Оказывается, для того чтобы узнать их состав, бухгалтер бюджетной организации должен изучить Инструкцию по применению Типового плана счетов коммерческих организаций (см. пп. 9 и 12 Инструкции № 181, пп. 10 и 14 Инструкции № 182).

Предположим, что бухгалтер бюджетной организации изучит Инструкцию по применению Типового плана счетов, но применить ее в своей практике, в том числе при составлении отчетности, он не сможет в связи с различием методик учета и отсутствием в отчетности бюджетных организаций показателей операционных и внеоперационных доходов и расходов.

В бюджетных организациях применяют понятие внеоперационных прибылей и убытков по аналогии с этим понятием, которое использовалось в коммерческих организациях до 1.01.2004 г. Если понятие "внеоперационные прибыли и убытки" заменить понятием "внеоперационные

доходы и расходы", то можно сказать, что они в бюджетных организациях учитываются на субсчете 410 "Прибыли и убытки". Но состав внеоперационных доходов и расходов, учитываемых на субсчете 410, не будет соответствовать составу внеоперационных доходов и расходов в соответствии с Типовым планом счетов. В этом случае понятие внеоперационных доходов и расходов в бюджетных организациях будет включать часть доходов и расходов, которые в коммерческих организациях учитываются в составе операционных доходов и расходов.

Кроме того, некоторые доходы, числящиеся в составе внеоперационных доходов в соответствии с Типовым планом счетов, в связи с различием методик учета не могут быть отнесены к внеоперационным доходам в бюджетных организациях. К таким доходам относятся, например, стоимость основных средств и отдельных предметов в составе оборотных средств, безвозмездно полученных, а также принятых к учету в качестве излишков по результатам инвентаризации. В бюджетных организациях стоимость названного имущества относится соответственно на увеличение фонда в основных средствах (К-т субсчета 250) и на увеличение фонда отдельных предметов в составе оборотных средств (К-т субсчета 260). Некоторые расходы, числящиеся в составе внеоперационных расходов в соответствии с Типовым планом счетов, в связи с различием методик учета не могут быть отнесены к внеоперационным расходам в бюджетных организациях. Например, суммы дебиторской задолженности по истечении срока исковой давности в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» относятся в бюджетных организациях на расходы (затраты) организации (Д-т субсчетов 211 "Расходы по внебюджетным средствам", 080 "Затраты на производство", 082 "Затраты на научно-исследовательские работы по договорам").

Вывод: в связи с отсутствием понятий операционных и внеоперацион-

ных доходов и расходов, их перечня и методики учета применительно к бюджетным организациям необходимо, по мнению автора, исключить бюджетные организации из числа пользователей инструкций № 181 и 182 или разработать соответствующие указания для бюджетных организаций. Заметим также, что в республике не имеется официальных указаний Минфина о порядке учета операций по предпринимательской деятельности бюджетных организаций, хотя необходимость в этом назрела давно (до сих пор пользуемся указаниями Минфина СССР 1987 г., то есть Инструкцией № 61).

Учет финансирования и расходов.

Методика учета бюджетного финансирования в организациях, финансируемых и не финансируемых через казначейство, является единой. Главные распорядители и нижестоящие распорядители, имеющие подведомственные организации, отражают операции по получению и использованию бюджетных средств на свои собственные расходы, а также их подведомственными организациями.

При казначейской системе финансирования расходование бюджетных средств производится, как правило, со счетов территориальных органов казначейства без зачисления их на текущие счета распорядителей (получателей) средств в банке. В таком случае в бухгалтерском учете распорядителя (получателя) средств отражается одновременно и получение бюджетного финансирования, и его использование (перечисление задолженности поставщикам и подрядчикам, налогов в бюджет, взносов в фонд социальной защиты населения и т. д.). Несмотря на то что денежные средства на текущий счет в банке распорядителя (получателя) средств бюджета не поступают, на счетах бухгалтерского учета получение бюджетного финансирования отражается так, как будто бы денежные средства были зачислены на счет и списаны со счета. В отдельных случаях бюджетные средства сначала зачисляются на счета распорядителей

(получателей), а затем расходуются. Необходимость зачисления денег на счет распорядителя (получателя) возникает при получении наличных денежных средств на заработную плату, стипендии, командировки и в других случаях.

С 1 января 2004 г. обязательства распорядителей (получателей) бюджетных средств, подлежащие оплате за счет средств бюджета, могут погашаться путем проведения взаимозачета обязательств по налогам, сборам (пошлинам) организаций, являющихся кредиторами (поставщиками) распорядителей бюджетных средств. Постановлением Минфина, МНС и ГТК № 180/118/82 от 26.12.2003 г. утверждена инструкция по его проведению (далее – Инструкция по взаимозачету). Сумма взаимозачета на основании извещения финансового органа о его проведении в течение трех рабочих дней с момента получения извещения должна быть отражена в бухгалтерском учете.

Пример

Вуз должен заплатить за счет средств республиканского бюджета за полученный от поставщика компьютер 1500000 руб.

У поставщика имеется задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль 2000000 руб.

По инициативе участника взаимозачета Министерство финансов оформляет извещение о проведении взаимозачета.

В соответствии с Инструкцией по взаимозачету должны быть составлены следующие записи.

Вуз отражает в бухгалтерском учете получение бюджетного финансирования и погашение задолженности перед поставщиком:

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

К-т субсчета 140 «Расчеты по финансированию из бюджета» – 1500000 руб.

Министерство образования (главный распорядитель средств бюджета) отражает в бухгалтерском учете получение бюджетного финансирования и

перечисление его подведомственной организации:

Д-т субсчета 140 «Расчеты по финансированию из бюджета»

К-т субсчета 230 «Финансирование из бюджета» – 1500000 руб.

Поставщик (коммерческая организация) на 1500000 руб. составляет бухгалтерские записи по погашению кредиторской задолженности перед бюджетом и дебиторской задолженности вуза. После этих записей у поставщика останется задолженность перед бюджетом 500000 руб.

Методика учета этих операций необоснованно отличается от общей методики учета финансирования, включая учет в условиях казначейской системы. Она не позволяет учитывать в системе счетов бухгалтерского учета кассовые расходы.

Кроме того, хочется обратить внимание на некорректное определение понятия кассового расхода в Положении о бухгалтерских отчетах организаций, финансируемых из бюджета, утвержденном постановлением Минфина № 13 от 30.01.2002 г. (далее – Положение). В соответствии с пунктами 11, 12 кассовыми расходами являются суммы, выбранные с бюджетных текущих счетов в банке по чекам, платежным поручениям и другим документам, за вычетом сумм, внесенных в банк на восстановление кассовых расходов. Приведенное определение верно (хотя и не полно) лишь по отношению к организациям, не финансируемым через казначейскую систему. На дату утверждения Положения в республике была внедрена казначейская система финансирования. Поэтому по отношению к организациям, финансируемым через казначейскую систему, кассовыми расходами считаются расходы, оплаченные с текущего счета 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). В составе кассовых расходов учитываются лишь те расходы, которые произведены за счет бюджетного финансирования текущего года. Сказанное определено в нормативных документах Минфина по казначейской системе финансирования.

Полагаем, что в Положении необходимо также обратить внимание на то, что в формировании кассовых расходов не участвуют курсовые разницы, 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) 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.

Несколько слов об аналитическом учете. Принципы организации и формы регистров аналитического учета финансирования и расходов определены в Методических указаниях о по-

рядке учета денежных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденных приказом Минфина № 364 от 17.12.1999 г. (далее – Методические указания). Аналитический учет кассовых расходов ведется по каждому параграфу соответствующего раздела, подраздела в разрезе статей, подстатей и элементов, предусмотренных сметой расходов. В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бюджете Республики Беларусь на 2006 год», кроме разделов и подразделов, выделяются виды расходов, детализирующие расходование бюджетных средств на осуществление деятельности государства в определенной области в пределах подразделов. В централизованных бухгалтериях аналитический учет кассовых расходов следует вести в разрезе обслуживаемых организаций.

Постановлением Минфина № 15 от 08.02.2005 г. утверждены типовые унифицированные формы учетных регистров, включая регистры аналитического учета финансирования и расходов. В постановлении не называются принципы организации аналитического учета (приведены лишь формы регистров без комментариев к ним). Но прилагаемые к постановлению формы регистров не позволяют организовать аналитический учет в соответствии с принципами, утвержденными Методическими указаниями. 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, начиная со времени вступления в действие постановления Минфина № 15, в республике действуют два документа Минфина, которыми следует руководствоваться при организации аналитического учета финансирования и расходов (формы регистров, предусмотренные Методическими указаниями, постановлением Минфина № 15 не отменены). Изучение

форм регистров, утвержденных постановлением Минфина № 15, позволило сделать вывод, что формы регистров по учету финансирования и расходов (приложения 20, 23, 24, 25, 28, 29) имеют существенные недостатки. Показатели форм не увязаны с бюджетной классификацией, казначейской системой финансирования, содержанием отчетности об исполнении смет расходов.

Отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации. Выявленные при инвентаризации расходования фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности». Излишек имущества подлежит оприходованию и зачислению на увеличение источников финансирования. Стоимость недостачи, порчи или иной утраты имущества в пределах норм естественной убыли списывается по распоряжению руководителя организации на расходы организации. Недостача имущества, происшедшая сверх норм естественной убыли, относится на виновных лиц, а при их отсутствии – на расходы организации. Разработчики Инструкции о порядке использования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней, утвержденной постановлением Минфина от 15.03.2004 г. № 34, решили пренебречь законом. В п. 114 названной Инструкции установлено, что бюджетные организации результаты инвентаризации зачисляются на уменьшение (увеличение) бюджетного финансирования или внебюджетных источников в зависимости от того, за счет каких источников приобретались средства, недостача (излишек) которых обнаружена при инвентаризации. Исходя из этого пункта, недостача драгоценных металлов и драгоценных камней относится на уменьшение источников финансирования, а не на расходы организации, как гласит закон.

Полагаем, что несогласованность нормативных документов, названных в публикации, должна быть устранена. ■