

О НЕОБХОДИМОСТИ ВНЕСЕНИЯ ИЗМЕНЕНИЙ В ПОЛОЖЕНИЕ О БУХГАЛТЕРСКИХ ОТЧЕТАХ

Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года.

Заполнить бухгалтерскую отчетность означает заполнить определенные таблицы, формы и показатели которых утверждаются Минфином. Организации, финансируемые из бюджета (бюджетные организации), представляют отчетность финансирующим их органам.

Состав, формы таблиц бухгалтерской отчетности бюджетных организаций и порядок их заполнения определены Положением о бухгалтерских отчетах организаций, финансируемых из бюджета, утвержденным постановлением Минфина № 13 от 01.2002 г. (далее – Положение), и до настоящего времени в него не вносились изменения и дополнения, хотя отдельные формы по неофициальному указанию Минфина претерпели изменения. В частности, содержание Отчета об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам (форма 4) уже давно не соответствует содержанию этого отчета, утвержденного названным выше постановлением Минфина.

Назову некоторые замечания по Положению, которые, по мнению автора, необходимо учесть при внесении в него изменений и дополнений, с учетом того что Минфин пока не готовит изменения в учете и отчетности бюджетных организаций, подобные тем, которые приняты в Российской Федерации.

1. Хочется обратить внимание на определение в Положении понятия кассового расхода. В соответствии с пп. 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.

По мнению автора, 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.

2. В п. 10.2 однозначно утверждается, что активы, учитываемые на субсчетах раздела «Материальные запасы» актива Баланса исполнения сметы расходов отражаются по стоимости их приобретения, т.е. по ценам, по которым поставщик их продает.

Но из других нормативных документов Минфина вытекает, что в бюджетных организациях имеются особенности оценки приобретаемых за плату материальных запасов. Отметим некоторые.

Материалы и продукты питания, при ввозе которых предоставляются льготы по налогам и таможенным платежам, приходятся по стоимости, включая предоставленные льготы.

Если материалы и продукты питания приобретаются через мелкооптовые базы и магазины с предоставлением торговой скидки, на сумму этой скидки при оприходовании материалов уменьшаются фактические расходы по соответствующим подразделениям Бюджетной классификации. Материалы и продукты питания в этом случае учитываются в синтетическом и аналитическом учете и отражаются в балансе по ценам приобретения без вычета торговой скидки.

Затраты по найму транспорта для приобретения продуктов питания, медикаментов и перевязочных средств не относятся на увеличение их стоимости, а включаются в состав фактических расходов по подстатье 1100500 "Оплата транспортных услуг".

В стоимость приобретенного автомобильного топлива не включается сумма налога с продаж, указанная в документах поставщика, которая одновременно с оприходованием топлива относится на фактические расходы по подстатье 1100500 (с 1.01.2006 г. налог с продаж на автомобильное топливо отменяется).

Оприходование приплода молодняка от рабочих лошадей, содержащихся за счет бюджета, производится по государственному закупочным ценам.

3. Из характеристики субсчета 111 "Текущий счет по внебюджетным средствам" (п. 10.5) получается, что на этом субсчете наряду с доходами от внебюджетной (предпринимательской) деятельности отражаются суммы полученного бюджетного финансирования (неудачная редакция). В соответствии с этим же пунктом на субсчете 111 отражается плата за проживание в общежитии. На самом деле, плата за проживание в общежитии поступает на текущий счет по бюджету (Д-т субсчета 100) и перечисляется на лицевой счет органа казначейства на восстановление кассовых расходов по бюджету. Об этом говорит и построение Отчета об исполнении сметы расходов организаций, финансируемых из бюджета (форма 2), в котором после итога всех расходов отражаются расходы, покрываемые за счет средств бюджета и других источников, приравненных к бюджетному финансированию, в частности за счет средств родителей, платы учащихся за пользование общежитием и др.

4. Не совсем точно характеризуется субсчет 130 "Аккредитивы" (п. 10.5). Из него вытекает, что аккредитивы могут во всех случаях выставляться за счет бюджетных средств, но нормативные документы по казначейской системе финансирования не предусматривают такую форму расчетов.

5. В п. 10.6 сказано, что на субсчете 176 "Расчеты по целевым суммам на выполнение поручений" следует отражать денежные средства, поступившие от граждан в виде безвозмездной помощи. Если получаем безвозмездную помощь, то зачем в учете отражать образование кредиторской задолженности? И почему речь идет только о денежных средствах, поступивших от граждан?

6. В характеристике субсчета 171 "Расчеты по социальному страхованию" (п. 10.6) необходимо узаконить использование его для учета расчетов с Белгосстрахом, так как официальных указаний со стороны Минфина по этому поводу не было. Бухгалтерии бюджетных организаций пользуются этим субсчетом в названных целях исходя из разъяснений специалиста Минфина в СМИ. Обратим внимание, что коммерческие организации для учета расчетов с Белгосстрахом пользуются счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", а не счетом 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

7. Характеристику субсчета 237 "Прочие источники" (п. 10.8) необходимо привести в соответствие с другими нормативными документами Минфина. Исходя из названного пункта, в остаток по субсчету 237 включается прибыль, остающаяся в распоряжении организации, не распределенная в фонды. Напомним, что со времени вступления в силу Инструкции о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности, утвержденной постановлением Минфина № 152 от 12.11.2002 г., бюджетные организации обязаны за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, ежемесячно создавать фонды. Определено, что не более 40% названной прибыли направляется в фонд материального поощрения, а оставшиеся средства направляются в фонд производственного и социального развития. Поэтому в остатке по субсчету 237 не может быть прибыли, остающейся в распоряжении организации.

8. Нельзя согласиться с характеристикой субсчета 250 "Фонд в основных средствах" (п. 10.8). Остаток этого счета не может означать только сумму вложений в основные средства за вычетом амортизации, так как возможно безвозмездное поступление основных средств. Поэтому лучше сказать, что остаток этого субсчета означает остаточную стоимость основных средств, находящихся в распоряжении организации.

9. Название субсчетов, упоминаемых в тексте Положения и в прилагаемых формах отчетности, следует привести в соответствие с действующим Планом счетов. Со времени вступления в силу Положения в План счетов вносились изменения и дополнения.

10. В абзаце 3 п. 9 сказано, что все расчеты с подотчетными лицами, дебиторами и кредиторами к концу года должны быть закончены, а содержание следующего абзаца говорит о том, что незаконченные расчеты с дебиторами и кредиторами к концу года могут быть, они должны быть сверены и подтверждены в установленном порядке.

11. Название форм отчетности 2 и 2-2 в приложении 1 к Положению не соответствует их названию в приложениях 4 и 6.

12. По мнению автора, в качестве приложения к Положению необходимо поместить таблицу увязок форм отчетности. Для сведения, в Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности, утвержденной приказом Минфина Российской Федерации от 21.01.2005 г. № 5н (далее – Инструкция РФ № 5н), такая таблица имеется и называется "Контрольные соотношения при формировании форм бюджетной отчетности". В соответствии с Инструкцией РФ № 5н отчетность составляется в сброшюрованном виде с нумерацией страниц, оглавлением и сопроводительным письмом на бумажных носителях информации, а также на электронных носителях информации.

13. Несколько слов о главе 2 Положения, где речь идет о заключительных записях в конце года по счетам текущего

учета по исполнению смет доходов и расходов по внебюджетным средствам. В соответствии с п. 9.2 Положения в конце года расходы по внебюджетным средствам списываются на уменьшение прочих источников (Д-т 237 К-т 211). Но в организациях здравоохранения списание произведенных расходов предусмотрено отражать в бухгалтерском учете **ежемесячно** (Инструкция о порядке учета расходов на оказываемые платные медицинские услуги в организациях здравоохранения, финансируемых из бюджета, утвержденная постановлением Минздрава, Минфина и Минэкономики № 31/105/142 от 30.07.2003 г.). По мнению автора, ежемесячное списание расходов надо распространить на все бюджетные организации, а финансовый результат (прибыль или убыток) ежемесячно относить в Д-т (К-т) субсчета 410 "Прибыли и убытки" независимо от того, на каком субсчете он определяется (на субсчете 237 или 280). В результате финансовый результат нарастающим итогом с начала года можно увидеть на одном субсчете 410.

Предлагается также убрать из Положения "двойные стандарты". Бюджетные организации учет доходов (выручки) от осуществления предпринимательской деятельности в соответствии с Положением могут вести с использованием субсчета 237 "Прочие источники" или субсчетов счета 28 "Реализация", а затраты на производство, выполнение работ, услуг – с использованием субсчета 211 "Расходы по внебюджетным средствам" или субсчетов счета 08 "Затраты на производство". Более того, затраты по подсобным сельским хозяйствам и производственным учебным мастерским в зависимости от объема вырабатываемой продукции (объем не называется) в соответствии с Положением могут учитываться на субсчетах счета 08 или на субсчете 211. По мнению автора, независимо от вида предпринимательской деятельности организации **реализуют** произведенную ими продукцию (выполненные работы, услуги), включая медицинские и образовательные услуги, научно-исследовательские работы, а поэтому в учете операций по предпринимательской деятельности надо пользоваться субсчетами счетов 08 и 28. Субсчета 211, 237 можно использовать для учета других операций по внебюджетным средствам, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

14. О пояснительной записке к квартальной и годовой отчетности. Все организации составляют пояснительную записку по одной форме лишь о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности в соответствии с таблицами 1 и 2 приложения 2 к Положению. Форма представления иной информации – творчество главного бухгалтера. Причем требования главных распорядителей средств бюджета к составлению этого документа разные.

Для сведения, в Инструкции РФ № 5н имеется форма пояснительной записки, которая включена в перечень форм годовой и квартальной отчетности (с указанием кода формы по ОКУД), и приложений к ней (с указанием кодов форм по ОКУД). В тексте Инструкции имеется раздел "Порядок

составления отдельных разделов пояснительной записки к годовой, квартальной отчетности". Заполнить пояснительную записку означает заполнить 7 таблиц, а также 15 приложений к пояснительной записке по утвержденным формам. Представляется, что этот опыт заслуживает изучения и внедрения в республике.

15. О балансе исполнения сметы расходов (ф.1). По мнению автора, кроме единого баланса для целей управления необходимо составлять отдельные балансы по бюджетным и внебюджетным средствам. Содержание справки к балансу о движении сумм финансирования из бюджета надо привести в соответствие с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности».

Напомним, что в соответствии со статьей 279 Гражданского кодекса РБ, если организации предоставлено право осуществлять приносящую доходы деятельность, то полученные от такой деятельности доходы и приобретенное за их счет имущество поступают в самостоятельное распоряжение организации и учитываются на **отдельном балансе**, если иное не предусмотрено законодательством. Иное до декабря 2000 г. предусмотрено не было. Постановлением Минфина № 133 от 29.12.2000 г. утверждены "Правила учета доходов, полученных учреждениями от осуществления приносящей доходы деятельности, и приобретенного за их счет имущества". Указанные Правила ничего нового не предлагают, а лишь закрепляют действующую в республике методику учета, т. е. доходы и расходы по предпринимательской деятельности следует учитывать на отдельных субсчетах Плана счетов бухгалтерского учета и составлять при этом **единый баланс** по организации. Такой шаг Минфин объяснил отсутствием необходимых ассигнований из республиканского бюджета (нужны средства на переобучение специалистов, на увеличение штата бухгалтерий организаций), а также необходимостью внесения изменений в некоторые законы и нормативно-правовые акты Минфина.

Информация для размышления. В России отдельные балансы по исполнению смет по бюджетным и внебюджетным средствам составлялись до реформирования учета и составляются в настоящее время в соответствии с Инструкцией РФ № 5н. Причем после реформирования учета эта форма отчетности называется "Баланс исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета". Баланс имеет два раздела в активе (нефинансовые активы, финансовые активы) и два раздела в пассиве (обязательства, финансовый результат). Остатки по счетам отражаются в отдельных графах в разрезе бюджетных средств, внебюджетных средств и итогового показателя на начало года и на конец отчетного периода (в одной форме составляются три баланса). На последней странице бланка баланса помещена Справка по заключению счетов бюджетного учета отчетного финансового года. Основные средства и нематериальные активы включаются в валюту баланса по остаточной стоимости. ■