

лагает изучение следующих тем:

- бухгалтерский баланс, виды балансов, строение – гл. 10;
- бухгалтерские счета: назначение и строение – гл. 11;
- классификация бухгалтерских счетов – гл. 12;
- бухгалтерские счета и хозяйственные операции, типы операций, классификация бухгалтерских проводок – гл. 13;
- учет на бухгалтерских счетах объектов наблюдения, имеющих специфические особенности – гл. 14-15;
- классическая процедура бухгалтерского учета – гл. 16.

В главах 16 и 17 особое внимание уделяется автором вопросам формирования учетной политики и организации бухгалтерского учета экономическим субъектом.

Содержание учебника базируется на значительном научно-методическом материале, о чем свидетельствует библиография после каждой главы, содержащая труды российских, французских, американских, итальянских, немецких авторов. В целях повышения восприятия материала в учебнике приведены схемы, рисунки, таблицы. Положительным аспектом рецензируемого учебника являются разработанные тесты по темам, позволяющие закрепить и проверить усвоение материала.

Изложенный в учебнике подход к построению курса обеспечивает логические основания бухгалтерских суждений, позволяет сформировать более глубокое понимание причин и последствий используемой бухгалтерской методологии, обеспечивает возможность содержательной интерпретации информации, формируемой в системе бухгалтерского учета.

С нашей точки зрения, учебник М.И. Кутера «Введение в бухгалтерский учет», представляющий собой симбиоз глубоких исторических исследований развития учета, его теоретических и практических аспектов, а также новшеств, привносимых в систему учета в связи с ее гармонизацией с принципами МСФО, является в настоящее время одним из лучших учебников по бухгалтерскому учету, и его выход, безусловно, значимое событие для всех, кто связал свою жизнь со столь замечательной наукой, как бухгалтерский учет.

Заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства УО «БГЭУ», д.э.н., профессор Д.А. Панков

Профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства УО «БГЭУ», д.э.н., С.Л. Коротаев

Заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита УО «ПГУ», к.э.н., доцент С.Г. Вегера

МЕТОДИКА УЧЁТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ, СВЯЗАННЫХ С ФИНАНСИРОВАНИЕМ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ХОДЕ БЮДЖЕТНОЙ И ВНЕБЮДЖЕТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

А.А. Круподёрова, аспирантка кафедры бухгалтерского учёта, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье описан вариант модели бухгалтерского учёта хозяйственных операций, связанных с финансированием и использованием долгосрочно используемых активов в ходе осуществления бюджетной и внебюджетной деятельности бюджетными организациями.

METHODS ACCOUNT FOR TRANSACTIONS RELATED TO THE FINANCING AND USE OF ESSENTIAL EQUIPMENT THROUGH BUDGETARY AND EXTRA - BUDGETARY ORGANIZATIONS ACTIVITIES

A.A. Krupoderova, post-graduate student of accounting, analysis and audit sectors of the economy, the educational establishment «BGEU»

Summary. The article describes the version of the model accounting of transactions relating to the financing and the use of long-term assets used in the implementation of budgetary and extrabudgetary activities budget organizations.

Введение. В настоящее время имеет место тенденция расширения бюджетными организациями

сферы своей деятельности за счёт оказания всё большего количества внебюджетных услуг. Это актуализирует проблему унификации бухгалтерского учёта некоммерческих (бюджетных) и коммерческих организаций. Одним из важных вопросов является построение оптимальной модели бухгалтерского учёта хозяйственных операций, связанных с финансированием и использованием долгосрочных активов в ходе бюджетной и внебюджетной деятельности бюджетных организаций.

Основная часть. В настоящее время бухгалтерский учёт бюджетных организаций в части внебюджетной деятельности приведен в соответствие к той деятельности, ради которой эти организации были созданы, то есть бюджетной. Основным отчётным периодом для некоммерческих организаций является год, ввиду того, что финансирование выделяется именно на этот период и каждая организация должна израсходовать вверенные ей бюджетные средства в течение текущего года в соответствии с утвержденной сметой расходов. По этой причине амортизация основных средств и нематериальных активов начисляется один раз в год и, как правило, с применением линейного способа. Данный подход является оправданным в случае, если бюджетная организация оказывает услуги на некоммерческой (бесплатной) основе. При этом необходимо констатировать, что в случае осуществления внебюджетной (коммерческой) деятельности бюджетными организациями ежегодный вариант начисления амортизации не является оптимальным по причине того, что в процессе предпринимательской деятельности возникает необходимость систематически определять себестоимость оказанных услуг, выполненных работ, произведённой продукции, а также выявлять финансовый результат. Ввиду вышеизложенного предлагается модель бухгалтерского учёта хозяйственных операций, связанных с финансированием и использованием долгосрочных активов, которая сможет связать суммы по начисленной амортизации за отчётный период в ходе бюджетной и внебюджетной деятельности бюджетных организаций.

1 Начисление и списание износа в процессе осуществления бюджетной деятельности.

Рассмотрим то, каким образом может выглядеть модель бухгалтерского учёта хозяйственных операций, связанных с финансированием и использованием долгосрочных активов в ходе бюджетной и внебюджетной деятельности бюджетных организаций, если в её основу положить универсальное бухгалтерское равенство, отражающее зависимость между пятью основными группами показателей, устанавливающими соответствие финансового состояния по данным баланса (активы, обязательства и капитал) и финансовыми результатами по данным отчёта о прибылях и убытках (доходы и расходы). Как известно, данное равенство имеет следующий вид: Активы = Обязательства + Капитал + (Доходы – Расходы).

Несмотря на известную специфику, которая характерна для бюджетных организаций, на наш взгляд, данное равенство можно использовать для иллюстрации тех хозяйственных операций, которые присущи как бюджетной так и внебюджетной деятельности бюджетных организаций. Затронем одну из наиболее важных сфер деятельности бюджетных организаций, а именно ту, которая связана с приобретением и использованием основных средств, начислением амортизации в процессе осуществления бюджетной и внебюджетной деятельности.

В методических целях далее будут рассмотрены условные примеры, в которых будут затронуты лишь операции, связанные с нахождением в обороте организации основных средств и с изменением их стоимости в результате эксплуатации и под влиянием физического и морального износа с применением линейного метода начисления амортизации.

Кроме того, остаются за скобками данного примера все остальные расходы организации, кроме амортизации. Это сделано для более прозрачного отражения сумм амортизации, которая принимает участие в формировании финансовых результатов и накоплении денежных средств для восстановления финансирования в долгосрочно используемые активы.

Пример 1: Начисление и списание износа в процессе осуществления бюджетной деятельности.

Хозяйственная операция № 1. Предположим, что в соответствии с бюджетной сметой расходов бюджетная организация (учебное заведение) получила финансирование на приобретение бассейна, который был оприходован на баланс организации по первоначальной стоимости 100 млн. руб. (см. таблицу 1, операция № 1, номер операции проставлен в скобках рядом суммой по корреспондирующим счетам).

На наш взгляд, данная операция предполагает корреспонденцию между таким активом учреждения образования как бассейн и источником, в качестве которого целесообразно рассматривать финансирование, фактически полученное одной бюджетной организацией (учреждение образование) от другой вышестоящей бюджетной организацией (министерство). Единым собственником этих обеих бюджетных организаций выступает государство. Поэтому нами предлагается использовать в качестве одного

из элементов капитала счёт «Финансирование долгосрочно используемых активов за счёт капитала собственника», который по сути своей отражает факт безвозмездной передачи основных средств от вышестоящего органа государственного управления подчиненному ему учреждению образованию.

По своему экономическому содержанию такого рода финансирование материализованное в виде актива, не предназначенного для извлечения прибыли можно рассматривать в качестве некоего «дара». Поэтому представляется вполне логичным равновеликое отражение потери стоимости актива вследствие износа с уменьшением финансирования как источника этого актива.

Хозяйственная операция № 2. Предположим, что за отчётный период (год), учреждение образования осуществляло только бюджетную деятельность без привлечения внебюджетных средств. В этом случае необходимо рассчитать износ (10 млн. руб.) и отнести его величину за счёт уменьшения финансирования (см. таблицу 1, операция № 2).

По своему значению бюджетные организации, осуществляющие исключительно бюджетную деятельность не ставят перед собой целью извлечение прибыли, поэтому и нет необходимости составлять для них отчёт о финансовых результатах, так как текущие расходы предполагается покрывать не за счёт клиентов, а за счёт государства как единого собственника. Именно поэтому у таких организаций отсутствует источник возмещения (восстановления) тех финансовых активов, за счёт которых ранее осуществлялось финансирование активов. Этим и обуславливается экономическая целесообразность списания износа за счёт финансирования.

Уменьшение стоимости основных средств при оказании услуг на некоммерческой (бесплатной для потребителей) бюджетной основе более корректно трактовать как «износ», а не как «амортизацию». Это связано с тем, что оказание услуг за счёт средств бюджета не ставит перед собой целью извлечение доходов и зарабатывание прибыли для собственника. В этих условиях отсутствует расширенное воспроизводство, а имеет место «простое потребление» актива без накопления финансовых ресурсов для его последующего восстановления или замены новым. В противоположность этому, ту часть стоимости, которую теряет актив в результате его использования на платной (коммерческой основе) следует трактовать как «амортизацию», которая включается в себестоимость и цену платных бюджетной организации, в результате чего появляется источник денежных средств (средства клиентов, оплативших коммерческую услугу бюджетной организации), за счёт которого можно восстанавливать стоимость потребленных основных средств.

Таким образом, под износом понимается отражение потери стоимости объекта амортизации без возмещения со стороны потребителя. А под амортизацией понимается отражение потери стоимости объекта амортизации с возмещением через механизм включения суммы амортизации в себестоимость и цену продукции, работ, услуг, оплачиваемых покупателями.

Такое отражение операций на счетах обеспечивает соблюдение бухгалтерского равенства и баланс итогов актива (90 млн. руб.).

Расчет: актив: первоначальная стоимость бассейна (100 млн. руб.) – износ (10 млн. руб.) = остаточная стоимость (90 млн. руб.);

пассив: остаток по счёту «Финансирование долгосрочно используемых активов за счёт капитала собственника» (100 млн. руб. – 10 млн. руб.).

Продолжение деятельности учреждения образования по оказанию услуг предусмотренных только бюджетным финансированием (за исключением текущих расходов) и предложенный порядок списания износа постепенно сведет к нулю первоначальную стоимость бассейна и счёта «Финансирование долгосрочно используемых активов за счёт капитала собственника». Не предполагающая извлечение доходов и прибылей сугубо бюджетная деятельность организации фактически означает отсутствие возмещения расходов по поступившим ранее основным средствам, что находит своё отражение в адекватном уменьшении первоначальной стоимости бассейна и счёта «Финансирование долгосрочно используемых активов за счёт капитала собственника». Именно поэтому, остаток по соответствующим счетам в конце эксплуатации объекта сводится к нулевым значениям.

Начисление и списание износа и амортизации в процессе осуществления бюджетной и внебюджетной деятельности.

Пример 2:

Рассмотрим следующий набор операций, при которых бюджетная организация осуществляет оказание, как бесплатных (на бюджетной основе) так и коммерческих услуг по использованию бассейна.

Предположим, что общий объём услуг, оказываемых бюджетной организацией по эксплуатации бассейна на некоммерческой (бюджетной) и коммерческой (платной) основе распространяется в соотношении 60 % / 40 %. Это значит, что от общей суммы потери стоимости бассейна в размере 10

млн. руб. на износ необходимо отнести 6 млн. руб., а на амортизацию 4 млн. руб.

Хозяйственная операция № 1. Предположим, что в соответствии с бюджетной сметой расходов бюджетная организация (учебное заведение) получила финансирование на приобретение бассейна, который был оприходован на баланс организации по первоначальной стоимости 100 млн. руб. (см. таблицу 2, операцию № 1).

Хозяйственная операция № 2. Начислен износ бассейна в размере 6 млн. руб. за счёт уменьшения финансирования долгосрочно используемых активов (см. таблицу 2, операция № 2).

Хозяйственная операция № 3. Начислена амортизация бассейна в размере 4 млн. руб. и отнесена на расходы периода (см. таблицу 2, операция № 3).

Хозяйственная операция № 4. Предположим, что в отчётном периоде организация заработала 9 млн. руб. от оказания внебюджетных (коммерческих) услуг бассейна (см. таблицу 2 операция № 4).

Хозяйственная операция № 5. Определяем финансовый результат за отчётный период: доходы (9 млн. руб.) – расходы (4 млн. руб.) = финансовый результат (5 млн. руб., прибыль) (см. таблицу 2 операция № 4).

По итогам работы за год вследствие эффективной внебюджетной деятельности стоимость активов бюджетной организации увеличится и составит 99 млн. руб.

Расчёт: **актив:** первоначальная стоимость бассейна (100 млн. руб. – амортизация по бюджетной деятельности (6 млн. руб.) – амортизация по внебюджетной деятельности (4 млн. руб.) (остаточная стоимость бассейна 90 млн. руб.) + денежные средства (9 млн. руб.)).

пассив: прибыль (5 млн. руб.) + финансирование долгосрочно используемых активов за счёт капитала собственника (94 млн. руб.).

Фактически исходя из логики коммерческого кругооборота средств бюджетной организации, оказавшей услуги бассейна на коммерческой основе на расчётном счёте (9 млн. руб.) в денежной форме аккумулированы 4 млн. руб. реализованной амортизации бассейна и 5 млн. руб. заработанной чистой прибыли.

В отличие от безвозмездных (бесплатных) услуг по бюджетной деятельности, не приносящих денежных средств для восстановления потребленной стоимости бассейна коммерческие услуги формирует финансовый источник, который может либо направляться на возмещение ранее понесенного финансирования в виде амортизации (Дебет «Финансирование долгосрочно используемых активов за счёт капитала собственника» - Кредит «Расчётный счёт») либо накапливается для последующего приобретения нового бассейна либо для его строительства.

Накапливать денежные средства за счёт внебюджетной деятельности необходимо в размере, которого будет достаточно, чтобы возместить понесенные ранее государством расходы по финансированию строительства бассейна. Это может быть достигнуто лишь в том случае, когда срок эксплуатации бассейна будет достаточно продолжительным, а рентабельность платных услуг на столько высока, чтобы по мере приближения стоимости к нулю (к ликвидационной стоимости) на расчётном счёте накопилось достаточно денежных средств, способных возместить финансирование в полном размере. В нашем примере срок эксплуатации бассейна равен 10 лет и значит, при прочих равных условиях, накопления в виде амортизации за счёт внебюджетной коммерческой деятельности могут составить 40 млн. руб.

Начисление и списание износа и амортизации в процессе осуществления бюджетной и убыточной внебюджетной деятельности

Пример 3:

Рассмотрим третий случай, когда бюджетная организация осуществляет внебюджетную деятельность, но которая не приносит прибыль (является убыточной), то есть когда доходы от внебюджетной деятельности не покрывают расходы.

Хозяйственная операция № 1. Предположим, что в соответствии с бюджетной сметой расходов бюджетная организация (учебное заведение) получила финансирование на приобретение бассейна, который был оприходован на баланс организации по первоначальной стоимости 100 млн. руб. (см. таблицу 3, операцию № 1).

Хозяйственная операция № 2. Начислен износ бассейна в размере 6 млн. руб. за счёт финансирования долгосрочно используемых активов (см. таблицу 3, операция № 2).

Хозяйственная операция № 3. Начислена амортизация бассейна в размере 4 млн. руб. и отнесена на расходы отчётного периода (см. таблицу 3, операция № 3).

Хозяйственная операция № 4. Предположим, что организация заработала 3 млн. руб. от оказания внебюджетных (коммерческих) услуг бассейна (см. таблицу 3 операция № 4).

Хозяйственная операция № 5. Определяем финансовый результат: доходы (3 млн. руб.) – расходы (4 млн. руб.) = финансовый результат (1 млн. руб., убыток) (см. таблицу 3 операция № 4).

По итогам работы за год за счёт неэффективной внебюджетной деятельности стоимость активов бюджетной организации составила 93 млн. руб.

Расчёт: актив: первоначальная стоимость бассейна (100 млн. руб.) – износ по бюджетной деятельности (6 млн. руб.) – амортизация по внебюджетной деятельности (4 млн. руб.) + денежные средства (3 млн. руб.);

пассив: финансирование долгосрочно используемых активов за счёт капитала собственника (94 млн. руб.) - полученный убыток (1 млн. руб.).

Убыточная внебюджетная деятельность не позволяет аккумулировать необходимые денежные средства для восстановления стоимости бассейна и для полного возмещения вышестоящей организации ранее понесенных затрат на его строительство. В нашем примере показанные на расчётном счете 3 млн. руб. характеризуют собой сумму амортизации, которая была реализована в цене платных услуг. В этом случае компенсация этого финансирования за счёт амортизации может носить лишь частичный характер или отсутствовать вообще в зависимости от размера убыточности.

Заключение. Приведённые примеры имели целью показать, роль износа и амортизации основных средств в долгосрочном кругообороте капитала бюджетной организации в системе формирования и распределения её доходов, и расходов. Безусловно, что в реальной жизни ситуация усложняется наличием иных расходов по финансированию текущей деятельности, которые покрываются краткосрочным финансированием по оплате труда, расходным материалам и др.

Поэтому необходимо разрабатывать специальные методики управленческого бухгалтерского учёта и бухгалтерского анализа деятельности бюджетных организаций, которые бы в полной мере раскрывали финансовые потоки бюджетных организаций позволяли формировать достоверную информацию о краткосрочных (текущих) и долгосрочных циклах кругооборота средств с целью более точного отражения стоимости активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, а также с целью выявления наличия в организации средств для возмещения государству финансирования ранее осуществленного в долгосрочно используемые активы.

Для реализации данной методики необходимо ввести в План счетов счет «Финансирование долгосрочно используемых активов» и «Износ» с системой записей по нем, которая показана выше.

Таблица 1 – Отражение на счетах бухгалтерского учёта износа основных средств в ходе осуществления бюджетной деятельности

Форма отчётности	Статьи бухгалтерского баланса			Статьи отчёта о финансовых результатах		Расчёт финансового результата
	Активы	Обязательства	Капитал собственника	Доходы	Расходы	
1 приобретение бассейна, источником которого является финансирование долгосрочно используемых активов за счёт капитала собственника	«Бассейн» 100 (1)		«Финансирование ДА за счёт КС»* 100 (1)			
2 начисление износа	«Износ бассейна по бюджетной деятельности» 10 (2)		«Финансирование ДА за счёт КС»* 10 (2)			

* счёт «Финансирование долгосрочно используемых активов за счёт капитала собственника»

Таблица 2 – Отражение на счетах бухгалтерского учёта износа и амортизации основных средств в ходе осуществления бюджетной и внебюджетной деятельности

Форма отчётности	Статьи бухгалтерского баланса			Статьи отчёта о финансовых результатах		Расчёт финансового результата
	Активы	Обязательства	Капитал собственника	Доходы	Расходы	
1 приобретение бассейна, источником которого является финансирование долгосрочно используемых активов	«Бассейн» 100 (1)		«Финансирование ДА за счёт КС» 100 (1)			

2 начисление износа основных средств	«Износ бассейна по бюджетной деятельности» (2) 6	«Финансирование ДА за счет КС» 6 (2)			
3 начисление амортизации основных средств	«Амортизация бассейна по внебюджетной деятельности» 4 (3)			«Расходы (амортизация)» 4 (3)	
4 Получение доходов от оказания платных услуг	«Расчетный счёт» 9 (4)		«Доходы» 9 (5) 9 (4)		
5 Определение финансового результата		«Финансовые результаты» Убыток Прибыль 5 (5)			«Сводный счёт доходов и расходов» Расходы Доходы 4 (5) 9 (5) 5 (5)

Таблица 3 – Отражение на счетах бухгалтерского учёта износа и амортизации основных средств в ходе осуществления бюджетной и убыточной внебюджетной деятельности

Форма отчётности	Статьи бухгалтерского баланса			Статьи отчёта о финансовых результатах		Расчёт финансового результата
	Активы	Обязательства	Капитал собственника	Доходы	Расходы	
Хоз. операция						
1 приобретение бассейна, источником которого является финансирование долгосрочно используемых активов	«Бассейн» 100 (1)		«Финансирование ДА за счет КС» 100 (1)			
2 начисление износа сановных средств	«Износ бассейна по бюджетной деятельности» 6 (2)		«Финансирование ДА за счет КС» 6 (2)			
3 начисление амортизации основных средств	«Амортизация бассейна по внебюджетной деятельности» 4 (2)				«Расходы (амортизация)» 4 (2)	
4 Получение доходов от оказания платных услуг	«Расчетный счёт» 3 (4)			«Доходы» 3 (5)	3 (4)	

5 Определение финансового результата			«Финансовые результаты» убыток Прибыль 1 (5)			«Сводный счёт доходов и расходов» Расходы Доходы 4 (5) 3 (5) 1 (5)
--	--	--	---	--	--	---