

НОВЫЕ ПОДХОДЫ В УЧЕТЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Е.А. Головкова, канд. экон. наук, доцент
кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
в отраслях народного хозяйства, БГЭУ

Резюме. В статье предлагаются обоснованные изменения в план счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, касающиеся таких объектов учета, как основные средства. Так, в частности предлагается исключить из плана счетов субсчет 250 «Фонд в основных средствах», который применяется для обеспечения равенства по субсчетам 010-019 «Основные средства» с субсчетом 020 «Амортизация основных средств».

NEW APPROACHES IN ASSET ACCOUNTING BUDGET ORGANIZATIONS

E.A. GOLOVKOVA

Abstract. The article proposes reasonable changes in the accounting plan implementation cost estimates of the organizations financed from the budget, on account of such facilities as assets. Thus, in particular, should be deleted from the chart of accounts sub-250 «Foundation in capital assets,» which is used to ensure equality of sub-accounts 010-019 «Fixed Assets» and the sub-account 020 «Depreciation».

Введение. К бюджетным организациям относятся учреждения образования, здравоохранения, физкультуры и спорта, социального обеспечения, науки, культуры, органы государственного управления и местного самоуправления, финансовые и налоговые органы, прокуратура, суды и другие организации. [1]. Основной отличительной чертой данных организаций является то, что их деятельность финансируется из государственного бюджета, а также многие из этих организаций имеют право заниматься предпринимательской деятельностью, т.е. оказывать платные услуги. Все эти организации на балансе имеют основные средства, которые обслуживают процессы по удовлетворению социально-культурных потребностей населения страны, а также по осуществлению функций государственного управления.

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 8 февраля 2005г. № 15 утверждена Инструкция о порядке организации бухгалтерского учета организациями, финансируемыми из бюджета, и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации. Однако данная инструкция определила только порядок организации бухгалтерского учета с использованием мемориально-ордерной формы, утвердила 15 мемориальных ордеров по основным субсчетам и формы регистров синтетического и аналитического учета. Но, для правильного применения субсчетов, необходима подробная характеристика каждого счета, определение взаимосвязей между субсчетами и обязательное отражение в регистрах синтетического и аналитического учета, происходящих изменений в средствах и источниках бюджетной организации.

В пункте 6 выше названной Инструкции упоминается типовой План счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, утвержденный приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 10 декабря 1999 г. № 354, но никакой инструкции по характеристике и применению каждого синтетического счета (27 счетов) и каждого субсчета (111 субсчетов), к сожалению, нет.

Основная часть. К основным средствам в бюджетных организациях относятся объекты стоимостью свыше 30 базовых величин и сроком службы более года, к ним относятся: здания; сооружения; передаточные устройства; рабочие и силовые машины и оборудование; измерительные и регулирующие приборы и устройства; лабораторное, медицинское, спортивное оборудование, специализированное оборудование театров; оборудование связи; транспортные средства; вычислительная и копировальная техника; оргтехника; инструмент; производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности; рабочий скот и животные основного стада (независимо от вида животных); библиотечный фонд; многолетние насаждения; капитальные затраты в улучшение земель, не связанные с созданием сооружений; капитальные вложения в арендованное имущество; объекты жилищного фонда, внешнего благоустройства, наружного освещения; экспонаты животного мира; сценическо-постановочные средства и оборудование в соответствии с Общегосударственным классификатором Республики Беларусь «Основные средства и нематериальные активы» - ОКРБ 020-2002, введенным в действие с 1 января 2003 г.

Непроизводственные основные средства бюджетных организаций изнашиваются по-степенно и

утрачивают свою стоимость по частям по мере сна-шивания. [2]

Критически рассмотрим действующий порядок оприходования и списания основных средств.

В бюджетных организациях объекты основных средств приобретаются, как за счет бюджетных, так и внебюджетных средств, а могут и за счет смешанного финансирования. При отражении поступления основных средств, приобретенных за счет бюджетных средств, составляются следующие бухгалтерские записи:

1. дебет 01 «Основные средства» (субсчета 010-019)

кредит 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» - на первоначальную стоимость объекта;

2. дебет 200 «Расходы по бюджету»

кредит 250 «Фонд в основных средствах» - на формирование фонда и увеличение расходов по бюджету.

При приобретении основных средств за счет фонда производственного и социального развития первая бухгалтерская проводка будет аналогична поступлению за счет средств бюджета, а вторая бухгалтерская запись будет:

3. дебет 246 «Фонд производственного и социального развития»

кредит 250 «Фонд в основных средствах».

При смешанном финансировании составляются три бухгалтерские записи:

4.1. дебет 01 «Основные средства» (субсчета 010-019)

кредит 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – на общую сумму за счет бюджетных и внебюджетных источников;

4.2. дебет 200 «Расходы по бюджету»

кредит 250 «Фонд в основных средствах» – на сумму бюджетного финансирования;

4.3. дебет 246 «Фонд производственного и социального развития»

кредит 250 «Фонд в основных средствах» – на использование фонда производственного и социального развития для формирования фонда в основных средствах..

На наш взгляд, пассивный субсчет 250 «Фонд в основных средствах» предназначен только для уравнивания суммы основных средств (первоначальная стоимость по счету 01) и сумм фонда в основных средствах (остаточная стоимость по субсчету 250) и суммой начисленного износа (субсчет 020). Данный порядок сохранился с 30-х годов прошлого века, когда баланс бюджетной организации формировался по балансу-брутто (в активе баланса – первоначальная стоимость объектов основных средств, в пассиве – сумма начисленного износа и остаточной стоимости основных средств). Таким образом, субсчет 250 «Фонд в основных средствах» не несет никакой смысловой нагрузки. Исключив данный субсчет из плана счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, можно формировать остаточную стоимость объектов основных средств путем разницы между субсчетами счета 01 «Основные средства» и субсчета 020 «Амортизация основных средств». В связи с этим предлагается основные средства бюджетных организаций отражать в первом разделе актива баланса в следующих оценках: по первоначальной стоимости, по сумме начисленной амортизации и по остаточной стоимости, которая будет включаться в итог актива баланса. Исключение из плана счетов субсчета 250 «Фонд в основных средствах» позволит формировать баланс-нетто, исключая регулирующие статьи и не включающий их в валюту баланса, что обеспечит реальную оценку основных средств, имеющихся в бюджетной организации за определенный период. [3]

Действующий порядок начисления амортизации предполагает начисление суммы амортизации по основным средствам один раз в конце текущего года бухгалтерской записью: дебет 250 «Фонд в основных средствах»

кредит 020 «Амортизация основных средств».

Данная бухгалтерская запись не связана с амортизацией, по сути, эта бухгалтерская запись характеризует стоимостное выражение износа объектов основных средств. На наш взгляд, существующий порядок начисления амортизации необходимо менять. Для этого необходимо на субсчете 230 «Финансирование из бюджета» открыть аналитический счет, на котором ежегодно отражать сумму начисленного износа по объектам основных средств, приобретенных за счет средств государственного бюджета и не участвующих в оказании платных услуг. Бухгалтерская запись будет иметь следующий вид:

дебет 230 «Финансирование из бюджета» аналитический счет «Износ основных средств, не участвующих в оказании платных услуг»

кредит 020 «Амортизация основных средств».

Если основные средства приобретались за счет внебюджетных средств, то используется субсчет 246 «Фонд производственного и социального развития». При начислении амортизации по основным средствам, используемым при оказании платных услуг, необходимо составлять следующие бухгалтерские записи:

дебет 211 «Расходы по внебюджетным средствам»

кредит 020 «Амортизация основных средств», которые в хозяйственной деятельности бюджетных организаций не составляют. Для расчета суммы амортизации необходимо использовать нормы амортизационных отчислений из Временного классификатора, а также режимное время работы объекта основных средств и время оказания платной услуги.

Отдельно необходимо остановиться на ситуации, когда объект основных средств приобретается за счет смешанного финансирования. В течение года ежемесячно начисляется сумма амортизации по основным средствам, участвующим в оказании платных услуг. А в конце года на 31 декабря будет сформирована сложная бухгалтерская проводка:

дебет субсчета 230 «Финансирование из бюджета» (годовая сумма износа по основным средствам, не участвующим в оказании платных услуг);

дебет субсчета 211 «Расходы по внебюджетным средствам» в размере 1/12 годовой суммы амортизации по основным средствам, участвующим в оказании платных услуг (ежемесячно) кредит субсчета 020 «Амортизация основных средств».

Предлагаемая методика может использоваться и в тех бюджетных организациях, которые финансируются только из бюджета и не оказывают платные услуги. В этих организациях один раз в год будет составляться бухгалтерская запись:

дебет субсчета 230 «Финансирование из бюджета» аналитический счет «Износ основных средств, не участвующих в оказании платных услуг»

кредит субсчета 020 «Амортизация основных средств».

Таким образом, на субсчете 230 «Финансирование из бюджета» аналитический счет «Износ основных средств, не участвующих в оказании платных услуг» будет отражаться остаточная стоимость объектов основных средств, не участвующих в оказании платных услуг. На субсчете 020 «Амортизация основных средств» сформируется информация об общей сумме начисленной амортизации по объектам основных средств участвующих и не участвующих в оказании платных услуг. На субсчете 211 «Расходы по внебюджетным средствам» появится возможность формировать фактическую себестоимость по каждому виду платных услуг, в том числе и по калькуляционной статье «Амортизация основных средств». Причиной выбытия объектов основных средств могут быть: безвозмездная передача; реализация; списание недостающего при инвентаризации объекта; списание пришедшего в негодность объекта. Последовательно рассмотрим все варианты выбытия.

1. безвозмездная передача основных средств возможна в пределах одной собственности (республиканской, областной, коммунальной, городской и др.), при этом предлагается составлять следующие бухгалтерские записи:

Дебет 020 «Амортизация основных средств»

Кредит 013 «Машины и оборудование» - на сумму начисленной амортизации;

Дебет 230 «Финансирование из бюджета»

Кредит 013 «Машины и оборудование» - на сумму остаточной стоимости.

2. реализация объектов основных средств, приобретенных за счет бюджетных средств:

Дебет 020 «Амортизация основных средств»

Кредит 015 «Транспортные средства» - на сумму начисленной амортизации;

Дебет 281 «Реализация других материальных ценностей»

Кредит 015 «Транспортные средства» - на сумму остаточной стоимости.

Дебет 100 «Текущий счет по бюджету»

Кредит 173 «Расчеты с бюджетом» - поступила выручка на текущий счет.

3. реализация объектов основных средств, приобретенных за счет доходов от предпринимательской деятельности:

Дебет 020 «Амортизация основных средств»

Кредит 015 «Транспортные средства» - на сумму начисленной амортизации;

Дебет 281 «Реализация других материальных ценностей»

Кредит 015 «Транспортные средства» - на сумму остаточной стоимости.

Дебет 281 «Реализация других материальных ценностей»

Кредит 173 «Налог на добавленную стоимость» - на сумму НДС

Дебет 281 «Реализация других материальных ценностей»

Кредит 410 «Прибыли и убытки» - выявлен финансовый результат от реализации транспортных средств

Дебет 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам»

Кредит 281 «Реализация других материальных ценностей» - поступила выручка на текущий счет по внебюджетным средствам.

4. для списания недостающего при инвентаризации объекта основных средств предлагается в план счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета добавить синтетический счет 29 «Недостачи и потери» субсчет 290 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:

Дебет 020 «Амортизация основных средств»

Кредит 016 «Инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь» - на сумму начисленной амортизации;

Дебет 290 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит 016 «Инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь» - списана остаточная стоимость инструмента;

Дебет 170 «Расчеты по недостачам»

Кредит 290 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - списана недостача на виновное лицо по остаточной стоимости;

Дебет 170 «Расчеты по недостачам»

Кредит 173 «Расчеты с бюджетом» - на сумму причиненного вреда;

Если объект основных средств приобретался за счет внебюджетных средств, то последняя бухгалтерская проводка будет иметь вид:

Дебет 170 «Расчеты по недостачам»

Кредит 237 «Прочие источники» - на сумму причиненного вреда.

5. при списании пришедшего в негодность объекта основных средств необходимо в план счетов бюджетных организаций добавить синтетический счет 30 «Внереализационные доходы и расходы» субсчет 300 «Внереализационные доходы и расходы» и составить следующие бухгалтерские записи:

Дебет 020 «Амортизация основных средств»

Кредит 013 «Машины и оборудование» - на сумму начисленной амортизации;

Дебет 069 «Запасные части»

Кредит 300 «Внереализационные доходы и расходы» - оприходованы на складе запасные части со списываемого автомобиля по цене возможного использования

Дебет 300 «Внереализационные доходы и расходы»

Кредит 180 «Расчеты с персоналом - начислена заработная плата рабочим за разборку автомобиля

Дебет 300 «Внереализационные доходы и расходы»

Кредит 171 «Расчеты по социальному страхованию – отчисления в фонд социальной защиты населения в размере 34 %, а также страхование от несчастных случаев и профзаболеваний в размере 0,6%.

Дебет 300 «Внереализационные доходы и расходы»

Кредит 173 «Расчеты с бюджетом» - начисление НДС в бюджет от остаточной стоимости автомобиля

Дебет 410 «Прибыли и убытки»

Кредит 300 «Внереализационные доходы и расходы» - убытки от ликвидации автомобиля.

Заключение. Таким образом, можно сделать следующие выводы: во-первых, в плане счетов недостаточно субсчетов для отражения разнообразных хозяйственных операций по основным средствам бюджетной организации; во-вторых, необходима подробная инструкция по использованию плана счетов для бюджетных организаций для формирования необходимой информации, в частности, по учету основных средств;

в-третьих, для отражения сумм недостач по основным средствам предлагается в план счетов ввести синтетический счет 29 «Недостачи и потери» субсчет 290 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и синтетический счет 30 «Внереализационные доходы и расходы» субсчет 300 «Внереализационные

доходы и расходы» для выявления финансового результата при списании пришедшего в негодность объекта основных средств.

ФОРМИРОВАНИЕ АНАЛИТИЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ОТРАЖАЮЩЕЙ РЕЗУЛЬТАТЫ АВИАПЕРЕВОЗОК НА УСЛОВИЯХ ЛИЗИНГА В АВИАКОМПАНИЯХ

М.А. Макей, соискатель БГЭУ,
экономист РУП «Национальная авиакомпания «Белавиа»

Резюме. В статье предложена методика формирования аналитической отчетности, отражающей результаты авиаперевозок на условиях лизинга, которая позволит обобщить и оценить итоговый эффект, который оказывает как отдельная лизинговая сделка, так и вся совокупность лизинговых сделок на основные финансово-экономические показатели деятельности авиакомпании.

Abstract. The technique of the formation of the analytical reports reflecting the results of air traffics on the terms of leasing in the article is offered, which allows to summarize and evaluate the overall effect of both the separate leasing transaction, and all set of leasing transactions on the airline's performance.

Постановка проблемы. Переход на лизинговые схемы авиаперевозок объективно вызывает необходимость в формировании особых массивов экономической информации, при помощи которых можно было бы оценивать эффективность осуществления лизинговых сделок. Применяемая в настоящее время система финансового бухгалтерского учета и анализа, основанная на «котловом» методе обобщения учетных данных в виде традиционной бухгалтерской отчетности, не позволяет решать данную задачу. В настоящее время в авиакомпаниях Республики Беларусь не проводится оперативный мониторинг существующих лизинговых проектов. Следствием этого является отсутствие достоверных данных о том, насколько прибыльным или убыточным является осуществление конкретных лизинговых сделок. В ходе исследования было установлено, что основными причинами невозможности оперативного мониторинга лизинговых сделок являются, во-первых, отсутствие методики его проведения, во-вторых, недостаток информации о всей совокупности хозяйственных операций, возникающих в ходе фактического осуществления лизинговых сделок. Это отрицательно сказывается на качестве контроля со стороны менеджмента авиакомпании за тем влиянием, которое лизинговые сделки оказывают на величину активов, финансовых обязательств, капитала, доходов и расходов авиакомпании.

В общем бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках и других отчетах активы, обязательства, доходы и расходы авиакомпании показаны как синтетические показатели, находящиеся под влиянием не только хода осуществления лизинговых сделок, но и авиаперевозок, выполняемых принадлежащими на праве собственности воздушными судами, а также других видов деятельности (заправка топливом других авиакомпаний, техническое обслуживание воздушных судов). Поэтому для оценки эффективности лизинга необходимо выделять из общего информационного потока данных те хозяйственные операции, которые обусловлены ходом осуществления лизинговой сделки, и давать оценку активам, обязательствам, доходам и расходам авиакомпании под ее влиянием. Таким образом, на наш взгляд, представляется правомочным рассматривать лизинговую сделку как совокупность специфических бизнес-процессов в качестве особого объекта управленческого учета и анализа.

Предложения. Предлагается выделять три этапа хода лизинговой сделки (заключение договора лизинга и подготовка воздушного судна к эксплуатации; эксплуатация воздушного судна и окончание договора лизинга воздушного судна), каждый из которых включают в себя определенную совокупность бизнес-процессов. Под бизнес-процессом нами понимаются факты хозяйственной деятельности

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1.Чернюк А.А. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях: учебник / А.А. Чернюк. – 3-е изд., испр. – Минск: Выш. шк., 2008. - 623 с.
- 2.Чернюк А.А. Бюджетные организации: учет бюджетных и внебюджетных средств. Минск: Регистр. 2010. – 252с.
- 3.Головкова Е.А., Цыкунов И.В. Новые подходы в учете основных средств бюджетных организаций Посткризисное развитие современного общества: взгляд в будущее: Материалы международной научно – практической конференции. – в 3-х ч. – Ч. 1. отв. ред. В.И.Долгий. – Саратов: ИЦ «Наука», 2011. – 244с. С. 124-126