

О.В. Ермаченко
А.В. Липский

**БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ
И ОТЧЕТНОСТЬ**

Конспект лекций

Витебск
2017

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
Учреждение образования
«Витебский государственный технологический университет»

О.В. Ермаченко
А.В. Липский

БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

Конспект лекций

для студентов специальности
1-25 01 04 «Финансы и кредит»

Витебск
2017

УДК 658
ББК 65.291
Е 72

Рецензенты:

зам. начальника центра бухгалтерского учета и финансов
УО «ВГТУ» Дулебо Е.Ю.;

главный бухгалтер РИУП «Научно-технологический парк Витебского государственного технологического университета Сопп Е.С.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским
советом УО «ВГТУ», протокол № 4 от 28.04.2017.

Ермаченко, О. В.

Е 72 Бюджетный учет и отчетность : конспект лекций / О. В. Ермаченко,
А. В. Липский. – Витебск : УО «ВГТУ», 2017. – 140 с.
ISBN 978-985-481-516-9

Конспект лекций раскрывает основные темы дисциплины в соответствии с учебной программой курса «Бюджетный учет и отчетность». Рекомендуется для студентов специальности 1-25 01 04 «Финансы и кредит».

УДК 658
ББК 65.291

ISBN 978-985-481-516-9

© УО «ВГТУ», 2017

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
РАЗДЕЛ I. БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ В ФИНАНСОВЫХ ОРГАНАХ	5
Тема 1.1. Бюджетный учет и отчетность: эволюция, содержание, предмет и метод	5
Тема 1.2. Основы построения бюджетного учета в Республике Беларусь	31
Тема 1.3. Организация бухгалтерского учета исполнения бюджета в финансовых органах	43
Тема 1.4. Учет денежных средств и доходов бюджета в финансовых органах	50
Тема 1.5. Учет финансирования и расходов бюджета в финансовых органах	55
Тема 1.6. Учет результатов исполнения бюджета в финансовых органах	58
РАЗДЕЛ II. БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	67
Тема 2.1. Организация бухгалтерского учета в бюджетных организациях	67
Тема 2.2. Учет бюджетного финансирования, денежных средств и расходов по бюджету	76
Тема 2.3. Учет расчетов	87
Тема 2.4. Учет расчетов с персоналом по оплате труда и стипендиантами	96
Тема 2.5. Учет основных средств и нематериальных активов	98
Тема 2.6. Учет материальных запасов и отдельных предметов в составе оборотных средств	107
Тема 2.7. Учет приносящей доходы деятельности	115
Тема 2.8. Бухгалтерская отчетность	119
Литература	125
Приложение А. План счетов текущего учета исполнения местных бюджетов	131
Приложение Б. План счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций	134

ВВЕДЕНИЕ

Дисциплина «Бюджетный учет и отчетность» важна в подготовке экономистов, владеющих комплексом знаний в области организации финансово-бюджетного регулирования. Она дает знания о важнейших элементах бюджетного процесса — бюджетном учете и отчетности.

В 2015 г. в целях обеспечения долгосрочной сбалансированности и устойчивости бюджетной системы, повышения качества управления государственными финансами Советом Министров Республики Беларусь утверждена Стратегия реформирования системы управления государственными финансами Республики Беларусь. Среди важнейших задач стратегии выделено совершенствование системы бухгалтерского учета и отчетности сектора государственного управления путем ее сближения с международными стандартами финансовой отчетности в общественном секторе. Принятие качественных и своевременных управленческих решений без качественной информации о потоках и запасах активов и обязательств, финансовых результатах деятельности сектора государственного управления, эффективности использования государственных средств проблематично.

В результате изучения дисциплины «Бюджетный учет и отчетность» студент получает знания в части организации и ведения бухгалтерского учета исполнения бюджета в финансовых органах и бухгалтерского учета исполнения смет расходов по бюджетной деятельности, а также исполнения смет доходов и расходов по приносящей доходы деятельности в бюджетных организациях.

Содержание лекций предполагает наличие у студентов базовых знаний в области теории бухгалтерского учета.

РАЗДЕЛ I. БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ В ФИНАНСОВЫХ ОРГАНАХ

ТЕМА 1.1. БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ: ЭВОЛЮЦИЯ, СОДЕРЖАНИЕ, ПРЕДМЕТ И МЕТОД

- 1 Возникновение бюджетного учета и исторические этапы его развития
 - 1.1 Европейский опыт: истоки, развитие
 - 1.2 Бюджетный учет в Беларуси (VI в.–1795 г.)
 - 1.3 Бюджетный учет в Российской империи (1795–1917 гг.)
 - 1.4 Бюджетный учет в СССР (1917–1990 гг.)
 - 1.5 Бюджетный учет в постсоветский период по настоящее время
- 2 Сущность, функции, принципы и задачи бюджетного учета
- 3 Предмет и метод бюджетного учета

1 Возникновение бюджетного учета и исторические этапы его развития

Введение

Изучение современного бюджетного учета невозможно без знания исторических закономерностей его развития. История демонстрирует процесс накопления и развития знаний. Объективный взгляд в прошлое помогает объяснить сегодняшние проблемы и сформировать оптимальные подходы к их решению.

Выделение вех в истории возникновения и развития бюджетного учета в Беларуси определяется следующим:

- возникновением и историческими этапами развития белорусского государства и его неотъемлемой составляющей — казны (бюджета);
- возникновением и историческими этапами развития делопроизводства в Беларуси.

И, безусловно, на процесс становления бюджетного учета в Беларуси оказывали влияние общемировые исторические закономерности становления и развития бухгалтерской научной мысли, в том числе развитие теории камеральной бухгалтерии (теории общественного счетоводства).

1.1 Европейский опыт: истоки, развитие

Истоки. Развитие теории бюджетного учета, как самостоятельной системы учета, имеющей свои собственные правила, отличные от коммерческой бухгалтерии, берет свое начало в Риме. Есть свидетельства,

подтверждающие, что в отдельных провинциях велась *книга бревариум* (лат. *brevarium*), содержащая записи о сметных ассигнованиях и данные об их исполнении. В дальнейшем в литературе этот регистр получил название *Книги имперских счетов*, которую можно рассматривать как первый баланс государственного хозяйства [42].

Самые ранние достоверные следы средневековой государственной отчетности относятся к периоду правления французского короля Людовика Святого (годы правления: 1226–1270 гг.), а именно к 1256 г. В одном из указов своих Людовик Святой предписывает «всем приходо-расходчикам являться в Париж в неделю, следующую за днем св. Мартина, и отдавать *отчет в приходе и расходе денег*». В постановлении о государственной отчетности другого известного французского короля Филиппа V (годы правления: 1316–1322 гг.) указывается об обязанности казначейств «записывать немедленно и подробно полученные деньги в особые *книги* и доставлять королю ежемесячно *отчет о состоянии финансов*, а ежегодно — *общий отчет*, который просматривался королем в заседании совета». Век спустя, еще один известный французский король Карл VII (годы правления: 1422–1461 гг.) обязал составлять «*особые формы и ведомости*, по которым можно было в желаемую минуту видеть все положение финансов», а также «*два счета*: один в начале года, о предвидимых приходах и расходах; а другой — по окончании года, о действительном приходе и расходе», и этот последний «подкреплять подлинными документами». Следует также упомянуть, что по требованию Карла VII в камеральную бухгалтерию были введены бюджет и *отчет о его исполнении* [30].

О камеральной бухгалтерии. До конца XVIII в. в общественном секторе господствовала одна из наиболее популярных и влиятельных концепций учета — так называемая *камеральная бухгалтерия* [30]. Появление этого термина уходит корнями в эпоху Средневековья. В ту пору в Европе учет вели в конторах, или, как тогда было принято говорить, «*камерах*» (от лат. *camera* — свод, комната) [32]. Камералистика — наука о государственном хозяйстве, связанная с камеральным счетоводством [30]. Камеральное счетоводство — это одна из форм *простого* счетоводства, то есть *без применения метода двойной записи*. Как правило, эта замкнутая система учета денежных доходов и расходов *ограничивается* рамками выделенного бюджета.

Камеральная бухгалтерия как теоретическое направление развивалась прежде всего в странах континентальной Европы в эпоху господства учения, известного под названием «*камерализм*». Наибольшее распространение это учение получило в Германии, Австрии и Скандинавских странах. Предназначение камеральной бухгалтерии в ту пору состояло преимущественно в *простейшей хронологической регистрации* операций по поступлению и выплате *денег*. В Средневековье старая камеральная бухгалтерия достигла своего расцвета. Она развивалась как в государст-

венном, так и в личном хозяйстве, известны факты ее использования в папской курии и в монашеских орденах (в том числе в знаменитом ордене тамплиеров) [32].

В общегосударственном секторе господствовала *камеральная бухгалтерия* до середины XVIII в. Вместе с тем, как минимум с XVI в., в государственном хозяйстве предпринимались попытки заменить камеральную бухгалтерию более актуальной и популярной двойной бухгалтерией. В 1770 в Австро-Венгрии была сделана *попытка применить* в государственном счетоводстве *коммерческую бухгалтерию*. Подготовка к реформе бухгалтерского учета велась девять лет. В 1761 г. императрица Мария Терезия назначила комиссию из юристов, экономистов и государствоведов для обсуждения возможности использования двойной записи в учете общественных хозяйств. Комиссия дала положительный ответ, но результат ее трудов не оправдал ожиданий. Новая система государственного счетоводства Австро-Венгрии просуществовала лишь два года, и в 1772 г. империя вернулась к камеральной бухгалтерии.

Ограничение объекта (*исключительно деньгами*) привело к утрате позиций камеральной бухгалтерией и ее постепенному вытеснению новой, двойной патримониальной бухгалтерией. *Реформы* государственного счетоводства, предполагавшие переход к модели коммерческой бухгалтерии, проводились такими известными государственными деятелями, как Симон ван Стевин (Нидерланды и Швеция, XVI в.), Франсуа Баррем (Франция, начало XVIII в.), маркиз Себастьян Жозе де Помбал (Португалия, вторая половина XVIII в.), Йохан Маттеас Пуэхберг (Австрия, вторая половина XVIII в.), Жак Неккер (Франция, вторая половина XVIII в.) [30].

Со второй половины XVIII в., начала масштабных реформ государственного счетоводства в разных странах, были предложены как минимум *четыре теории*, отвечавшие замыслам намеченных преобразований: камеральная бухгалтерия *Пуэхберга*, логисмография *Чербони*, постоянная (константная) бухгалтерия *Гюгли* и теория общественного счетоводства *Рудановского* [32].

1.2 Бюджетный учет в Беларуси (VI в.–1795 г.)

На рисунке 1.1 представлены этапы эволюции бюджетного учета в Беларуси и приведены характерные особенности каждого этапа. Каждый новый этап являлся фундаментом для последующего.

Первый этап (VI в.–1242 г.). Возникновение бюджетного учета в Беларуси неразрывно связано с возникновением белорусского государства и его неотъемлемой составляющей — казны (бюджета). Генетические истоки бюджета берут начало из казны белорусских волостей-княжеств [43]. В этот период белорусские княжества не представляли собой едино-

го государства. В свою очередь, отсутствие единого центра определило и отсутствие единой казны.

Основы белорусского делопроизводства были заложены в рамках Полоцкого княжества — X–XIII вв. Состав документов в это время весьма разнообразен — уставные, духовные и прочие грамоты, выступающие как законодательные акты. В XII в. появились *писцы великокняжеской канцелярии*, занимавшиеся составлением, подготовкой и рассмотрением документов.

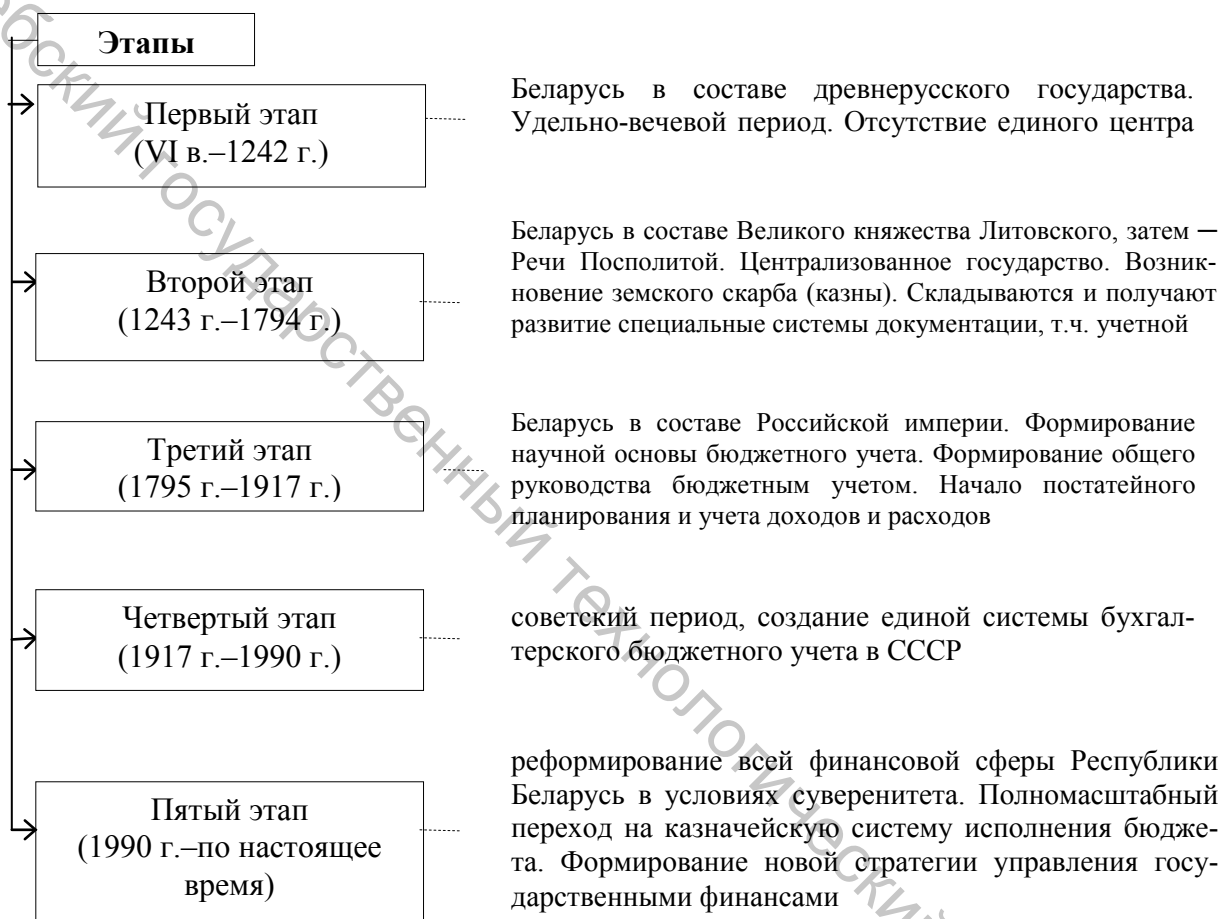


Рисунок 1.1 – Исторические этапы развития бюджетного учета в Беларуси

Второй этап (1243–1794 гг.). В XIII столетии большинство белорусских земель были объединены в новом мощном государственном образовании — Великом княжестве Литовском (ВКЛ). Укрепление государства, развитие хозяйственно-экономической жизни в ВКЛ требовали совершенствования и специализации учетной документации. Она развивалась по двум основным направлениям: бухгалтерский и статистико-экономический учет [6]. Обе подсистемы *учетной документации* тесно переплетались друг с другом. О реальном выделении бухгалтерской до-

кументации можно говорить ближе к XIII в., хотя определенные тенденции в этой области наметились уже в XVI в.

Вначале в землях, поэтапно входящих в состав ВКЛ и представлявших самостоятельную финансовую единицу, появлялась общая земская «скрыня», в которой хранилась казна, и куда собирали деньги в «помочь господарю» и «на свои потребности». В XV веке по мере развития общественных отношений, функций и потребностей княжества возникает *земский скарб*, который явился предшественником государственного бюджета [4].

Государственная казна ВКЛ находилась в ведении одного из высших должностных лиц — *земского подскарбия (хранителя государственной казны)*, который отвечал также и за хозяйственно-финансовые вопросы. Считается, что должность подскарбия появилась в конце правления великого князя (господара) Витовта (1382–1430), при котором княжество занимало наибольшую территорию и достигло наивысшего политического могущества. Первым известным в истории подскарбием земским был подкоморий Великого князя Витовта — *Юрий Струмила*, назначенный на эту должность в 1429 г. [5]. При верховном правителе Казимире IV (1440–1492) этот пост был разделен на две должности: земского (государственного) и дворного (придворного) подскарбия.

Земский подскарбий нес ответственность за доходы и расходы государственной казны. В подчинении у земского подскарбия также находились скарбники, следившие за своевременным поступлением средств в казну, рассматривавшие *финансовые отчеты («личбы»)* таможенников (мытников), ключников, державцев, ревизоров, сборщиков налогов и других должностных лиц местной администрации. Вместе с тем, являясь высшим должностным лицом в финансово-хозяйственной иерархии ВКЛ, земский подскарбий до второй половины XVI века не был министром финансов в современном понимании этой должности.

На характер бухгалтерской документации значительное влияние оказала особая система поступления финансовых ресурсов в центральную казну, при которой здесь собирались оставшиеся, не израсходованные на местах, доходы государства. Подскарбий принимал в скарб деньги или вещи, выдавая лицу, доставившему их, *«вызнанье» (расписку)*, служившую для него оправдательным документом. Большая часть государственных расходов приходилась на местные «кассы». Выдачи из скарба осуществлялись путем рассылки различных *«листов»*, *«квитов»*, предписывавших уплатить тому или иному лицу определенную сумму или отпустить некоторое количество продуктов. Обязательно велся реестр «квитов», который, по сути, являлся расходной книгой и получил название *реестр «отправ»* [6]. В них указывалось, как правило, кому и за что пожаловано господарем и из какого источника должна быть произведена выплата.

Реестр проведенных расходов вместе с «листами» и «квитами» подскарбий предъявлял великому князю и раде при сдаче ежегодного *финансового отчета*, получившего название «*братъ личбу*». Иногда *личбу* принимал и один писарь, отмечая это в соответствующей книге, например, «Ключник Киевский Сенько Полозович, делал личбу мне, Ивашке Владыще». После отчета писарь от имени господаря выдавал отчитавшемуся «*квитанцию*», скрепленную господарской печатью, заносил в *книгу* результаты «*личбы*» (приход, расход или остаток) [6].

Хронология и систематизация прихода и расхода скарба осуществлялась в скарбовой книге. *Скарбовые книги или метрика* — велись скарбниками и заключали в себе приходо-расходные книги, отчеты земских подскарбиев, поборовые реестры, инвентари поземельных владений, подлежащих обложению, и текущую административную переписку.

Древнейших из этих книг не сохранилось; в московском архиве Министерства юстиции имеются скарбовые книги полностью только с XVII в., а из относящихся к XVI в. нет самого важного исторического материала — приходо-расходных книг. В 1887 г. была издана книга «Описание книгъ и актовъ Литовской метрики», автором которой является С. Л. Пташицкий [38]. В «Известиях таврической ученой архивной комиссии» (№ 28, 1898 г.) напечатана Довнар-Запольским «Скарбовая книга литовской метрики, 1502—1509 г.», содержащая главным образом расходы по сношениям Литвы с татарскими ордами и имеющая важное значение для истории торговли того времени.

В середине XVI в. в организацию учета были внесены некоторые изменения и усовершенствования, сохранившие, однако, основные принципы ведения учетной документации. Были расширены функции подскарбия земского: он был наделен правомочиями министра финансов. Введенная в 1557 г. «Устава на волоки» подчинила подскарбию земскому в отношении отчетности старост, державцев, тивунов, городничих и других держателей господарских доходных мест, которые должны были сдавать деньги и отчеты только подскарбию земскому. «Устава на волоки» предписывала урядникам все собранные доходы свозить в Вильню в скарб своевременно, до Рождества, и отдавать подскарбию, получая взамен *квит*. Для них устанавливались точные сроки для сдачи *личбы* [6].

Таким образом, бухгалтерская документация в это время состояла из двух групп документов: приходно-расходных книг (*реестры отправ, местные книги и др.*) и оправдательных документов (*квиты, квитанции, вызнанья*).

Среди подскарбиев, оставивших заметный след в отечественной финансовой истории Авраама Езевовича (1506–1548 гг.), Иван Горностай (1530–1558 гг.), Николай Нарушевич (1566–1575 гг.). Последние подскарбии литовские в Речи Посполитой: Станислав Понятовский (1784–

1791 г.), Людвик Скумин-Тышкевич (1791–1792 г.), Михаил Клеофас Огинский (1793–1795 гг).

1.3 Бюджетный учет в Российской империи (1795–1917 гг.)

Третий этап (1795 г.–1917 г.). Как известно, в результате трехкратного раздела Речи Посполитой к 1795 г. Беларусь полномасштабно была включена в состав Российской империи. Свое дальнейшее развитие бюджетный учет Беларуси получил, находясь в ее составе, а затем СССР.

Рассмотрим опыт в части становления бюджетного учета, который накопила Россия к концу XIII в.

Допетровская эпоха (862–1700 гг.). С 1645 г. имеются сведения о существовании как общих, так и городских *смет*, но определенных правил по их составлению не существовало [46]. Важнейшим событием стало учреждение в середине XVII в. (при Алексее Михайловиче) *Приказа счетных дел*, с которым связывают зарождение учета и отчетности в России [28]. Основу учета в государственном хозяйстве составляли инвентаризационные описи, выступавшие в виде *дозорных книг*. Сохранившиеся документы Поместного приказа показывают, что для записи расходных операций уже требовался *оправдательный документ (выписка или роспись)* или приказ начальствующего лица, причем каждый оправдательный документ должен был иметь резолюцию дьяка, в ведении которого находилось дело, а в тексте резолюции прописью проставлялась сумма, подлежащая выдаче [24].

К концу XVII в. на Руси сформировался достаточно строгий порядок записи фактов хозяйственной деятельности, включающий требования к отражению операций. Вместе с тем многие исторические факты свидетельствуют о наличии административного хаоса, вызванный отсутствием в российских государственных учреждениях установленного законом порядка, общих письменных форм документов, постоянных сроков для производства дел, побудившего правительство искать новые формы государственного устройства [6].

Реформы Петра I (1696–1725 гг.). Царствование Петра Великого внесло значительные преобразования в систему местного управления. Среди финансовых учреждений появилась Счетная, или Казначейская, Контора (1708 г.), призванная следить за правильным и четким поступлением налогов [24]. В этот период учету и контролю уделяется огромное внимание. Инструкции по организации учета издаются как государственные акты. Первый государственный акт, в котором нашли место вопросы учета, датируется 22 января 1714 г. Эти положения были обязательны для государственного аппарата и государственной промышленности. Они требовали: «своевременности записи и чтобы "счет был бы скорый"; ежедневного ведения приходно-расходных книг; строгого персонального подчинения ответственных лиц». Крупнейшим событием в истории рус-

ского учета было издание Регламента управления Адмиралтейства и верфи от 5 апреля 1722 г. Здесь впервые в России появились слова: «бухгалтер», «дебет», «кредит» [41].

Личной заслугой Петра I является впервые составленный в 1709–1710 гг. единый бюджет государства. Появлению финансового документа 1710 г. предшествовала значительная подготовительная работа, проведенная под непосредственным руководством и при личном участии Петра I. Известно, что какой-либо единой системы учета государственных доходов и расходов на тот период времени сформировано не было. Финансовая деятельность велась разрозненно государственными учреждениями – приказами без какой-либо централизации и обобщения [20].

Реформы Петра I были направлены на изменение отечественного бухгалтерского учета по примеру современного ему голландского учета, также были сделаны попытки полностью перенести в Россию французскую, немецкую и даже американскую систему бухгалтерского учета. Однако они не увенчались успехом [48].

Реформы Екатерины II Великой (1762–1796гг.). Конец XIII в. ознаменовался реформой государственного управления и делопроизводства [4]. У престола Екатерина II.

Следует отметить, что в эпоху дворцовых переворотов (XIII в.) управление финансами заключалось единственно в создании новых доходных статей и повышении поступлений по старым. От введенных Петром I принципов централизации и унификации учета доходов Камер-коллегией и фиксации расходов Штатс-контор-коллегией правительство отказалось и вернулось к порядку, существовавшему в допетровской приказной системе. Коллегии получили право сбора податей и самостоятельного расходования средств при отсутствии каких-либо форм отчетности. *Счету подвергались только доходы.* Расходы государства являлись государственной тайной [40].

Вклад Васильева А. И. В 1769 г. в 1-м департаменте Сената была составлена *первая окладная книга*, фиксировавшая сведения о доходах государства. А. И. Васильеву, первому казначею России, было поручено немедленно составить «*окладную по всему государству книгу*». Итогом деятельности А. И. Васильева по обобщению поступивших сведений стало создание первых окладных книг за 1773, 1776 и 1777 гг., отличавшихся несовершенством структуры и неполнотой данных. Тогда же выяснилось, что для составления на основе окладных книг государственных росписей на принципах регулярности, единства, полноты, централизации и законности нужны специально подготовленные люди – бухгалтеры, ревизоры, казначеи.

Десятилетние труды А. И. Васильева дали результаты. Начиная с 1781 г., *ростиси о доходах*, которые показывались по территориальному принципу, стали регулярными и единообразными. Расходы, по-прежнему, являлись государственной тайной.

В дальнейшем развитии государственного счетоводства можно выделить следующие этапы:

– 1802–1811 гг. – этап образования Министерства финансов и начала формирования общего руководства бюджетным учетом, дополнения смет росписью доходов и расходов на основании смет министерств;

– 1811–1906 гг. – этап дальнейшего совершенствования планирования расходов и доходов, начало постатейного планирования и учета доходов и расходов;

– 1906–1917 гг. – этап совершенствования руководства бухгалтерским учетом в бюджетных учреждениях.

С 1802 г., со времени образования Министерства финансов, стали составлять росписи доходов и расходов на основании смет министров. Это позволяло уравнивать доходы с расходами, но общих правил их составления также не было. В 1811 г. был издан «Наказ Министерству финансов», в его основу был положен «План финансов», по которому расходы делились на необходимые, полезные, избыточные, излишние и бесполезные. По «Наказу» министры к 15 ноября сдавали в Министерство финансов сметы по единой форме. Позже на их основе составлялась сводная смета, которую Минфин вносил в Государственный совет, а последний представлял ее на утверждение государю.

Вклад Татаринова В. А. Начало царствования Александра II было продолжением печального периода финансовой истории, который начался в 1845 г.: все финансовые мероприятия того времени были крайне неудачными. Для выхода из сложившейся ситуации в 1859 г. была учреждена комиссия для составления правил о порядке счетоводства, отчетности и ревизии. Она и осуществила коренную реформу в учете государственного хозяйства. Двигателем этих реформ был В. А. Татаринов, который изучал порядок проверки государственной отчетности за границей. Объехав многие европейские государства, он составил пять записок: «Государственная отчетность в Пруссии», «Государственная отчетность во Франции», «Государственная отчетность в Австрии», «Государственная отчетность в Бельгии», «Хозяйство и отчетность военного министерства во Франции». На основании полученных знаний он выдвинул проект составления, рассмотрения и заключения смет, введения единства кассы и установления одной независимой ревизионной инстанции – государственного контроля – с предварительной и последующей проверками отчетности. До этой реформы государственный бюджет не охватывал всех средств и потребностей государства. Новая кассовая система в первые же годы после ее введения раскрыла истинное состояние финансов государства, сосредоточив все средства страны в одном Министерстве финансов, что повело к значительному сокращению расходов.

В 1862 г. по указаниям В. А. Татаринова были составлены *кассовые правила (правила о порядке поступления государственных доходов)*. Они создавали единство бюджета, направление кредитов на их прямое назна-

чение, а неизрасходованных остатков – в общие государственные средства, ограничение местных кредитов и систему единства кассы, по которой общими приходно-расходными всех казенных управлений являлись кассы Министерства финансов. 01.01.1863 г. В. А. Татаринов был назначен на должность государственного контролера. В 1864 г. он приступил к введению в Санкт-Петербурге единства кассы, которое в 1865 г. было распространено на 12 губерний, а затем последовательно на всю Россию. Опубликование Манифеста 17.10.1905 г. и учреждение Государственной думы внесли новое в бюджетную законодательную практику. Государственная дума наряду с реформированным Государственным советом была привлечена к рассмотрению госбюджета. С установлением бюджетных правил 08.03.1906 г. «О порядке рассмотрения государственной росписи доходов и расходов» в России возникло настоящее бюджетное право. *Первая государственная роспись*, одобренная Думой, была принята на 1908 финансовый год [46].

Научная школа бухгалтерии в России, как и повсюду в мире, создавалась под влиянием идей, принадлежащих ученым разных стран. Среди итальянских авторов прошлого наибольшее внимание в России привлекал глава тосканской научной школы и один из первых теоретиков общественного счетоводства Джузеппе Чербони. Идеи Джузеппе Чербони оказывали влияние на русскую научную школу бухгалтерского учета в течение довольно продолжительного времени: примерно с 1880-х по 1930-е гг. [31].

Вклад Рудановского А. П. В России словосочетание «камеральная бухгалтерия» впервые встречается в работах Александра Павловича Рудановского (1863–1931 гг.). Неопределенность правил земского и городского счетоводства создавала условия для критических замечаний со стороны органов и лиц, уполномоченных проверять правильность его ведения. В 1911 г. экспертная комиссия выразила, например, неблагоприятное мнение о счетоводстве и балансе Московского городского управления. С ним не мог согласиться главный бухгалтер г. Москвы А. П. Рудановский (1863–1931). И этот случай послужил поводом для написания им *«Общей теории учета и оценки Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии»* (1912 г.) — одной из самых значительных работ по бюджетному учету — он дал определение камеральной бухгалтерии, сформулировал ее отличительные черты и познакомил российских читателей с такими крупнейшими теоретиками этой учетной концепции, как Крамер, Фридрих Гюгли (Friedrich Hügli, 1833–1902 гг.) и Иосиф Шрот (Josef Schrott, 1813–1888 гг.) [31].

Рудановский представил камеральную бухгалтерию как самостоятельный метод, имеющий определенную, очерченную им область применения. Рудановскому принадлежит одна из наиболее удачных моделей объединения камеральной и патримониальной бухгалтерий [30]. В после-

дующих работах по общественному счетоводству Александр Павлович неизменно рассматривает камеральную бухгалтерию в ряду других возможных моделей учета государственного хозяйства.

В отличие от Чербони, Рудановский не считал возможным определять финансовый результат деятельности общественного хозяйства методами коммерческого счетоводства. Начисленные доходы, считал он, следует сопоставлять не с расходами, а, прежде всего, со сметными назначениями. Также надлежит поступать и в отношении расходов. Сопоставление начисленных доходов с начисленными расходами в учете общественного хозяйства неприемлемо, поскольку показатель финансового результата здесь не важен. Рудановский также полагал, что операцию покупки имущества имеет смысл трактовать не как единовременный расход бюджета (камеральная бухгалтерия) и не как капитализированные будущие расходы (коммерческая бухгалтерия), а как накопление за счет бюджетных ассигнований специального фонда — капитала имущества. Амортизация в общественном счетоводстве не является механизмом распределения расходов на покупку имущества во времени, поэтому начисление амортизации необходимо рассматривать как уменьшение капитала, а не увеличение расходов; приобретение имущества в городском хозяйстве не имеет целью получение дохода и не аккумулирует этот доход [31]. Рудановскому удалось создать новую систему общественного счетоводства, аналогов которой ранее не существовало. К сожалению, в начале XX в. она не могла быть востребована, поскольку намного опередила потребности управления общественным хозяйством.

1.4 Бюджетный учет в СССР (1917–1990 гг.)

Четвертый этап (1917 г.–1990 г.). В развитии бюджетного учета в советский период можно выделить следующие этапы:

- 1917–1938 гг. – этап становления бюджетного бухгалтерского учета, которому соответствовало характерно ведение учета по простой системе и использование различных планов счетов для отражения соответствующих операций: по исполнению сметы расходов по бюджету, по специальным средствам, в подсобных хозяйствах;
- 1939–1955 гг. – этап совершенствования системы регистрации хозяйственных операций, который характеризуется переходом от простого к двойной записи и идентификацией перечисленных операций в разрезе двух планов счетов;
- 1956–1990 гг. – этап унификации бухгалтерского учета, основными моментами которого стали переход к единому плану счетов для учреждений, осуществлявших введение бухгалтерского учета по двойной системе и централизация учета однопрофильных небольших бюджетных учреждений [46].

1917–1938 гг. Первый период охватывает 1917–1938 гг. Это период *создания системы бюджетного учета* в СССР. Становление бюджетного учета характеризовалось его ведением по *простой* системе. В первые годы советской власти бюджетный учет и отчетность об исполнении бюджета входили в функции *Центрального бюджетного управления Народного комиссариата финансов СССР*. Методологией и организацией учета руководил *Счетный отдел Центрального бюджетного управления*. На счетный отдел возлагалось методическое руководство организацией бухгалтерского учета и отчетности об исполнении бюджета как в аппарате Центрального бюджетно-расчетного управления, так и в местных финансовых расчетных и кассовых органах: ведение учета и составление отчетности об исполнении бюджета, а также осуществление контроля за деятельностью местных финансовых органов в области учета и отчетности об исполнении бюджета. Финансовая работа на местах осуществлялась через финансовые отделы губернских исполнительных комитетов Советов рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов.

В декабре 1920 г. по решению II Всебелорусского съезда Советов комиссариат финансов переименован в *Народный комиссариат финансов Белорусской ССР*. В его структуре – секретариат, *сметно-расчетное управление* и отдел прямых налогов [45]. Белорусская ССР, имея право на самостоятельный бюджет, не смогла его составить из-за военных действий на ее территории. Поэтому все финансирование осуществлялось через центральные ведомства по отдельным сметам. И лишь на вторую половину 1920 г. центральные учреждения стали составлять сметы. Опыта такой работы у финансистов не было, поэтому сметы, как документ для финансирования расходов, были еще несовершенны. Фактически средства выделялись по заявкам губернских органов и распоряжениям наркоматов, которым подчинялись соответствующие предприятия и учреждения [45]. Штат наркомфина Белорусской ССР состоял из 35 работников. Были такие должности: столоначальник – бухгалтер *личного стола*, столоначальник – бухгалтер *общерасходного стола*, столоначальник – бухгалтер *финансового стола* [45]. Первый бюджет Беларуси был принят в 1921 г.

Одним из значительных этапов бухгалтерского учета при социализме стало время *НЭПа (1922–1929 гг.)*. Развитие новой экономической политики требовало нового подхода к бухгалтерскому учету. В это время бухгалтерский учет стал развиваться как наука. Выдающиеся ученые, сложившиеся еще до революции, смогли проявить себя с полной силой. Это *Р. Я. Вейцман, Н. А. Блатов, И. Р. Николаев, А. П. Рудановский и А. М. Галаган* [29].

В 1922 г. образован СССР. Бюджет БССР вошел в состав единого государства. В дальнейшем его развитие в значительной степени определялось законодательными актами центрального правительства.

В рассматриваемый период впервые принимается *единая инструкция по бюджетному учету в учреждениях*. Вместо действовавшей ранее

простой системы учета (до Октябрьской революции 1917 г. применялась большинством бюджетных учреждений) была введена в действие *двойная система учета*. Простая система учета была оставлена только для небольших учреждений. Установлены единый для всех учреждений *план счетов, единые учетные регистры и формы отчетности*.

Учет регламентировался *«Инструкцией по счетоводству и отчетности для правительственных административных учреждений» (1923 г.)*, *«Инструкцией по ведению учета по простой системе» (1927 г.)*, *«Инструкцией о бухгалтерском учете по простой системе в учреждениях, состоящих на Государственном бюджете СССР» (1932 г.)*. Текущий учет осуществлялся по *трем планам счетов*: для учета операций по исполнению сметы расходов по бюджету; для учета операций по внебюджетным средствам; по учету операций в неуставных подсобных хозяйствах. Учреждения стали формировать два бухгалтерских баланса [46].

В 1938 г. учет исполнения краевых, областных и городских бюджетов соответствующими финансовыми отделами велся согласно *«Положению и инструкции о бухгалтерском учете в НКФ АССР, в краевых (областных) финансовых отделах и в горфинотделах городов, имеющих районное деление»*, утвержденному Наркомфином СССР 11 января 1936 г., а учет исполнения районных бюджетов осуществлялся в соответствии с *«Положением и инструкцией по бухгалтерскому учету в районных финансовых отделах»*, утвержденным Наркомфином СССР 26 сентября 1935 г.

1938–1955 гг. В период с конца 1938 по 1955 г. завершается создание единой системы бухгалтерского (бюджетного) учета исполнения бюджета в финансовых органах. В этот период вводится *Инструкция по бухгалтерскому учету исполнения государственного бюджета СССР в финансовых органах*, утвержденной Наркомфином СССР 20 ноября 1938 г. С введением этой инструкции с 1 января 1939 г. для всех финансовых органов устанавливались *единые правила учета и единый план счетов* текущего бухгалтерского учета, что дало возможность составлять *сводные балансы* финансовых органов и вести *единую бухгалтерскую отчетность* по исполнению бюджетов.

Для всех финансовых органов этой инструкцией вводилась *мемориально-ордерная форма учета* с применением книг. Этот порядок бухгалтерского учета исполнения местных бюджетов в финансовых органах с некоторыми изменениями и дополнениями, касающимися учета взаимных расчетов между бюджетами, отражения в балансе сумм в пути, учета средств целевого бюджетного резерва, учета фонда регулирования и фонда развития районной промышленности, действовал до 1 января 1951 г.

В годы Великой Отечественной войны много усилий было затрачено на восстановление и обновление бухгалтерского аппарата финансовых органов и бюджетных учреждений. Очевидно, что качественное измене-

ние системы бюджетного учета в данный период не входило в перечень первоочередных государственных задач. В 1950-е гг. совершенствуется сложившаяся ранее система бюджетного учета. Бюджетные учреждения стали составлять один баланс и освободились от сложной работы по ведению расчетов между балансами одного и того же учреждения по исполнению сметы расходов по бюджету и внебюджетным средствам.

С 1 января 1951 г. учет стал осуществляться в соответствии с *инструкцией по бухгалтерскому учету исполнения местных бюджетов в финансовых органах Министерства финансов СССР* от 30 ноября 1950 г. По этой инструкции для синтетического учета операций по исполнению бюджета, как и ранее, предназначалось две книги, но вместо контрольной книги была введена *Главная книга*.

1955–1990 гг. Унификации учета способствовало впервые утвержденное в 1955 г. Министерством финансов СССР *Положение о бухгалтерских отчетах и балансах в учреждениях и организациях, состоящих на Государственном бюджете СССР*, которое определило права и обязанности главных распорядителей кредитов, правила составления балансов, оценку их статей и другие вопросы. Изменились правила учета финансирования по республиканским бюджетам автономных республик и местным бюджетам, учета взаимных расчетов между бюджетами, учета целевого бюджетного резерва, совершенствовались учетные регистры и первичные учетные документы, техника ведения учета. В этом же году были изданы новые инструкции по ведению учета по двойной и простой системам. Для учреждений, ведущих учет по двойной системе, был утвержден единый план счетов, и они стали составлять один баланс по исполнению сметы расходов.

В 1958 г. Министерство финансов СССР утвердило *Методические указания по бухгалтерскому учету в централизованных бухгалтериях бюджетных учреждений*. Позже были разработаны учетные регистры для машинной обработки учетной информации. Внедрялись средства механизации; было выпущено письмо Минфина СССР № 35, ЦСУ СССР № 34-р/426 от 20.02.1981 *«О Методических указаниях по организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники»*. Разработка методологии централизации бюджетного учета расценивалась как *самое крупное достижение* в развитии бухгалтерского (бюджетного) учета. Организация централизованных бухгалтерий позволила оптимизировать бюджетные расходы на содержание штата бухгалтеров в малых по численности учреждениях (детских садах, сельских школах и т. п.) и значительно повысить качество учета (бухгалтерские работники в таких учреждениях имели, как правило, низкую квалификацию). В 1987–1993 гг. действовала *Инструкция по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на Государственном бюджете СССР*, утвержденная Минфином СССР от 10.03.1987 № 61 [46].

1.5 Бюджетный учет в постсоветский период по настоящее время.

Пятый этап

Постсоветский период начался с распадом СССР. После распада Советского Союза Республика Беларусь, как и все другие постсоциалистические страны, стала на путь экономических реформ. В рассматриваемый период времени проблемам бюджетного учета и отчетности как системе подготовке достоверной информации о состоянии государственных финансов уделяется недостаточно внимания. Это объясняется глубиной экономического и бюджетного кризиса – на первое место выходят вопросы наполнения бюджета и выполнения бюджетных обязательств.

В 1991–1992 гг. было положено начало формированию национальной бюджетной системы [43]. *Первый самостоятельный бюджет* был составлен на 1991 год еще до признания ее суверенитета. Бюджет был утвержден 21 декабря 1990 года Верховным Советом БССР как Закон. Коренные изменения происходят в 1992 году. Связаны они с принятием Верховным Советом БССР Декларации о государственном суверенитете и ряда законодательных актов, регламентирующих бюджетный процесс. Это законы о бюджетной системе, местном самоуправлении, налогах и сборах и ряд других.

Дальнейшее развитие государственного бюджета происходило в условиях активного формирования рыночных отношений в республике и возрастания роли бюджета в системе государственного регулирования. Это сопровождалось усилением централизации финансовых ресурсов в государственном бюджете.

Значительную роль в упорядочении бюджетного процесса сыграл принятый в марте 1991 г. Закон БССР «*О местном самоуправлении и местном хозяйстве в Белорусской ССР*». Впервые определен статус местных бюджетов как самостоятельных единиц в бюджетной системе республики. В Законе четко определялись доходы, зачисляемые в бюджеты соответствующих уровней: первичного, базового и областного.

В 1991 г. Министерство финансов республики *утвердило классификацию доходов и расходов* республиканского и местных бюджетов Республики Беларусь, что позволило упорядочить составление и исполнение бюджета, унифицировать бюджетную отчетность.

Следующим этапом было *создание казначейской системы*, которая предполагает формирование органа, который, как правило, на централизованной основе осуществляет обработку платежей, ведет бухгалтерский учет соответствующего бюджета, составляет бюджетную отчетность и осуществляет управление средствами бюджета. В 1993 г. принято решение о создании в Республике Беларусь системы органов государственного казначейства (казначейство): постановлением Совета Министров Республики Беларусь «*О государственном казначействе Республики Беларусь*» от 16 декабря 1993 г. № 846.

В целях совершенствования управления средствами республиканского бюджета и усиления контроля за их целевым использованием Совет Министров Республики Беларусь своим постановлением «О переходе на казначейскую систему исполнения республиканского бюджета и создании территориальных органов государственного казначейства» от 8 апреля 1998 г. № 565 обязал Министерство финансов осуществить переход на казначейскую систему исполнения республиканского бюджета. Следующим документом, который регулировал деятельность казначейства, было положение о главном государственном казначействе Минфина Республики Беларусь, изданное в 1996 году. Согласно ему, главное государственное казначейство стало структурным подразделением Минфина РБ.

До 2000 года нормативные акты, регулирующие учет исполнения бюджетов, не изменялись. Это подтверждает вывод о том, что каких-либо принципиальных изменений в бюджетном процессе в рассматриваемый период не происходило. Действовали следующие нормативные акты:

— Инструкция по бухгалтерскому учету исполнения республиканских бюджетов автономных республик и местных бюджетов в финансовых органах, утвержденная приказом Министерства финансов СССР от 16 мая 1975 г. № 49.

— Инструкция по бухгалтерскому учету исполнения республиканских бюджетов союзных республик в министерствах финансов союзных республик, утвержденная приказом Министерства финансов СССР от 1 марта 1978 г. № 18.

— Инструкция по бухгалтерскому учету в централизованных бухгалтериях при исполкомах сельских, поселковых и городских (городов районного подчинения) Советов народных депутатов в части бухгалтерского учета исполнения сельских, поселковых и городских (городов районного подчинения) бюджетов, утвержденная приказом Министерства финансов СССР от 3 апреля 1987 г. № 95.

В 2005 г. разработана Инструкция о порядке организации бухгалтерского учета бюджетными организациями и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 08.02.2005 № 15.

Концептуальные положения о бюджетной системе РБ были закреплены в *Бюджетном кодексе* Республики Беларусь, принятом 16 июля 2008 г. № 412-3.

Реформирование. В Беларуси в настоящее время продолжается процесс реформирования бухгалтерского бюджетного учета. На современном этапе есть необходимость создания такой системы бухгалтерского бюджетного учета, которая бы способствовала повышению качества управления государственными финансами.

В 2015 г. в целях обеспечения долгосрочной сбалансированности и

устойчивости бюджетной системы, повышения качества управления государственными финансами Советом Министров РБ утверждена *Стратегия реформирования системы управления государственными финансами РБ*. Основной целью настоящей стратегии является обеспечение долгосрочной сбалансированности и устойчивости бюджетной системы, повышение качества управления государственными финансами.

Среди важнейших задач стратегии выделено *совершенствование системы бухгалтерского учета и отчетности* сектора государственного управления путем ее сближения с международными стандартами финансовой отчетности в общественном секторе (далее — МСФООС). В стратегии определено, что действующая система бюджетного учета *не позволяет в полной мере* получить информацию о потоках и запасах активов и обязательств, финансовых результатах деятельности сектора государственного управления, эффективности использования государственных средств. *Принятие качественных и своевременных управленческих решений без указанной информации проблематично. Несколько видов планов счетов бухгалтерского учета в различных областях государственной деятельности Республики Беларусь и отдельная бюджетная классификация затрудняют* подготовку финансовой отчетности для сектора государственного управления и определение требований в рамках одной интегрированной структуры.

Получение *качественной и достоверной* информации может быть обеспечено при применении методологии ведения бухгалтерского учета и отчетности, соответствующей *международным* стандартам. В связи с этим совершенствование системы бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления Республики Беларусь предусматривается ориентировать на решение следующих основных задач:

— *унификация методологии* ведения бухгалтерского учета и управленческого учета в секторе государственного управления, обеспечение возможности применения *единого плана счетов, интегрированного с бюджетной классификацией*, для лучшей увязки бюджетной и бухгалтерской отчетности субъектов сектора государственного управления и более полного раскрытия информации о проводимых операциях;

– улучшение качества управления государственной собственностью;

– *централизованный подход к автоматизации* всех видов учетной деятельности на всех уровнях бюджета;

– *повышение прозрачности информации* о результатах деятельности субъектов сектора государственного управления и обеспечение доступа общественности к информации о государственных финансах для улучшения инвестиционного климата в стране.

Для решения указанных задач необходимо изменение *философии управления*.

МСФООС. Глобализация мировой экономики и финансовых рын-

ков способствовала признанию *МСФООС* как единого свода международных стандартов учета для подготовки сопоставимой и высококачественной финансовой отчетности сектора государственного управления. Первый из МСФООС был выпущен Международной федерацией бухгалтеров в 2000 г. В настоящее время разработан 31 стандарт для общественного сектора на основе метода начислений и еще один – на основе кассового метода.

В международной практике система бухгалтерского учета и отчетности сектора госуправления строится таким образом, чтобы можно было получить информацию:

- о соответствии операций действующему законодательству;
- о возможности органов власти публично-правового образования выполнять взятые на себя обязательства, в том числе по финансированию социально значимых услуг, оказываемых ими;
- о соответствии расходования средств публично-правовым образованием бюджетным ограничениям.

Таким образом, в настоящее время формируется *новая идеология управления государственными финансами*, которая в отличие от традиционной модели, направленной на управление затратами, ориентирована на управление *результатами* использования бюджетных средств. Качество организации бюджетного менеджмента во многом зависит от использования ряда управленческих инструментов, среди которых особое значение имеет *бюджетный учет и отчетность*. Изменяются требования к учетно-аналитическому обеспечению, формирующему информацию для целей управления. Для реализации возложенных на учетно-аналитическое обеспечение задач существует необходимость совершенствования его подходов, методик и методов.

2 Сущность, функции, принципы и задачи бюджетного учета

Понятие. В процессе исполнения государственного бюджета возникает необходимость в регистрации и обобщении доходов, расходов бюджета и иных связанных операций. Указанная информация формируется в рамках особой системы бухгалтерского учета — в **бюджетном учете**. Бюджетный учет традиционно подразделяется на **два сектора**: бухгалтерский учет исполнения бюджета и бухгалтерский учет исполнения сметы доходов и расходов бюджетных учреждений.

В настоящее время в законодательстве РБ *не закреплено* определение бюджетного учета. В нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету оперируют понятиями: «бухгалтерский учет в бюджетных организациях— организациях, финансируемых из бюджета». Поэтому для формулировки определения обратимся к понятиям хозяйственный и бухгалтерский учет. Понятие «**хозяйственный учет**» и методы его ведения человеческое общество непрерывно совершенствовало в процессе эволю-

ции и в настоящее время хозяйственный учет обычно трактуют как систему количественного отражения и качественной характеристики хозяйственной деятельности в целях управления ею. По мере своего развития хозяйственный учет стал разделяться на три вида: **оперативный, статистический и бухгалтерский**. Бюджетный учет осуществляется при использовании *всех трех* видов учета. Каждый вид учета представляет определенную сторону процесса исполнения бюджета, каждый вид учета обладает определенными специфическими приемами и методами. На рис. 1.2 представлено место бухгалтерского бюджетного учета в системе хозяйственного.

В научных кругах наиболее распространенными определениями бюджетного учета являются следующие:

– **бюджетный учет** – это научно обоснованная система наблюдения, отражения, обобщения и контроля качественных и количественных изменений процесса исполнения бюджета [35];

– **бюджетный учет** – непрерывная, упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов, обязательств и финансовых результатов, осуществляемая участниками бюджетного процесса [47].

Можно заключить, что современный бюджетный учет – это основная *информационная система* для управления процессом исполнения государственного бюджета.

В рамках данного курса бюджетный учет рассматривается как бухгалтерский бюджетный учет.



Рисунок 1.2 – Место бюджетного учета в системе хозяйственного учета

Бюджетный учет организуется *в соответствии* с существующим в стране *бюджетным устройством*. В сферу бюджетного учета входят республиканский бюджет, областные, районные, городские, районные в городах, поселковые бюджеты и бюджеты сельсоветов, а также сметы бюджетных организаций (учреждений).

В РБ бюджетный бухгалтерский учет *регламентируется* нормами ряда нормативных правовых актов, основополагающими среди которых являются:

- Бюджетный кодекс Республики Беларусь [3];
- Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [35];
- Бюджетная классификация Республики Беларусь [2];
- Инструкция о порядке организации бухгалтерского учета бюджетными организациями и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации [12];

– Инструкция по бухгалтерскому учету исполнения местных бюджетов в финансовых органах [15];

– Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доход деятельности бюджетных организаций [14].

Функции. Бюджетный учет обладает своей бесспорной спецификой, которая находит проявление в его функциях, принципах и задачах.

В системе управления процессом исполнения бюджета бюджетный учет выполняет ряд функций. Наиболее систематизировано и содержательно функции бюджетного учета рассмотрены автором *Дорофеевым В. Л.* Он выделяет следующие функции бюджетного учета:

- функция наблюдения, отражения и обобщения процесса исполнения бюджета;
- функция управления и руководства процессом исполнения бюджета и обеспечения планирования бюджета;
- функция контроля за процессом исполнения бюджета;
- функция обеспечения сохранности средств бюджета как государственной собственности [7].

Функция наблюдения, отражения и обобщения процесса исполнения бюджета. Посредством бюджетного учета осуществляется наблюдение за планомерным образованием и использованием централизованного фонда денежных средств страны, образуемого в целях обеспечения расширенного воспроизводства. При помощи этой функции обеспечивается непрерывное наблюдение за процессом исполнения бюджета, за выполнением плана по доходам бюджета в целом и за поступлением каждого вида доходов, а также за выполнением плана по расходам бюджета.

Наблюдение, отражение и обобщение позволяют своевременно получать информацию о поступлении доходов бюджета и финансировании мероприятий, предусмотренных в нем. Следовательно, посредством бюджетного учета обеспечиваются наблюдение за количественными и качественными изменениями процесса исполнения бюджета, их отражение и обобщение.

Функция управления и руководства процессом исполнения бюджета и его планирования заключается в том, что для выполнения плана по доходам и расходам бюджета необходимо располагать информацией о поступлении доходов и налогов, финансировании мероприятий, предусмотренных бюджетом, произведенных расходах, наличии денежных средств в расчетах, фондах, резервах и др.

Информация о доходах и расходах бюджета позволяет выявлять отклонения от плана и тем самым дает возможность руководящим органам принимать необходимые меры, направленные на его выполнение. Указанную информацию об исполнении бюджета обеспечивает система бюджетного учета. Следовательно, посредством функции бюджетного

учета как инструмента управления и руководства учет активно воздействует на процесс исполнения бюджета.

В то же время бюджетный учет выступает как средство бюджетного планирования. Для бюджетного планирования необходимы учетные данные, характеризующие степень исполнения бюджета за истекшие годы, а также показатели ожидаемого исполнения бюджета текущего года. Такую информацию обеспечивает бюджетный учет.

Функция контроля за процессом исполнения бюджета обеспечивает получение информации о поступлении доходов и налогов, о расходах, состоянии и движении денежных средств и материальных ценностей в бюджетных учреждениях. Эта информация используется для контроля за выполнением плана по доходам и расходам бюджета, т. е. за процессом исполнения бюджета.

Функция обеспечения сохранности средств бюджета как государственной собственности прежде всего проявляется в соблюдении дисциплины, режима экономии в расходовании бюджетных средств. Для обеспечения сохранности средств бюджета важное значение имеет правильная организация бюджетного учета. Бюджетный учет дает возможность более рационально и экономно использовать средства бюджета по целевому назначению и тем самым обеспечивать сохранность средств бюджета. Механизм бюджетного учета построен таким образом, что он направлен на предупреждение нарушений финансовой и бюджетной дисциплины. В этом состоит государственное значение функции обеспечения сохранности средств бюджета.

Принципы. Как научная дисциплина бюджетный учет имеет свои принципы. Принципы бухгалтерского учета — это исходные положения бухгалтерского учета как науки, которые обеспечиваются качественными характеристиками учетной и отчетной информации и определяют его предмет, объект, методы на современном этапе [22]. Принципы являются основой всех правил учета бюджетного учета, закрепленных в нормативных документах.

Помимо основополагающих принципов бухгалтерского учета, закрепленных в законе «О бухгалтерском учете и отчетности», в научной литературе выделяются и свойственные только бюджетному учету и отчетности, так называемые *прикладные*. Так, автор Колесников С. И. к таковым относит: государственная прерогатива, централизованность, иерархичность, единообразие, комплексность.

Государственная прерогатива. Объектом бюджетного учета является государственная собственность, поэтому государство устанавливает единый порядок ведения бюджетного учета при использовании своей собственности.

Централизованность. Прохождение информации, с одной стороны, в виде указаний и предписаний для бюджетных учреждений из единого руководящего центра (сверху вниз), с другой стороны, поступление учет-

ной и аналитической информации от бюджетных учреждений в центр для создания сводной отчетности (снизу вверх).

Иерархичность. Безоговорочная подчиненность нижестоящих бюджетных учреждений вышестоящим.

Единообразие. Применение одной и той же методики учета органами государственной и местной власти, администраторами бюджетных средств, бюджетными учреждениями.

Комплексность. Бюджетный учет – это надежный и качественный инструмент, гарантирующий прозрачность деятельности органов государственной и местной власти, администраторов бюджетных средств, бюджетополучателей и обеспечивающий необходимый объем информации на всех этапах бюджетного процесса – от анализа финансовых результатов их деятельности за предыдущий период, подготовки и представления проекта бюджета, его исполнения в течение финансового года до составления соответствующей бюджетной отчетности [22].

Автор *Коротких Ю. Л.* выделяет следующие прикладные принципы бухгалтерского учета исполнения бюджета:

- принцип *казначейского исполнения бюджета*;
- принцип *единства кассы* (подробнее см. лекция 2).

МСФОГС предлагают четыре основных принципа ведения бюджетного учета и отчетности: понятность, уместность, существенность и сопоставимость.

В настоящее время в научной среде особое внимание уделяется *интеграции* принципов бухгалтерского учета для негосударственного и государственного секторов управления.

Следует отметить, что принципы бухгалтерского учета разрабатываются людьми, и в отличие от законов физики, химии и других естественных наук они не являются «вечными истинами» [21].

Задачи. Четкое соблюдение указанных принципов позволит реализовать поставленные перед бюджетным учетом задачи. При рассмотрении задач бюджетного учета основное различие с бухгалтерским учетом в небюджетных организациях лежит в масштабах его распространения. В бухгалтерском учете в небюджетных организациях задачи замыкаются на уровне организации.

Бухгалтерский учет в бюджетных организациях имеет *специфические* особенности, обусловленные законодательством о бюджетном устройстве и бюджетном процессе. К этим особенностям нужно отнести:

- организацию учета в разрезе статей бюджетной классификации; контроль исполнения сметы расходов;
- выделение в учете кассовых и фактических расходов;
- отраслевые особенности учета в учреждениях бюджетной сферы (здравоохранения, образования, науки и др.).

Специфические особенности учета в бюджетных организациях вызывают необходимость дополнить общие задачи бухгалтерского учета

более конкретными, как, например, точное исполнение утвержденного бюджета, соблюдение финансово-бюджетной дисциплины, мобилизация средств в бюджет и выявление дополнительных доходов.

К *основным задачам* бюджетного учета и отчетности относятся:

- формирование полной и достоверной информации об исполнении государственного бюджета;
- обеспечение контроля за соблюдением законодательства по использованию средств государственного бюджета;
- обеспечение составления необходимой отчетности для исполнительных и представительных законодательных органов власти соответствующего уровня;
- обеспечение информацией, необходимой иным внутренним и внешним пользователям. Неоспоримой (классической) задачей для бюджетного учета остается формирование полной, достоверной своевременной информации об исполнении бюджета.

Очевидно, что система бюджетного учета не может существовать изолировано, то есть вне рамок современной ей системы государственных финансов. Она должна обеспечивать эффективное решение задач, стоящих перед государством на том или ином этапе экономического развития. К таким задачам на современном этапе можно отнести повышение эффективности государственных институтов и расходования бюджетных средств, а также представление широкой общественности реальной информации о государственных финансах.

Сложность и многогранность задач, решаемых системой бюджетного учета, приводит к необходимости его непрерывного совершенствования.

Значение бюджетного учета. Во-первых, бюджетный учет является *инструментом*, который позволяет *управлять процессом исполнения бюджета*, способствует соблюдению финансовой дисциплины и целевого использования бюджетных средств, что, в свою очередь, обеспечивает выполнение основной функции бюджета – рационального распределения и перераспределения национального дохода и соблюдения необходимых пропорций в развитии общества.

Во-вторых, бюджетный учет играет важную роль в *бюджетном планировании*. Данные об исполнении бюджета за текущий год и предыдущие периоды служат базой для составления проекта бюджета на плановый год. От их достоверности в значительной степени зависит качество бюджета как основного финансового плана государства.

В-третьих, бюджетный учет и отчетность являются особенно важными для *развития финансовой науки*. Результаты любого научного исследования имеют практическую ценность, если они базируются на реальных экономических фактах. Всестороннюю и правильную научную оценку того или иного явления можно дать только на основании полной и

достоверной информации. Обобщение и систематизация этой информации происходят при ведении учета и составления отчетности.

3 Предмет и метод бюджетного учета

Предмет. Признаками любой науки являются: наличие собственных, особенных объектов наблюдения, собственных методов их изучения. Бюджетный учет также имеет свои предмет, объекты, субъекты. Предмет – это объективная реальность, на изучение которой направлена познавательная деятельность исследователя. Объект – это составной элемент объективной реальности, который исследуется. Объект и предмет как основные научные категории связаны между собой как целое и часть, множество и единица, явление и его свойство.

Применительно к бюджетному учету можно сказать, что объектом является государство – все виды экономических ресурсов, факторов производства, денежных средств, находящихся в государственной собственности, в распоряжении и ведении государственных органов власти, а предметом – его деятельность.

Предметом бюджетного учета являются государственный бюджет страны и процесс его исполнения [7]. Предметом *бухгалтерского* бюджетного учета стоимостное измерение процесса исполнения республиканского бюджета, местных бюджетов [25]. Наблюдение и контроль за хозяйственной деятельностью с помощью бюджетного учета дают возможность отражать доходы, расходы, денежные средства, расчеты, фонды и резервы, валютные средства, а также материальные ценности бюджетных учреждений, что позволяет иметь сведения о средствах, которыми располагает учреждение. Это способствует их сохранности и позволяет исчислять показатели в их движении на всех стадиях хозяйственных процессов.

Метод. Предмет бюджетного учета неразрывно связан с совокупностью способов и приемов, для его познания. Эти способы и приемы образуют метод бюджетного учета. Метод бюджетного учета – это совокупность способов и приемов, основанных на принципах (требованиях и допущениях) бюджетного учета и обеспечивающих сплошное непрерывное взаимосвязанное объективное отражение и обобщение в денежном выражении предмета (объектов) бюджетного учета с целью его познания.

Метод бухгалтерского учета позволяет получить *количественную модель* предмета бухгалтерского учета. Так называемые *элементы метода* бухгалтерского учета (документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, баланс и отчетность) являются приемами бухгалтерского учета.

Дорофеев В. Г. выделяет следующие элементы метода *бюджетного* учета:

– способы первичного наблюдения за объектами учета и отражения совершаемых операций об исполнении бюджета в первичных документах и инвентаризациях;

– способы текущей группировки данных об объектах учета и их отражение посредством двойной записи на счетах текущего учета и в других учетных регистрах;

– способы итогового обобщения данных учета в бухгалтерском балансе и отчетности [7].

Все элементы метода можно сгруппировать по стадиям учетного процесса: наблюдение, измерение, регистрация, обобщение.

Стадия наблюдения. Документация и инвентаризация. Число операций, совершающихся в различных процессах, а также количество их видов весьма велико. За каждой хозяйственной операцией, каждым отдельным видом и источником средств ведется наблюдение при помощи *документации*. Она представляет собой способ первичного отражения объектов бюджетного учета, позволяющий осуществлять сплошное и непрерывное наблюдение за ними. Для этого на каждую отдельную или однородную группу составляют определенный материальный носитель первичной учетной информации. В нем фиксируется содержание произведенной операции. Однако не все явления, происходящие в процессе хозяйственной деятельности учреждений, могут быть зафиксированы посредством документации. Так, естественная убыль, неточности при приеме или отпуске средств, ошибки в учете, хищения приводят к отклонениям действительного количества соответствующих ценностей от указанного в носителях первичной информации и отраженного в учете. Установить такие явления можно не тогда, когда они происходят, а лишь при *инвентаризации*. Ее данные служат для приведения показателей учета в соответствие с действительностью и отражают те объекты и явления, которые своевременно не были охвачены учетом. Итак, документация и инвентаризация применяются для осуществления первичного наблюдения за объектом бюджетного учета.

Стадия измерения. Оценка и калькуляция. *Оценка* – способ выражения в денежном измерении объектов бухгалтерского учета. *Калькуляция* как способ группировки затрат и расчета себестоимости в бюджетных организациях имеет место при осуществлении приносящей доходы деятельности.

Стадия регистрации. Счета и двойная запись. Потребность в *счетах* вызывается тем, что сведения, содержащиеся в носителях первичной информации, дают лишь разрозненную характеристику учетных объектов. Для обобщенного представления эти данные необходимо сгруппировать и суммировать. Такую операцию в бюджетном учете и выполняют *счета*. Отражение хозяйственных операций на счетах бюджетного учета осуществляется посредством *двойной записи*. Сущность двойной записи

заключается во взаимосвязанном отражении двух явлений, вызываемых каждой хозяйственной операцией.

Стадия обобщения. Баланс и отчетность. Большое количество конкретных объектов бюджетного учета требует систематического анализа хозяйственной деятельности учреждения. Для этого служит *бухгалтерский баланс*, в котором средства учреждения показываются в двух разделах: по их видам и размещению, а также по источникам их образования. Такой порядок отражения хозяйственных средств дает возможность видеть их в совокупности и облегчает анализ обеспеченности ими учреждения. Кроме сведений о состоянии ресурсной базы учреждения, для оценки итогов его хозяйственной деятельности нужны показатели по отдельным участкам его работы (данные о поступлении материальных ценностей, их распределении, списании, реализации, финансовых результатах хозяйственной деятельности). Эти показатели берутся из *отчетности*, включающей таблицы, специальные бланки и другую документацию, содержащую важнейшие показатели о работе учреждения. Применение баланса и отчетности позволяет контролировать выполнение плановых показателей (сметных заданий) и совершенствовать управление учреждением.

ТЕМА 1.2. ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

- 1 Основные принципы исполнения бюджета в РБ: принцип казначейского исполнения бюджета, принцип единства кассы
- 2 Объекты бюджетного учета: состав, методы их признания
- 3 Субъекты бюджетного учета
- 4 Бюджетная классификация: содержание, назначение

1 Основные принципы исполнения бюджета в РБ: принцип казначейского исполнения бюджета, принцип единства кассы

Исполнение бюджета – важнейший этап бюджетного процесса, на котором воплощаются в жизнь разработанные программы, планы, прогнозы. В РБ основные процедуры исполнения бюджета регулируются *Бюджетным кодексом РБ* (далее – *БК РБ*). Согласно Бюджетному кодексу РБ *учет и отчетность* является неотъемлемой частью процесса исполнения бюджета. Так, в ст. 8 БК РБ единство бюджетной системы РБ обеспечивается и единством порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности [3].

Организация бюджетного учета тесно связана с системой исполнения государственного бюджета. Учет всех операций с денежными сред-

ствами республиканского бюджета, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов и иными средствами по счетам, открытым Министерству финансов и его территориальным органам, осуществляется отдельно.

Принцип казначейского исполнения бюджета. Исполнение бюджетов всех уровней бюджетной системы РБ осуществляется на следующих основных принципах:

- казначейское исполнение бюджетов;
- единство кассы.

Существует две системы исполнения бюджета:

- банковская;
- казначейская.

Казначейское исполнение бюджетов признано наиболее эффективным. В научной литературе наиболее удачно определение А. И. Романенкова: «при *казначейской системе* обязательства бюджетополучателей по принятию к исполнению и последующему непосредственному осуществлению платежей за предоставленные товары, выполненные работы и оказанные услуги от имени и по поручению берет на себя и осуществляет казначейство, обеспечивая при этом целевое использование бюджетных средств».

Сущность *банковской системы* заключается в том, что бюджетные ассигнования, предназначенные бюджетной организации, зачисляются на её *текущий (расчетный) счет*, с которого бюджетная организация *самостоятельно* производит расходование денежных средств в соответствии с утвержденной сметой. В отличие от *банковской, казначейская* система исполнения бюджета предполагает концентрацию бюджетных средств на *едином казначейском счете*, непосредственно с которого и производится оплата обязательств всех бюджетных организаций, финансируемых из бюджета соответствующего уровня, **минуя зачисление** денежных средств на их текущие (расчетные) счета.

При казначейской системе исполнения бюджета юридическое и фактическое право на расходование бюджетных средств во времени *разорвано*. *Юридическое* право для распорядителей бюджетных ассигнований возникает в момент утверждения сметы. *Фактическое* право на расходование бюджетных средств реализуется в момент оплаты обязательств бюджетных организаций с казначейского счета по исполнению соответствующего бюджета.

В СССР исполнение бюджета государство контролировало посредством *Госбанка* с его сетью банков. При их помощи отслеживалось целевое направление бюджетных средств. В последующем образование *коммерческих* банков привело к резкому ослаблению банковского учета бюджетных средств.

В связи с этим в начале 90-х годов остро стал вопрос о создании нового финансового органа, способного осуществлять исполнение бюд-

жета. Так, в 1993 г. Минфином РБ был издан приказ «О государственном казначействе РБ». В 2006 г. Беларусь осуществила полномасштабный переход на казначейскую систему исполнения республиканского и местных бюджетов.

Для функционирования казначейской системы исполнения бюджета созданы *система органов государственного казначейства*. Органы государственного казначейства представляют собой единую централизованную систему, созданную по территориальному принципу, входящую в состав Министерства финансов, и включают в себя Главное государственное казначейство Министерства финансов и территориальные органы государственного казначейства [3].

Организационная структура органов казначейства РБ построена в соответствии с существующим административно-территориальным делением. Это функциональная структура, которая содержит 3 уровня:

- **I уровень:** *Главное государственное казначейство* при Министерстве финансов РБ;
- **II уровень:** *управления государственного казначейства* при Главных управлениях Министерства финансов РБ по областям и городу Минску;
- **III уровень:** *отделы управления государственного казначейства* по городам и районам при Главных управлениях Министерства финансов Республики Беларусь по областям.

Органы государственного казначейства работают в едином информационном пространстве – АСГК (автоматизированной системе Главного государственного казначейства Министерства финансов Республики Беларусь), являющейся частью подсистемы «Исполнение бюджета» АСФР (автоматизированной системы финансовых расчетов Министерства финансов Республики Беларусь).

Хронология развития АСФР:

1993 г. – начало создания АСФР (открытие ЕКС в Нацбанке и зачисление доходов бюджета на ЕКС);

1997 г. – автоматизация планирования бюджета, создание программного комплекса бюджетных задач;

1999 г. – автоматизация исполнения республиканского бюджета через территориальные органы государственного казначейства;

2001 г. – перевод исполнения бюджетов областного уровня через казначейскую систему;

2006 г. – перевод исполнения бюджетов базового уровня через казначейскую систему;

2005 г. – дальнейшее развитие АСФР, реализация автоматизированного учета доходов республиканского бюджета;

2005–2006 гг. – запуск в постоянную эксплуатацию Республиканской сети передачи данных Министерства финансов Республики Беларусь;

2009 г. – введение в постоянную эксплуатацию задачи «Клиент территориального казначейства»;

2012 г. – введение в постоянную эксплуатацию комплекса задач «Свод отчетности».

Принцип единства кассы. Казначейское исполнение бюджета должно быть основано на *принципе единства кассы*. Этот принцип устанавливает, что орган, который осуществляет кассовое обслуживание бюджета, открывает в учреждении НБ *единый казначейский счет*. Согласно п. 1.34-1 *единый казначейский счет* – совокупность счетов по учету средств республиканского бюджета, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов и иных средств, открытых Министерству финансов Республики Беларусь и его территориальным органам. На него зачисляются все доходы и поступления, а также все источники финансирования дефицита бюджета, а затем производятся все предусмотренные бюджетом расходы. Получается, что органы казначейства являются *кассирами* всех распорядителей и получателей бюджетных средств. Они осуществляют платежи за счет бюджетных средств от имени и по поручению бюджетных организаций. Отражение всех операций и средств осуществляется *в системе балансовых счетов казначейства*. Запрещается проводить операции, минуя систему балансовых счетов казначейства, а это означает, что счета бюджетных организаций должны быть открыты только в казначействе.

Из принципа единства кассы вытекает принцип обеспечения бюджетных расходов и платежей *в пределах* фактического наличия средств на едином бюджетном счете.

На современном этапе приоритетным направлением углубления казначейских принципов кассового обслуживания бюджета является развитие информационных технологий. Задачи совершенствования информационного обеспечения процессов формирования и исполнения бюджета в полной мере могут быть решены только путем эффективной работы комплексной АСФР на основе использования современных информационных технологий.

2 Объекты бюджетного учета: состав, методы их признания

Как отмечалось ранее, бюджетный учет традиционно подразделяется на *два сектора*: бухгалтерский учет исполнения бюджета и бухгалтерский учет исполнения сметы доходов и расходов бюджетных учреждений. При построении бухгалтерского учета в каждом секторе имеют место соответствующие им объекты, за которыми наблюдает, измеряет и регистрирует учетная система.

Состав объектов. Основными объектами бухгалтерского учета исполнения бюджета в финансовых органах являются:

- доходы бюджета;
- расходы бюджета;
- источники финансирования бюджетного дефицита;

- бюджетные ссуды;
- средства, переданные и полученные;
- результаты исполнения бюджета.

Основными объектами бухгалтерского учета исполнения смет доходов и расходов в бюджетных организациях являются:

- объекты, которые отражают размещенные денежные средства, то есть активы бюджетной организации, в результате использования которых она выполняет уставные функции;
- объекты, отражающие обязательства бюджетной организации;
- объекты, отражающие расходы бюджетной организации;
- объекты, отражающие доходы и расходы по приносящей деятельности;
- объекты, отражающие забалансовые активы и обязательства бюджетной организации [25].

В настоящее время *не все* операции, совершаемые государственным сектором, охвачены бухгалтерским бюджетным учетом. В качестве примера можно привести суммы налогов и сборов, подлежащих внесению в бюджеты различных уровней. По этим объектам ведется *только оперативный* учет.

Методы признания объектов. Определяющей особенностью бюджетного учета является идентификация объектов учета по двум методам: кассовому методу и методу начислений.

Рассмотрим общетеоретическое содержание данных методов. Согласно принципу идентификации *факты* хозяйственной жизни должны быть *соотнесены* с определенными *учетными периодами*, а это предполагает выбор момента, к которому относится и с которым увязывается конкретный факт хозяйственной жизни. Существуют два метода идентификации: метод начислений и кассовый метод.

Основным различием между кассовым методом учета и учетом по методу начисления является *момент определения (признания) операции*, т. е. на какой момент времени ее регистрировать. Разницу между ними можно проиллюстрировать на примере расхода бензина в автомобиле. Расход бензина – это некий показатель, который мы используем для измерения «эффективности» автомобиля (и стиля вождения). Чем ниже расход бензина, тем лучше.

«**Метод начисления**» – это если мы сравниваем пройденное за период расстояние с объемом бензина, *потраченным* за этот же период. Для этого мы используем бортовой компьютер. Мы можем за одну неделю проехать 100 км и потратить 7 литров (7 л/100 км), а за другую проехать 1000 км и потратить 60 л (6 л/100 км). Очевидно, что за вторую неделю мы ездили экономичнее или «*эффективнее*».

«**Кассовый метод**» – это если мы сравниваем пройденное за период расстояние с объемом бензина, *купленным* (залитым в бак) за этот же период. Мы можем за одну неделю залить 50 л и проехать 1 км (5000

л/100 км), а на следующей неделе долить еще 1 л и проехать 100 км (1 л/100 км). Очевидно, что результаты *несравнимы*, в них нет смысла.

Сопоставляя эти методы, Я. В. Соколов указывает, что «идентификация кассовым методом: безусловно *приемлема* в камеральной бухгалтерии, ибо в бюджетных организациях расходом (и доходом) могут быть только наличные деньги, так как у этих организаций нет прибыли. Идентификация методом начислений: *возможна* в камеральной бухгалтерии, но *нецелесообразна*» [29].

Применительно к бюджетному учету **по методу начислений** объектами учета служат активы, обязательства, доходы, расходы, финансовый результат или чистая стоимость, счета по учету санкционирования расходов и юридические обязательства.

По кассовому методу к объектам учета относятся кассовые поступления, кассовые выбытия, финансовый результат и расчеты, финансовые активы и обязательства, связанные с кассовыми поступлениями и выбытиями, а также счета по учету санкционирования расходов и юридические обязательства [7].

Доходы и расходы являются основными объектами бюджетного учета. Они функционируют на всех стадиях исполнения бюджета, начиная от начисления и поступления доходов и заканчивая расходом полученных распорядителями бюджетных средств. Дорофеев В. Г. разделение доходов на начисленные и кассовые, а расходы — на кассовые и фактические классифицирует как зависимость от *стадии функционирования* в процессе исполнения бюджета доходы [7].

Начисленные доходы бюджета — доходы, *подлежащие* внесению в бюджет, в суммах, *начисленных* в соответствии с действующим законодательством о налогах и неналоговых платежах. Такие доходы подлежат только оперативному учету в налоговых инспекциях. Значение учета начисленных доходов заключается в том, что они дают необходимую информацию о суммах, подлежащих поступлению в бюджет по тому или иному виду доходов, однако они не характеризуют физическое поступление доходов в бюджет.

Кассовые доходы бюджета — это доходы, фактически *поступившие* в бюджет и *зачисленные* учреждениями банков в соответствующие бюджеты. Данные доходы характеризуют степень выполнения доходной части бюджета как в целом, так и по каждому виду доходов. Поэтому результаты исполнения доходной части бюджета можно определить только по кассовым доходам.

Раздельный учет начисленных и кассовых доходов позволяет финансовым органам, налоговым инспекциям обеспечить надлежащий контроль за своевременным и полным поступлением в бюджет доходов, подлежащих зачислению, а при необходимости принять меры, направленные на обеспечение поступления каждого вида доходов и исполнения доход-

ной части бюджета. Финансовые органы, налоговые инспекции получают информацию о кассовых доходах от учреждений банков.

Относительно расходов в ст. 101 БК РБ закреплены следующие определения:

– **кассовыми расходами** бюджета считаются все *суммы, выданные* с банковских счетов как путем безналичных расчетов, так и наличными деньгами, а также суммы по произведенным в соответствии с законодательством зачетам (взаимозачетам) без перевода денежных средств через счета в банках;

– **фактическими расходами** считаются *действительные затраты* организаций, подтверждаемые документами в соответствии с законодательством.

Кассовые расходы дают только сведения о перечисленных и выданных средствах с текущих счетов распорядителей бюджетных средств и *не в полном объеме* характеризуют их фактическое использование на мероприятия, предусмотренные в бюджете. Кассовые расходы *не охватывают всех затрат* бюджета – например, если начислены средства за выполненные работы, но еще не выданы. Кассовые расходы характеризуют результаты выполнения расходной части бюджета. Однако они не могут характеризовать фактические затраты, произведенные за счет средств бюджета. Данные о кассовых расходах отражаются в выписках, получаемых от учреждений банков, и в выписках из лицевого счета казначейства.

Фактические расходы учитываются по месту их возникновения, т. е. в бюджетных учреждениях. Финансовые органы не ведут учет фактических расходов бюджета и информацию о них получают из отчетности об исполнении смет доходов и расходов бюджетных учреждений.

МСФООС. В настоящее время разработан 31 стандарт для общественного сектора на основе метода начислений и еще один – на основе кассового метода. В МСФООС сформулировано четыре основных метода учета:

– **кассовый метод**, предусматривающий регистрацию всех событий в учете по движению денежных средств, т. е. сводится к учету поступлений и выбытий денежных средств по счетам бюджета. При этом активы и обязательства, кроме средств бюджета, в рамках бухгалтерского учета, учету не подлежат;

– **модифицированный кассовый метод** предоставляет возможность регистрации не только операций по движению денежных средств бюджетов, но и дополнительных активов и обязательств, для регистрации которых вводятся дополнительные счета;

– **модифицированный метод начислений**, который предусматривает регистрацию операций сразу при осуществлении, доходы и расходы начисляются и признаются при осуществлении операции. Особенность состоит в том, что при нем не начисляется амортизация, нефинансовые

активы и активы сразу после приобретения списываются на расходы;

– **метод начисления** предусматривает признание всех операций в момент их возникновения и списания активов на расходы пропорционально в течение всего срока полезной службы, путем начисления износа.

Совершенствование системы бухгалтерского учета и отчетности сектора государственного управления в РБ должно идти по пути ее сближения с международными стандартами финансовой отчетности в общественном секторе.

3 Субъекты бюджетного учета

Субъектом в бухгалтерском учете в целом является *управляющая хозяйствующая единица* в лице организации, учреждения, физического лица. Организация ведения бюджетного бухгалтерского учета **исполнения бюджета** возлагается на *орган, исполняющий бюджет*. Согласно ст. 102 БК РБ *правительство* Республики Беларусь обеспечивает исполнение республиканского бюджета, а *местные исполнительные и распорядительные органы* обеспечивают исполнение соответствующих местных бюджетов. Непосредственное ведение бухгалтерского учета возлагается на их структурные подразделения (*финансовые органы*). Финансовые органы создаются в форме управлений и отделов.

Организация ведения бюджетного бухгалтерского учета **исполнения бюджетных смет, смет** доходов и расходов по приносящей деятельности возложена на *бюджетные организации и централизованные бухгалтерии*, обслуживающие бюджетные организации. В таблице 1.1 представлены субъекты бюджетного учета в разрезе секторов.

Таблица 1.1 – Субъекты бюджетного учета

Сектор бюджетного учета	Субъект	Структурное подразделение, организующее ведение учета (финансовый орган)
Бухгалтерский учет исполнения бюджета:		
— республиканского	Министерство финансов РБ	управление финансов, учета и отчетности при Министерстве финансов РБ
— местных бюджетов областного уровня	областные исполнительные комитеты	отделы бухгалтерского учета и отчетности при облисполкомах
	Минский городской исполнительный комитет	отдел бухгалтерского учета и отчетности при Мингорисполкоме
— местных бюджетов базового уровня	районные исполнительные комитеты	финансовые отделы при райисполкомах
	городские исполнительные комитеты городов районного подчинения	финансовые отделы при горисполкомах
— местных бюджетов первичного уровня	городские исполнительные комитеты городов районного подчинения	финансовые отделы при горисполкомах

	сельские и поселковые исполнительные комитеты	самостоятельного финансового органа нет, учет ведется в бухгалтерии сельского, поселкового исполнительного комитета
Бухгалтерский учет исполнения бюджетных смет, смет доходов и расходов по приносящей деятельности	бюджетные организации	– бухгалтерии учреждений образования, здравоохранения и т. д.; – централизованные бухгалтерии при управлениях образования, здравоохранения и т. д. облисполкомов; – централизованные бухгалтерии при отделах образования, спорта и туризма и т. д. райисполкомов, горисполкомов

Следует отметить, что учет исполнения бюджета осуществляется параллельно в финансовых органах и органах казначейства.

4 Бюджетная классификация: содержание, назначение

В основе организации аналитического бюджетного учета находится бюджетная классификация. Как известно, при организации любой системы учета, предполагающей обработку большого объема разнородной информации, возникает необходимость её *группировки* по определенным признакам. При этом наиболее распространенным способом группировки является *кодирование* информации. Именно такой способ группировки информации применен в бюджетной классификации.

Согласно п. 1.3 ст. 1 **бюджетная классификация** Республики Беларусь — систематизированная группировка доходов и расходов бюджета, источников финансирования дефицита бюджета, видов государственного долга Республики Беларусь, обеспечивающая республиканскую и международную сопоставимость показателей.

Следует отметить, что бюджетная классификация **единая и обязательна** к применению всеми субъектами, организующими учет исполнения бюджетов всех уровней.

Бюджетная классификация утверждена Постановлением Министерства финансов РБ от 31.12.2008 г. № 208 «О бюджетной классификации Республики Беларусь» [2].

В бюджетную классификацию РБ *входят*:

- классификация доходов бюджета;
- функциональная классификация расходов бюджета;
- программная классификация расходов бюджета;
- экономическая классификация расходов бюджета;
- ведомственная классификация расходов бюджета;
- классификация финансирования дефицита бюджета;
- классификацию видов государственного долга Республики Беларусь.

Подразделениями бюджетной классификации являются разделы, главы, параграфы и статьи. Они имеют установленные наименования и шифры.

Разделы отражают отдельные виды доходов и расходов, главы показывают плательщиков доходов, параграфы – категории плательщиков, статьи – отдельные виды платежей.

В таблице 1.2 представлены объекты, подлежащие бюджетной классификации, и структура их кода.

Таблица 1.2 – Объекты бюджетной классификации и разряды их кода

Объект	Разряды кода
Доходы бюджета	<i>группа</i> <i>подгруппа</i> <i>вид</i> <i>раздел</i> <i>подраздел</i>
Расходы бюджета	функциональная классификация по видам: <i>раздел</i> <i>подраздел</i> <i>вид</i>
	функциональная классификация по параграфам: <i>параграф</i>
	программная классификация: <i>программа</i> <i>подпрограмма</i>
	ведомственная классификация расходов бюджета: <i>глава</i>
	экономическая классификация: <i>категория</i> <i>статья</i> <i>подстатья</i> <i>элемент</i>
Источники финансирования дефицита бюджета	<i>вид</i> <i>источник</i> <i>тип источника</i> <i>детализация</i>
Государственный долг	<i>вид</i>

Классификация доходов. Учет доходов в разрезе бюджетной классификации по местным бюджетам ведут *финансовые органы*, по республиканскому бюджету – *Министерство финансов*. Классификация доходов бюджета является единой и используется при составлении, рассмотрении, утверждении и исполнении республиканского бюджета, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, при составлении, рассмотрении и утверждении отчетов об их исполнении, а также при составлении смет доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций и отчетности по ним. Классификация доходов бюджета по группам, подгруппам, видам и разделам применяется при их утверждении законом о республиканском бюджете или решением местного Совета депутатов о бюджете на очередной финансовый год. Классификация доходов бюджета по подразделам применяется для детализации доходов в пределах разделов [7].

Три первых знака семизначного кода классификации доходов бюджета (с 1-го по 3-й разряды) служат для систематизации доходов бюджета по их экономическому содержанию для обеспечения международной сопоставимости показателей. С 4-го по 7-й разряды отражают источники

формирования доходов бюджета в соответствии с актами законодательства по разделам и подразделам.

Пример 1. На текущий счет по исполнению сельского бюджета от физического лица зачислена государственная пошлина за услуги нотариата (удостоверение завещания).

Проклассифицируем поступивший доход, руководствуясь бюджетной классификацией РБ:

- 1) определим группу дохода – **1** «Налоговые доходы»;
- 2) определим подгруппу дохода – **6** «Другие налоги, сборы (пошлины) и другие налоговые доходы»;
- 3) определим вид дохода – **1** «Другие налоги, сборы (пошлины) и другие налоговые доходы»;
- 4) определим раздел дохода – **30** «Государственная пошлина»;
- 5) определим подраздел дохода – **02** «Государственная пошлина за совершение иных юридически значимых действий с физических лиц».

Таким образом, сумма поступившей пошлины в бюджетом учете в финансовых органах будет зарегистрирована под кодом: **1.6.1.30.02**

Классификация расходов. Учет расходов в разрезе отдельных статей ведут *бюджетные учреждения*. Финансовые органы учитывают эти расходы на основании отчетности по бюджетным ассигнованиям.

Необходимость классификации расходов в разрезе четырех видов классификации (функциональной, ведомственной, экономической и программной) обусловлена потребностью государства в *информации* о том, на выполнение каких государственных **функций** направляются бюджетные ассигнования, какому **ведомству** и на какие **цели**.

Функциональная классификация расходов является группировкой расходов республиканского и местных бюджетов, отражающей *направление средств* на выполнение основных *функций* государства (здравоохранение, образование, правоохранительная деятельность, национальная оборона т. д.).

Ведомственная классификация расходов является группировкой расходов республиканского и местных бюджетов, государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов, внебюджетных средств бюджетных организаций, отражающей *распределение средств* по государственным *органам и организациям*, являющимся распорядителями средств, в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Экономическая классификация расходов является группировкой расходов республиканского и местных бюджетов, государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов, внебюджетных средств бюджетных организаций по их *экономическому содержанию*.

Программная классификация расходов является группировкой расходов по утвержденным в установленном порядке *программам и подпрограммам* (мероприятиям).

Пример 2. Учреждению образования «Областной лицей», финансирующемуся из областного бюджета, необходимо оплатить за потребленную электроэнергию. Для этого оформляется платежное поручение, в котором бухгалтер должен указать подразделения ведомственной, функциональной по видам, функциональной по параграфам, программной и экономической бюджетной классификации расходов:

- 1) определим код предстоящих кассовых расходов по **ведомственной** классификации расходов. Следует отметить, что ведомственная классификация расходов бюджетов областного уровня устанавливается соответствующими местными исполнительными и распорядительными органами по согласованию с Министерством финансов. Так, это глава **075** «Управление образования облисполкома»;
- 2) определим код по **функциональной** классификации по видам:
раздел – **09** «Образование»;
подраздел – **02** «Общее среднее образование»;
вид – **00** (не выделяется);
- 3) определим код по **функциональной** классификации по параграфам:
параграф – **202** «Учреждения общего среднего образования»;
- 4) определим код по **программной** классификации:
программа 999 подпрограмма 00 «Непрограммные расходы»;
- 5) определим код по **экономической** классификации:
категория – **1** «Текущие расходы»;
предметная статья – **10** «Закупки товаров и оплата услуг»;
подстатья – **07** «Оплата коммунальных услуг»;
элемент – **03** «Оплата потребления электрической энергии».

Таким образом, в платежном поручении на оплату за электроэнергию в реквизите «Назначение платежа» предстоящие кассовые расходы будут проклассифицированы:

Гл.	Рд.	Пдр.	Вид	Пар.	Пр.	ППр.	Кт.	Ст.	Пст.	Эл.
075	09	02	00	202	999	00	1	10	07	03
⏟		⏟			⏟		⏟			
ведомственная		функциональная			программная		экономическая			

Классификация финансирования дефицита бюджета является группировкой источников финансирования, привлекаемых для покрытия дефицита бюджета исходя из видов и форм долговых обязательств.

Классификация видов государственного долга Республики Беларусь является группировкой внешних и внутренних государственных займов исходя из видов кредиторов и форм долговых обязательств.

Значение бюджетной классификации. Данная классификация имеет организующее и правовое значение. Первое проявляется в единообразии учета доходов и расходов, составлении отчетности об исполнении бюджета, осуществлении контроля и анализа по каждому виду доходов и расходов; второе заключается в том, что все показатели доходов и расходов бюджета являются финансовыми планами, обязательными для исполнения. Бюджетная классификация обеспечивает сопоставление показателей бюджетов, унифицирует бюджетную документацию, порядок составления и исполнения бюджетов, позволяет проводить экономический анализ состава и структуры их доходов и расходов. С ее помощью сводятся консолидированные бюджеты отдельных административно-территориальных единиц. В строгом соответствии с бюджетной классификацией составляются сметы бюджетных учреждений.

Задачей классификации государственного бюджета являются осуществление группировки основных операций сектора государственного управления и создание аналитической базы для определения потребности этих органов в расходах, кредитах и возможности их удовлетворения за счет имеющихся в наличии финансовых ресурсов без привлечения заемных или накопленных за прошлые периоды средств. Бюджетная классификация не только обеспечивает сопоставимость показателей бюджетов всех уровней, но и позволяет принимать решения при формировании бюджетов всех уровней на следующий год путем анализа их исполнения за предыдущий год [7].

ТЕМА 1.3. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТА В ФИНАНСОВЫХ ОРГАНАХ

- 1 Задачи и нормативное регулирование бухгалтерского учета исполнения бюджета в финансовых органах
- 2 Первичный учет операций по исполнению бюджета. Регистры бухгалтерского учета
- 3 План счетов учета исполнения бюджета: структура, содержание и общая характеристика счетов
- 4 Баланс финансового органа по исполнению бюджета: структура, содержание

1 Задачи и нормативное регулирование бухгалтерского учета исполнения бюджета в финансовых органах

Учет исполнения государственного бюджета возложен на финансовые органы. Каждый финансовый орган организует исполнение бюджета

соответствующей административно-территориальной единицы (см. таблицу 1.1).

Бухгалтерский учет исполнения *республиканского* бюджета в Министерстве финансов Республики Беларусь осуществляется **управлением финансов, учета и отчетности**.

Учет операций по исполнению бюджета в *местных* финансовых органах возложен на **отдел бухгалтерского учета и отчетности (финансовые отделы)**.

Функции бухгалтерий в отдельных звеньях финансовой системы имеют некоторую *специфику*. В Министерстве финансов Республики Беларусь *управление финансов, учета и отчетности* разрабатывает единые формы регистров и документов, ведет учет исполнения республиканского бюджета и составляет отчет об исполнении государственного (консолидированного) бюджета в целом.

Отделы бухгалтерского учета и отчетности (финансовые отделы) местных органов учитывают исполнение соответствующих бюджетов и осуществляют руководство учетом в нижестоящих органах, а также в учреждениях, финансируемых из этих бюджетов. В функции бухгалтерии входит и учет исполнения бюджетной сметы финансового органа.

Бухгалтерию финансового органа возглавляет главный бухгалтер. Он организует и руководит учетом и отчетностью об исполнении бюджета, осуществляет инструктаж и контроль по вопросам учета и отчетности в нижестоящих финансовых органах, бюджетных учреждениях и централизованных бухгалтериях, несет ответственность за достоверность документов, принятых к учету, и законность оформления операций.

Задачи. Основной задачей финансовых органов при ведении бухгалтерского учета исполнения бюджета является обеспечение органов исполнительной власти адекватной *информацией об исполнении бюджета*.

В задачи финансовых органов по учету исполнения государственного бюджета также входят:

- учет доходов бюджета и контроль за правильным распределением между бюджетами доходов, поступающих в банк;
- учет денежной наличности бюджета, хранящейся в учреждениях банков; учет финансирования и расходов бюджета;
- учет различных операций, связанных с исполнением бюджета;
- учет валютных поступлений;
- учет фондов и резервов, образуемых в бюджетах;
- составление отчетов об исполнении бюджета;
- контроль за соблюдением бюджетной дисциплины;
- контроль за состоянием и методикой ведения бухгалтерского учета и составлением отчетности в нижестоящих финансовых органах распорядителей ассигнований в городских, поселковых и сельских Советах депутатов;

– контроль за проведением мероприятий по механизации, автоматизации и компьютеризации бухгалтерского учета в нижестоящих финансовых органах, сельских, поселковых и городских Советах депутатов, а также внедрение прогрессивных форм и методов учета.

Нормативное регулирование учета. Бухгалтерский учет строится на основах, законодательно закрепленных в *Бюджетном кодексе РБ, законе РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», постановлении Министерства финансов «О бюджетной классификации Республики Беларусь».*

Организация бухгалтерского учета исполнения местных бюджетов в финансовых органах регламентируется нормами *Инструкции по бухгалтерскому учету исполнения местных бюджетов в финансовых органах:* утв. Приказом МФ РБ от 14.12.98 г. № 299. (далее – Инструкция № 299) [15].

2 Первичный учет операций по исполнению бюджета. Регистры бухгалтерского учета

Первичный учет. Первичное наблюдение за хозяйственными операциями является *начальным* этапом учетного процесса. Все хозяйственные операции отражаются *сплошно и непрерывно*. Строгое и полное документирование всех операций является обязательным условием ведения бухгалтерского учета.

Первичный учетный документ – это исполнительный документ, на основании которого хозяйственная операция *отражается* в регистрах учета. *Юридическую силу* первичный документ приобретает благодаря наличию обязательных реквизитов: наименование, номер документа и дата его составления и др. Нет документа – нет хозяйственной операции в учете.

Формы и порядок оформления первичных учетных документов по учету исполнения государственного бюджета, а также регистры синтетического и аналитического учета, применяемые в финансовых органах, закреплены нормами ранее упоминаемой **Инструкции № 299**. Следует **отметить**, что для автоматизированного ведения учета исполнению бюджета ИВЦ МФ разработаны *специализированные программные продукты*. Это налагает отпечаток на форму некоторых регистров.

Рассмотрим основные первичные документы, предусмотренные Инструкцией № 299.

Справка о доходах, поступивших на текущий (основной) счет местного бюджета (ф. 3), составляется бухгалтерией финансового органа на основании всех первичных документов, приложенных к выписке учреждения банка по текущему (основному) счету местного бюджета, актов-заявлений о зачете задолженностей по платежам в бюджет субъектов хозяйствования и других денежных документов.

Распоряжение на перечисление средств со счета местного бюджета (ф. 5) служит основанием для выписки бухгалтерией финансового органа поручения на перечисление средств со счета местного бюджета на текущие счета распорядителей бюджетных средств, хозяйственных организаций для финансирования капитальных вложений и других мероприятий за счет бюджета, а также на перечисление средств, подлежащих передаче сельским, поселковым и городским (городов районного подчинения) бюджетам. *Перечисление средств со счета местного бюджета без получения распоряжения* (ф. 5) бухгалтерией финансового органа не допускается.

Платежное поручение. На основании распоряжения ф. 5 бухгалтерией финансового органа оформляются платежные поручения. Поручения представляются в банк не позднее 10 дней со дня их выписки. При перечислении средств трем и более получателям финансовый орган может представить в банк сводное платежное поручение на бланке установленной формы.

Уведомление по взаимным расчетам (ф. 1). В доходную и расходную части областного, городского, районного бюджетов после их утверждения могут вноситься изменения. В процессе исполнения местных бюджетов финансовые органы имеют право вносить изменения в квартальные назначения и в статьи расходов соответствующих бюджетов в пределах утвержденных годовых ассигнований по разделам и подразделам функциональной бюджетной классификации и ведомственной классификации расходов бюджета.

Справка об изменении бюджетной сметы (ф. 2). В связи с изменениями, вносимыми в утвержденные годовые и квартальные назначения по финансированию главных распорядителей бюджетных средств, учреждений и организаций, непосредственно финансируемых из областного, городского, районного бюджетов, работниками соответствующих отраслевых отделов (инспекций) составляются справки об изменении бюджетной сметы по ф. 2.

Поступившие в бухгалтерию документы подвергаются проверке как по форме (наличие всех реквизитов и подписей), так и по содержанию (законность операций, правильность арифметических подсчетов и т. д.), после чего принимаются к учету. Принятые к учету документы оформляются общим *мемориальным ордером* (ф. 274) по всем операциям за день, или иным мемориальным ордером при механизированной обработке документов.

Учетные регистры. В учете возникает необходимость группировки (систематизации по определенным признакам) информации, содержащейся в первичных документах. Средством для этого выступают учетные регистры. *Учётный регистр* – документ, в котором производится накопление и группировка учетной информации, содержащейся в первичных

учетных документах. Результаты систематизации информации из учетных регистров переносятся в бухгалтерскую *отчетность*.

Рассмотрим основные регистры, применяемые в финансовых органах при ведении бухгалтерского учета исполнения бюджета.

Книга (карточка) «Журнал – Главная» (ф. 1-ф). В книге «Журнал – Главная» или карточке (при компьютерной обработке информации) объединяются хронологическая и систематическая записи по счетам второго порядка учета исполнения местных бюджетов. Записи операций производятся ежедневно на основании мемориального ордера и приложенных к нему документов.

Книга (карточка) текущих счетов распорядителей бюджетных средств и кассовых расходов (ф. 3-ф). В книге (карточке) ф. 3-ф учитываются:

- плановые назначения по финансированию главных распорядителей бюджетных средств, учреждений и организаций, непосредственно финансируемых из областного, районного, городского, сельского и поселкового бюджетов, а также из государственных целевых внебюджетных фондов;
- суммы, перечисленные на текущие счета распорядителей бюджетных средств на оплату расходов в соответствии с предусмотренными ассигнованиями из бюджета;
- кассовые расходы, произведенные распорядителями бюджетных средств;
- остаток бюджетных ассигнований.

Книга (карточка) расчетов с другими бюджетами (ф. 4-ф). В книге (карточке) ф. 4-ф учитываются взаимные расчеты между бюджетами; средства, передаваемые другим бюджетам; средства, получаемые из других бюджетов.

Книга (карточка) доходов бюджета ф. 5-ф. В ней учитываются доходы, поступившие в местные бюджеты, и невыясненные поступления.

Ведомости, карточки и другие бухгалтерские регистры, как и бухгалтерские книги на предстоящий год, должны быть подготовлены в каждом финансовом органе *не позднее 31 декабря*.

3 План счетов исполнения бюджета

Счет – способ группировки информации о состоянии и изменении экономически однородных объектов. *План счетов* бухгалтерского учета в финансовых органах представляет собой систематизированный по установленным принципам перечень синтетических счетов и субсчетов бухгалтерского учета, необходимый для отражения операций по исполнению бюджета. Во всех финансовых органах РБ применяется *единый* перечень счетов. Он закреплен в *Инструкции № 299* (приложение А).

Он включает восемь нижеследующих разделов.

- I. Денежные средства.
- II. Расходы.
- IV. Доходы.
- V. Ссуды, займы, выданные и полученные.
- VI. Расчеты.
- VII. Средства, переданные и полученные.
- VIII. Прочие источники средств бюджета.
- IX. Результаты.

Каждый раздел содержит один счет первого порядка, объединяющий группу однородных счетов второго порядка. Счетам присвоены определенные номера (шифры). Шифры счетов первого порядка двузначные – с 01 по 09. Счета второго порядка имеют трехзначный шифр, первые две цифры которого указывают порядковый номер счета первого порядка и третья – порядковый номер счета второго порядка внутри данного счета первого порядка.

Учет операций по забалансовым счетам ведется внесистемно, т. е. без составления мемориальных ордеров. **Внесение изменений или дополнений в план счетов текущего учета не разрешается.**

Краткая характеристика счетов первого порядка, применяемых для текущего учета исполнения местных бюджетов в финансовых органах представлена в таблице 1.3.

Таблица 1.3 – Краткая характеристика счетов, применяемых для учета исполнения местных бюджетов

Шифр счета и наименование счета. Классификация счета по способу структурирования информации	Объект учета
Счет 01 «Денежные средства» активный	денежные средства местного бюджета, государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов
Счет 02 «Расходы» активный	кассовые расходы местных бюджетов, государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов
Счет 04 «Доходы» пассивный	доходы, поступающие на текущие (основные) счета местных бюджетов; доходы государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов; доходы, зачисляемые на основании заключений финансовых органов по актам-заявлениям о зачете платежей в бюджет в счет финансирования из бюджета
Счет 05 «Ссуды выданные и полученные» активно-пассивный	операции по получению и погашению ссуд, которые могут быть выданы из вышестоящего бюджета нижестоящему
Счет 06 «Расчеты»	операции по взаимным расчетам между бюджетами, возникающими в процессе исполнения бюджета

активно-пассивный	
Счет 07 «Средства переданные и полученные» активно-пассивный	средства, субсидии, субвенции, дотации, полученные из республиканского бюджета в бюджеты областей и г. Минска, а также передаваемые местным бюджетам и получаемые из местных бюджетов
Счет 08 Прочие источники средств бюджета пассивный	заемные средства, привлекаемые местными исполнительными и распорядительными органами для финансирования дефицита бюджета (облигации местных займов)
Счет 09 Результаты пассивный	предназначен для определения результатов исполнения местных бюджетов

Следует отметить, что субсчета 051, 061, 064, 066, 068, 071, 074, 076, 078 используются *только в областных* финансовых управлениях. Учет операций исполнения сметы расходов на содержание аппарата финансового органа ведется по отдельному плану счетов, разработанному для бюджетных учреждений (организаций).

За балансом открываются счета для учета непогашенной задолженности по ссудам, средств в расчетах, не закрытых в конце года, средств в депозитах, акциях других средств, не учитываемых в составе актива и пассива баланса. Учет операций по забалансовым счетам ведется по простой системе бухгалтерского учета в соответствующих регистрах.

4 Баланс финансового органа по исполнению бюджета: структура, содержание

Баланс финансового органа отражает *кассовое* исполнение бюджета. Бухгалтерский баланс состоит из двух частей — актива и пассива.

Актив – это часть бухгалтерского баланса, характеризующая состав, размещение и использование средств бюджета. В нем отражаются денежные средства бюджета, хранящиеся в учреждениях банков, расходы бюджета, краткосрочные ссуды, выданные другим бюджетам, средства, переданные другим бюджетам, и расчеты с другими бюджетами.

Пассив – это часть бухгалтерского баланса, в которой показывается источник образования средств бюджета. В нем отражаются доходы бюджета, полученные ссуды, средства, полученные из других бюджетов, расчеты и результаты исполнения бюджета.

Итоги актива и пассива будут всегда равны между собой, что является основным свойством бухгалтерского баланса.

В таблице 1.4 представлена структура баланса исполнения бюджета.

Таблица 1.4 – Структура баланса исполнения бюджета

Актив	Пассив
Денежные средства	Доходы
Расходы	Ссуды, займы полученные
Ссуды, займы выданные	Расчеты
Расчеты	Средства полученные
Средства переданные	Результаты
<i>ИТОГО</i>	<i>ИТОГО</i>

Основанием для составления бухгалтерского баланса служат суммы остатков, выведенные в книге (карточке) «Журнал-главная», в книгах (карточках) аналитического учета и оборотных ведомостях. Баланс исполнения бюджета (форма 101) включает: актив, пассив, забалансовые счета.

ТЕМА 1.4. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ДОХОДОВ БЮДЖЕТА В ФИНАНСОВЫХ ОРГАНАХ

- 1 Синтетический учет денежных средств
- 2 Синтетический и аналитический учет доходов бюджета. Учет невыясненных поступлений

1 Синтетический и аналитический учет денежных средств

Порядок зачисления платежей в доход республиканского бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов, уплачиваемых плательщиками, взыскиваемых с плательщиков в белорусских рублях и иностранной валюте, а также возврата и распределения поступивших платежей в бюджет закреплен в Инструкции о порядке исполнения республиканского бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов по доходам [10]. Порядок зачисления платежей в доход местных бюджетов, уплачиваемых плательщиками, взыскиваемых с плательщиков в белорусских рублях, а также возврата и распределения поступивших платежей в бюджет регулируется Инструкцией о порядке исполнения местных бюджетов по доходам [9].

Каждому местному бюджету в филиале «АСБ Беларусбанк» открывается *транзитный счет* Министерства финансов Республики Беларусь по месту нахождения финансового органа. Денежные средства, поступившие на транзитный счет, подлежат перечислению на счет Главного управления Министерства финансов по соответствующей области или г. Минску, который открывается в филиале «АСБ Беларусбанк» для каждого бюджета базового уровня по месту нахождения районного городского финансового отдела. Перечисление денежных средств с транзитного счета на счет районного бюджета осуществляется филиалом «АСБ Беларусбанк» на основании постоянно действующего платежного поручения

районного финансового отдела мемориальным орденом. Наличие остатка денежных средств на транзитных счетах на конец операционного дня не допускается.

Порядок организации и ведения бухгалтерского учета денежных средств в местных финансовых органах закреплен в Инструкции № 299 [11]. Для учета денежных средств бюджета в финансовых органах предназначен активный счет 01 «Денежные средства», который подразделяется на ряд субсчетов (таблица 1.5).

Таблица 1.5 – Субсчета счета 01 «Денежные средства»

Код субсчета	Наименование субсчета
011	Денежные средства на текущем (основном) счете местного бюджета
012	Денежные средства местного дорожного фонда
013	Денежные средства местного фонда охраны природы
014	Денежные средства на текущих счетах распорядителей бюджетных средств
015	Денежные средства целевого бюджетного фонда для финансирования расходов на содержание ведомственного жилищного фонда
016	Денежные средства фонда поддержки ведомственных дошкольных учреждений
017	Денежные средства других фондов местных Советов депутатов
018	Текущий счет местного бюджета в иностранной валюте
019	Суммы в пути

Учет денежных средств местного бюджета осуществляется на субсчете 011 «Денежные средства на текущем (основном) счете местного бюджета». На рисунке 1.3 представлена схема субсчета 011 «Денежные средства на текущем (основном) счете местного бюджета».

**011 «Денежные средства на текущем (основном) счете
местного бюджета»**

Дебет

активный

Кредит

<p align="center">Сальдо</p> <p>остаток денежных средств на начало периода</p> <hr/> <ul style="list-style-type: none"> — возврат бюджетных средств распорядителями средств; — средства, полученные из нижестоящих бюджетов; — доходы бюджета и невыясненные поступления, кроме доходов целевых бюджетных и внебюджетных фондов; — краткосрочные ссуды, полученные из вышестоящих бюджетов; — средства, полученные из вышестоящих бюджетов по взаимным расчетам, субвенциям, субсидиям, средствам фонда финансовой поддержки регионов; — другие поступления <hr/> <p align="center">Оборот</p>	<ul style="list-style-type: none"> — финансирование распорядителей бюджетных средств в соответствии с предусмотренными ассигнованиями по бюджету; — финансирование других мероприятий за счет средств, предусмотренных в бюджете; — перечисление средств нижестоящим бюджетам по взаимным расчетам, субвенциям, субсидиям, средствам фонда финансовой поддержки регионов; — возврат излишне зачисленных в бюджет доходов; — перечисление невыясненных поступлений для зачисления по принадлежности в другие бюджеты или другим организациям; — средства, направленные на погашение ценных бумаг; — другие перечисления <hr/> <p align="center">Оборот</p>
<p align="center">Сальдо</p> <p>остаток денежных средств на конец периода</p>	

Рисунок 1. 3 – Схема счета 011 «Денежные средства на текущем (основном) счете местного бюджета»

Бухгалтерские записи операций по исполнению местного бюджета формируются на основании данных *двух выписок банка — транзитного счета* районного финансового отдела по учету доходов бюджета и *текущего счета казначейства* по учету средств местного бюджета. Методика синтетического учета денежных средств местных бюджетов представлена в таблице 1.6.

Таблица 1.6 – Методика синтетического учета денежных средств местных бюджетов

Содержание операции	Дебет	Кредит
Поступление доходов бюджета на текущий (основной) счет местного бюджета, в т. ч. в иностранной валюте	011(+)	040(+)
Зачисление на текущий (основной) счет местного бюджета сумм, требующих выяснения	011(+)	041(+)
Поступление в следующем за отчетным месяце на текущий (основной) счет местного бюджета сумм, числящихся в пути	011(+)	019(-)
Получение краткосрочных ссуд	011(+)	051(+), 052(+), 054(+)

Поступление средств на текущий (основной) счет местного бюджета в погашение задолженности по взаимным расчетам	011(+)	061(-), 062(-)
Поступление средств от размещения ценных бумаг и прочих источников поступлений	011 (+)	080(+), 081(+)
Возврат бюджетных средств распорядителями средств	011(+)	014(-)
Перечисление бюджетных средств на текущие счета распорядителей средств бюджета	014(+)	011(-)
Перечисление невыясненных поступлений для зачисления по принадлежности в другие бюджеты или другим организациям	041(-)	011(-)
Возврат излишне зачисленных в бюджет доходов	040(-)	011(-)
Погашение краткосрочных ссуд	051(-), 052(-), 054(-)	011(-)
Перечисление средств с текущего (основного) счета местного бюджета в погашение задолженности по взаимным расчетам	061(-), 062(-)	011(-)
Оплата расходов согласно поручению финансового органа непосредственно с текущего (основного) счета местного бюджета за счет средств бюджета	020 (+)	011 (-)

2 Синтетический и аналитический учет доходов бюджета. Учет невыясненных поступлений

Для бухгалтерского учета доходов бюджета предназначен пассивный счет первого порядка 04 «Доходы», который подразделяется на счета второго порядка (таблица 1.7).

Таблица 1.7 – Субсчета счета 04 «Доходы»

Код субсчета	Наименование субсчета
040	Доходы бюджета
041	Невыясненные поступления и суммы, временно отнесенные на доходы местного бюджета
042	Доходы местного дорожного фонда
043	Доходы местного фонда охраны природы
045	Поступления в целевой бюджетный фонд для финансирования расходов на содержание ведомственного жилищного фонда
046	Поступления средств в фонд поддержки ведомственных дошкольных учреждений
047	Доходы других фондов местных Советов депутатов

Учет доходов местного бюджета осуществляется на субсчете 040 «Доходы бюджета». На рисунке 1.4 представлена схема субсчета 040 «Доходы бюджета».

Учет исполнения доходов местного бюджета осуществляется финансовым органом, исполкомом в установленном порядке по кодам разделов и подразделов классификации доходов на основании выписки банка и (или) главного управления по соответствующему счету областного, рай-

онного, сельского бюджета, транзитному счету и приложений к ней.

Дебет	040 «Доходы бюджета» пассивный	Кредит
<i>в течение финансового года:</i>		
		Сальдо сумма доходов бюджета на начало периода
— возврат излишне поступивших доходов		— поступление доходов на текущий (основной) счет местного бюджета в учреждении банка; — отнесение на доходы бюджета невыясненных поступлений; — зачет задолженности по платежам в бюджет в счет финансирования распорядителей бюджетных средств; — передача части платежей нижестоящих бюджетов вышестоящему бюджету в соответствии с утвержденным бюджетом по нормативу и наоборот; — отнесение на доходы сумм, находящихся в пути; — прочие поступления
Оборот		Оборот
		Сальдо сумма доходов бюджета на конец периода
<i>в конце финансового года производится годовое заключение счетов</i>		
— списание поступивших за отчетный год доходов на результаты исполнения бюджета		
Оборот		Оборот

Рисунок 1.4 – Схема счета 040 «Доходы бюджета»

Методика синтетического учета доходов местных бюджетов представлена в таблице 1.8.

Таблица 1.8 – Методика синтетического учета доходов местных бюджетов

Содержание операции	Дебет	Кредит
Поступление доходов бюджета на текущий (основной) счет местного бюджета, в т. ч. в иностранной валюте	011(+)	040(+)
Отнесение на доходы бюджета невыясненных поступлений	041(-)	040(+)
Отнесение на доходы сумм, не поступивших на текущий (основной) счет местного бюджета в отчетном месяце	019(+)	040(+)
Возврат излишних поступивших доходов бюджета	041(-)	011(-)
Списание на результаты исполнения бюджета поступивших за отчетный год доходов	041(-)	090(+)

Учет невыясненных поступлений. Субсчет 041 «Невыясненные поступления и суммы, временно отнесенные на доходы местного бюджета» — учитываются зачисленные учреждениями банков на счет местного бюджета суммы, по которым нет оснований к зачислению их в доходы данного бюджета или к отнесению их на соответствующие подразделения бюджетной классификации по субсчету 040 «Доходы бюджета». Поступившая сумма невыясненных доходов записывается в справку о доходах за день отдельной строкой.

Финансовый орган обязан немедленно принять меры к выяснению принадлежности этих сумм. В том случае, если будет установлено, что сумма относится к доходам данного бюджета, она списывается со счета невыясненных поступлений и зачисляется на кредит субсчета 040 «Доходы бюджета» по соответствующему подразделению бюджетной классификации. Если в результате выяснения окажется, что сумма не является доходом данного бюджета, то по платежному поручению финансового органа она списывается банком со счета местного бюджета для зачисления по принадлежности.

На субсчете 041 «Невыясненные поступления и суммы, временно отнесенные на доходы местного бюджета» могут учитываться поступившие суммы не более одного месяца со дня их зачисления в бюджет, а поступившие в декабре — до 31 декабря текущего года. В течение указанных сроков должна быть выявлена их принадлежность.

Если по истечении установленных сроков суммы останутся невыясненными, они списываются с субсчета 041 «Невыясненные поступления и суммы, временно отнесенные на доходы местного бюджета» и зачисляются в доходы бюджета по подразделению бюджетной классификации «Прочие поступления».

Аналитический учет доходов. Поступившие доходы на счет местного бюджета записываются общими суммами по каждому подразделению бюджетной классификации в справку о доходах (ф. 3) за день, а затем в книгу (карточку) доходов ф. 5-ф. Книга доходов заполняется ежедневно на основании мемориального ордера и справки о доходах, поступивших за день.

ТЕМА 1.5. УЧЕТ ФИНАНСИРОВАНИЯ И РАСХОДОВ БЮДЖЕТА В ФИНАНСОВЫХ ОРГАНАХ

- 1 Синтетический учет бюджетного финансирования
- 2 Синтетический и аналитический учет расходов бюджета

1 Синтетический учет бюджетного финансирования

Финансирование из бюджета носит целевой характер, то есть предоставляется только на мероприятия, предусмотренные утвержденным бюджетом и бюджетной сметой организаций, учреждений. Оно осуществляется в меру выполнения бюджетной организацией планов развертывания сети и укомплектования штатов и контингентов.

Согласно ст. 2 БК РБ *бюджетные ассигнования — полномочия на использование суммы бюджетных средств, определенной распорядителем бюджетных средств получателю бюджетных средств в соответствующем финансовом году для исполнения бюджетных обязательств.*

Бюджетные назначения – полномочия на использование и (или) распределение определенной суммы бюджетных средств, предоставленные на основании реестра расходных обязательств распорядителям бюджетных средств законом о республиканском бюджете на очередной финансовый год или решением местного Совета депутатов о бюджете на очередной финансовый год.

Распорядитель бюджетных средств – организация, которая в соответствии с настоящим Кодексом и иными актами бюджетного законодательства имеет полномочия на распределение бюджетных ассигнований между получателями бюджетных средств, а также осуществляет другие функции.

Получатель бюджетных средств – бюджетная или иная организация, индивидуальный предприниматель, имеющие право на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств в соответствующем финансовом году и отвечающие за целевое и эффективное использование полученных бюджетных средств [28].

Финансовый год установлен с 1 января по 31 декабря календарного года.

Право на расходование бюджетных ассигнований, предусмотренных в сметах текущего финансового (бюджетного) года, прекращается по окончании года. *Остатки неиспользованных бюджетных ассигнований закрываются* соответствующими финансовыми органами *и используются* для финансирования расходов соответствующих бюджетов *в очередном финансовом (бюджетном) году.*

Финансирование расходов распорядителей (получателей) средств бюджета производится в соответствии с утвержденными Министерством финансов правилами с использованием *автоматизированной системы государственного казначейства (АСГК).* Все распорядители средств бюджета должны быть зарегистрированы в соответствующем территориальном органе государственного казначейства.

Денежные средства со счетов органов казначейства перечисляются непосредственно на счета организаций-поставщиков, оказывающих услуги, выполняющих работы, поставляющих материальные ценности бюд-

жетному сектору экономики, и других получателей средств. Перечисление бюджетных ассигнований распорядителями средств оформляется следующей записью:

Дт сч. 014 «Текущие счета распорядителей средств по местному бюджету»;

Кт сч. 011 «Денежные средства на счете местного бюджета».

Эта запись отражает движение денежных средств на текущих счетах местного бюджета: *увеличение средств на текущем счете распорядителей средств и уменьшение средств на текущем (основном) счете местного бюджета.*

2 Синтетический и аналитический учет расходов бюджета

Порядок исполнения государственного бюджета по расходам регулируется *Инструкцией о порядке организации и осуществления исполнения республиканского бюджета, местных бюджетов, бюджета государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты населения Республики Беларусь*, утвержденной постановлением Министерства финансов РБ от 27 июля 2011 г. № 63.

Согласно Инструкции № 299 для учета *кассовых* расходов местных бюджетов и специальных целевых фондов предназначается **активный счет 02 «Расходы»**, который подразделяется на ряд субсчетов (таблица 1.9).

Таблица 1.9 – Субсчета счета 02 «Расходы»

Код субсчета	Наименование субсчета
020	Расходы бюджета
022	Расходы местного дорожного фонда
023	Расходы местного фонда охраны природы
025	Расходы целевого бюджетного фонда для финансирования расходов на содержание ведомственного жилищного фонда
026	Расходы фонда поддержки ведомственных дошкольных учреждений
027	Расходы других фондов местных Советов депутатов

Учет *кассовых* расходов местного бюджета осуществляется на субсчете 020 «Расходы бюджета» На рисунке 1.5 представлена схема субсчета 040 «Доходы бюджета».

Дебет	020 «Расходы бюджета» активный	Кредит
<i>в течение финансового года:</i>		
Сальдо сумма произведенных кассовых расходов на начало периода		
<ul style="list-style-type: none"> — кассовые расходы местных бюджетов на основании отчетов главных распорядителей бюджетных средств об исполнении сметы расходов; — суммы, перечисленные непосредственно финансовыми органами со счетов бюджета (основного и валютного); — кассовые расходы субъектов хозяйствования, переданные в течение года из других бюджетов по взаимным расчетам; — зачеты в счет дотации, причитающейся местному бюджету возврат излишне поступивших доходов 		— суммы кассовых расходов учреждений, переданные в течение года другим бюджетам по взаимным расчетам
Оборот		Оборот
Сальдо сумма произведенных кассовых расходов на конец		
<i>в конце финансового года производится годовое заключение счетов</i>		
		— списание кассовых расходов бюджета, произведенных за год, на результаты бюджета
Оборот		Оборот

Рисунок 1.5 – Схема счета 020 «Расходы бюджета»

Методика синтетического учета расходов местных бюджетов представлена в таблице 1.10.

Таблица 1.10 – Методика синтетического учета расходов местных бюджетов

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списание кассовых расходов согласно отчетам распорядителей бюджетных средств по средствам бюджета	020(+)	014(-)
Оплата расходов с текущего счета местного бюджета за счет средств бюджета	020(+)	011(-)
Отнесение на взаимные расчеты сумм финансирования, произведенного по принятому учреждению, предприятию и организации до момента передачи	020(+) или 014(+)	062(-)
Отнесение на взаимные расчеты сумм финансирования, произведенного по переданному учреждению, предприятию и организации до момента передачи	062(+)	020(-) или 014(-)
Списание на результаты исполнения бюджета произведенных за отчетный год расходов	090(-)	020(-)

Учет исполнения кассовых расходов местного бюджета осуществляется по кодам разделов и подразделов классификации доходов.

ТЕМА 1.6. УЧЕТ РЕЗУЛЬТАТОВ ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТА В ФИНАНСОВЫХ ОРГАНАХ. ОТЧЕТНОСТЬ ФИНАНСОВЫХ ОРГАНОВ

- 1 Подготовительная работа финансовых органов перед годовым заключением счетов
- 2 Годовое заключение счетов текущего учета. Определение и учет результатов исполнения бюджета
- 3 Отчетность финансовых органов

1 Подготовительная работа финансовых органов по годовому заключению счетов

Исполнение бюджетов завершается 31 декабря. Для составления годового отчета о результатах исполнения бюджетов соответствующим финансовым органам необходимо провести **подготовительную работу**. Делается это в следующем порядке.

Предварительно проверяется **состояние расчетов** по краткосрочным ссудам и по взаимным расчетам между бюджетами, списываются суммы невыясненных поступлений. Взаимные расчеты с другими бюджетами и расчеты по ссудам, займам, выданным и полученным, к концу года должны быть закончены. Поэтому на счетах 05 «Ссуды, займы выданные и полученные» и 06 «Расчеты» не должно быть остатков на конец года. На основании решений Совета Министров республики или исполкома местного Совета, суммы непогашенных ссуд списываются на счет 07 «Средства переданные и полученные» и на соответствующий субсчет в зависимости от того, какому или из какого бюджета была предоставлена (получена) краткосрочная ссуда.

В том случае, если на конец года в местных бюджетах остались суммы **невыясненных поступлений** по субсчету 041 «Невыясненные поступления и суммы, временно отнесенные на доходы местного бюджета», то они должны быть списаны на счет 040 «Доходы бюджета».

Остатки денежных средств на счетах распорядителей бюджетных средств, состоящих на республиканском бюджете и местных бюджетах, не списываются с этих счетов, а переходят на следующий год и засчитываются в счет финансирования будущего года.

Финансовые органы проверяют достоверность записей по всем балансовым счетам на основании данных годовых отчетов главных распорядителей средств, отчетов учреждений банковской системы о расходовании средств на капитальные вложения и другие мероприятия, выписок

с текущих счетов по состоянию на 1 января об остатках денежных средств, сведений по оперативному учету закрепленных доходных источников, получаемых от инспекций МНС.

После проведения этой работы бухгалтерия по бюджету приступает к определению результатов исполнения бюджета.

2 Годовое заключение счетов текущего учета. Определение и учет результатов исполнения бюджета

Чтобы определить результаты исполнения бюджетов необходимо выполнить ряд бухгалтерских операций *по закрытию счетов текущего учета*.

Годовое заключение счетов текущего учета – запись *остатков* на балансовых счетах на их *противоположную сторону*, то есть дебетового остатка в кредит счетов, а кредитового – в дебет.

Общая сумма кассовых доходов бюджета – это кассовые доходы бюджета, полученные **за год**, независимо от источников их образования. *Общую сумму кассовых расходов бюджета* составляют все кассовые расходы бюджета, произведенные **за год**, независимо от их целевого назначения.

Бухгалтерские записи по годовому закрытию счетов выполняются в следующей *последовательности*:

- 1) списание общей суммы кассовых расходов бюджета;
- 2) списание общей суммы кассовых доходов бюджета;
- 3) списание взаимных расчетов.

В результате годового заключения счетов происходит списание доходов и расходов на результаты исполнения бюджета.

Согласно Инструкции № 299 для учета *кассовых* расходов местных бюджетов и специальных целевых фондов предназначается пассивный **счет 09 «Результаты»**, который подразделяется на ряд субсчетов (таблица 1.11).

Таблица 1.11 – Субсчета счета 09 «Результаты»

Код субсчета	Наименование субсчета
090	Результаты исполнения бюджета
092	Результаты исполнения местного дорожного фонда
093	Результаты исполнения местного фонда охраны природы
095	Результаты исполнения целевого бюджетного фонда для финансирования расходов на содержание ведомственного жилищного фонда
096	Результаты исполнения фонда поддержки ведомственных дошкольных учреждений
097	Результаты исполнения других фондов местных Советов депутатов

Учет доходов местного бюджета осуществляется на субсчете 090 «Результаты исполнения бюджета». На рисунке 1.6 представлена схема субсчета 090 «Результаты исполнения бюджета».

Дебет	090 «Результаты исполнения бюджета»	Кредит
<i>пассивный</i>		
	Сальдо результат исполнения бюджета на начало периода	
— списание остатков по субсчетам счета 02 «Расходы»;		— списание остатков по субсчетам счета 04 «Доходы»;
— списание дебетовых оборотов по субсчетам расчетов по переданным средствам		— списание кредитовых оборотов по субсчетам расчетов по полученным средствам
Оборот		Оборот
		Сальдо результат исполнения бюджета на конец периода

Рисунок 1.6 – Схема счета 090 «Результаты исполнения бюджета»

Методика синтетического учета доходов местных бюджетов представлена в таблице 1.12.

Таблица 1.12 – Методика синтетического учета результатов исполнения местных бюджетов

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списание на результаты исполнения бюджета произведенных в отчетном году кассовых расходов	090(-)	020(-)
Списание на результаты исполнения бюджета поступивших за отчетный год доходов	040 (-)	090(+)
Списание на результаты исполнения бюджета переданных средств	090(-)	072, 073, 074, 075, 076, 077, 078, 079 (-)
Списание на результаты исполнения бюджета полученных средств	072, 073, 074, 075, 076, 077, 078, 079 (-)	090(+)

В результате списания доходов и расходов, а также средств, переданных и полученных на субсчет «Результаты исполнения бюджета», счета «Доходы», «Расходы» и «Средства, переданные и полученные» **закрываются**.

На заключительные операции составляются **мемориальные ордера**, датируемые 31 декабря. Заключительные операции *не включаются в оборот за декабрь*. Они записываются в книгу «Журнал – Главная» и в книги аналитического учета после подсчета оборотов за декабрь и записи ос-

татков на 1 января **до заключительных оборотов**. Затем определяется заключительный оборот и выводится новый остаток на 1 января **после заключительных оборотов**.

В новом году после утверждения бюджета с субсчета 090 «Результаты исполнения бюджета» списывается сумма, предусмотренная бюджетом на покрытие расходов текущего года, и зачисляется на кредит субсчета 040 «Доходы бюджета».

После проведения всех записей составляется баланс до и после заключительных оборотов.

3 Отчетность финансовых органов

Отчетность об исполнении бюджета характеризует исполнение бюджета за соответствующий период. Посредством отчетности осуществляется контроль за процессом исполнения бюджета, поступлением доходов бюджета, расходованием средств на мероприятия, предусмотренные в утвержденном бюджете.

Финансовые органы непосредственно составляют отчет об исполняемых ими бюджетах и проводят большую организационную работу по подготовке и составлению отчетов других органов, участвующих в исполнении бюджета.

Отчетность об исполнении бюджета делится на *промежуточную* и *годовую*. Промежуточная отчетность подразделяется на *месячную* и *квартальную*.

Финансовые органы обязаны проводить проверку представляемых им отчетов об исполнении нижестоящих бюджетов и бюджетных смет бюджетных организаций, учреждений. Финансовые органы обязаны проводить проверку отчетов об исполнении смет, представляемых главными распорядителями средств по соответствующему бюджету.

Финансовые органы обязаны производить анализ отчетов распорядителей средств об исполнении смет, а также отчетов об исполнении нижестоящих бюджетов.

Годовые отчеты об исполнении бюджета финансовыми органами представляются в исполнительный комитет соответствующего Совета и в вышестоящий финансовый орган.

Баланс исполнения бюджета (код формы 101, 201)

При составлении балансов об исполнении местных бюджетов необходимо учесть, что остатков денежных средств на балансовом счете 014 «Денежные средства на текущих счетах распорядителей бюджетных средств», как правило, быть не должно.

Следует обратить внимание на то, что привлечение (погашение) бюджетных кредитов, полученных из республиканского и вышестоящих местных бюджетов, а также прочих источников внутреннего финансирования, отражается в балансе развернуто, то есть в активе баланса – суммы

дебетовых оборотов по субсчетам 051, 052 и 054, в пассиве баланса – суммы кредитовых оборотов по этим субсчетам.

Суммы непогашенной задолженности по бюджетным кредитам, полученным из республиканского и вышестоящих бюджетов, прочим источникам внутреннего финансирования, бюджетным ссудам, бюджетным займам в конце отчетного года относятся на следующие забалансовые счета:

- 0052 «Бюджетные кредиты, выданные (полученные) из вышестоящего местного бюджета» – задолженность по бюджетным кредитам, выданным (полученным) из вышестоящего местного (республиканского) бюджета;
- 0053 «Ссуды, займы, полученные из внебюджетных фондов и прочих источников» – задолженность по прочим источникам внутреннего финансирования;
- 0057 «Ссуды выданные (полученные)» – задолженность по бюджетным ссудам, бюджетным займам, выданным юридическим лицам.

С целью единых подходов к отражению в бухгалтерском учете взаимных расчетов между бюджетами средства, переданные и полученные из других бюджетов, показываются свернуто и по плану и по исполнению, т. е. как разница между суммами кредитовых оборотов по субсчетам 071 (061), 072 (062), 076 (066), 077 (067), 078 (068), 079 (069) и дебетовых оборотов по этим субсчетам.

Взаимные расчеты между бюджетами должны быть завершены до конца отчетного финансового года. Незакрытые расчеты между бюджетами относятся на результаты исполнения бюджета и показываются на забалансовом счете 0063 «Средства в расчетах, не закрытых в конце года».

Доходы бюджета (код формы 102 по видам бюджетов, 202)

Форма 102 в отчете об исполнении бюджета составляется в разрезе видов бюджетов (областные, городские (городов областного подчинения), районные (городов районного подчинения), поселковые, сельские) – по разделам и подразделам классификации доходов бюджета. Форма 202 в отчете об исполнении бюджета города районного подчинения, поселкового, сельского Совета составляется по разделам и подразделам классификации доходов бюджета.

В графе «Уточненные назначения» отражаются показатели бюджетной росписи с учетом внесенных в отчетном году уточнений.

В графе «Исполнено» отражаются показатели по фактическому поступлению доходов на счета по учету средств местных бюджетов в виде налогов и сборов, других налоговых и неналоговых доходов, безвозмездных поступлений.

Сумма, показанная в годовом отчете по строке «Итого доходов» по графе «На конец отчетного периода» (до проведения заключительных записей по счетам текущего учета), должна соответствовать остатку по

субсчета 040 (407 – в балансе об исполнении бюджета первичного уровня) «Доходы бюджета».

Расходы (код формы 103)

В форме 103 отчета об исполнении бюджета за отчетный год отражаются расходы по функциональной, программной, ведомственной и экономической классификации расходов, источники финансирования дефицита местных бюджетов – в соответствии с классификацией финансирования дефицита бюджета. Данный отчет составляется в разрезе видов бюджетов (областные, городские (городов областного подчинения), районные, городов районного подчинения, поселковые, сельские).

Сумма, показанная в годовом отчете по исполнению консолидированного бюджета области (Минска) по строке «Итого расходов» по графе «На конец отчетного периода» (до проведения заключительных записей по счетам текущего учета), должна соответствовать субсчету 020 «Расходы бюджета» в балансе.

В графе «Уточненные назначения» отражаются показатели бюджетной росписи с учетом внесенных в отчетном году уточнений.

В графе «Исполнено» отражаются суммы кассовых расходов местных бюджетов.

Сумма, показанная в источниках финансирования дефицита бюджета

– по строке «Остатки на конец отчетного периода», должна соответствовать остатку по счету 01 «Денежные средства» баланса;

– по строке «Ценные бумаги, выпускаемые органами местного управления и самоуправления» по источникам, получаемым от банков, иных юридических лиц и физических лиц (код 90.50), — сумме остатка по субсчету 080 баланса;

– по строкам «Источники от операций с принадлежащим государству имуществом» (код 93.00) и «Операции по средствам в иностранной валюте» (код 94.00) – сумме остатка по субсчету 081 баланса;

– по строке «Получение бюджетных ссуд, бюджетных займов» по источникам, получаемым из других секторов государственного управления (код 91.21), – сумме кредитовых оборотов по субсчету 051, 052 баланса;

– по строке «Погашение основного долга» по источникам, получаемым из других секторов государственного управления (код 91.22), – сумме кредитовых оборотов по субсчету 054 баланса.

Сводный отчет об исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств (код формы 104, 104-г, 204, 204-г)

Сводные отчеты об исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств по ф. 104, 204 и сводные отчеты об исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств (по гуманитарной, благотворительной помощи) по ф. 104-г, 204-г составляются отдельно в разрезе разделов, подразделов, глав и видов.

В сводном отчете об исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств заполняются графы «Утверждено по смете на год» и «Исполнено (по текущему счету в банке)».

В сводном отчете об исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств (по гуманитарной, благотворительной помощи) заполняется только графа «Исполнено (по текущему счету в банке)».

Сводный отчет об исполнении смет доходов и расходов внебюджетных средств (код формы 104, 204)

Сводный отчет об исполнении смет доходов и расходов внебюджетных средств составляется по средствам от приносящей деятельности в разрезе разделов, подразделов, видов, глав. При этом в отчет не включаются данные по гуманитарной, благотворительной помощи, а также всем видам средств, не относящихся к средствам от приносящей деятельности, средств, зачисляемых в счет компенсации расходов бюджета в доход этого бюджета.

Сводный отчет о поступлении и расходовании средств государственных целевых бюджетных фондов (код формы 104-БФ)

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О республиканском бюджете на очередной финансовый год» в состав местных бюджетов включены средства государственных целевых бюджетных фондов: инновационных фондов, образуемых областными и Минским городским исполнительными комитетами. В связи с этим, а также исходя из внесенных изменений в состав бухгалтерской отчетности распорядителей (получателей) средств бюджета представляется отчет о поступлении и расходовании средств государственных целевых бюджетных фондов по форме 104-БФ отдельно по каждому фонду в разрезе глав.

Данный отчет составляется на основании отчетов распорядителей средств соответствующих фондов по форме 7 «Отчет о поступлении и расходовании государственных целевых бюджетных фондов».

Сводный отчет о долгах органов местного управления и самоуправления (код формы 107)

Сведения о долгах местных органов местного управления и самоуправления отражаются в данной форме на основании реестра долгов местных Советов депутатов.

Сводный отчет о недостачах и хищениях имущества в бюджетных организациях (код формы 115, 215)

Справка о задолженности по средствам бюджета на конец отчетного периода (код формы 116, 216)

Сводные отчеты по формам 116, 216 составляются в порядке, определенном письмом Главного государственного казначейства Министерства финансов Республики Беларусь от 31 декабря 2008 г. № 16-11/429. Кроме того, дополнительно представляется справка о задолженности по средствам бюджета на конец отчетного периода по наступившим срокам платежа (просроченной задолженности).

Во всех формах отчетов об исполнении местных бюджетов должна быть обеспечена сопоставимость отчетных данных на начало года с соответствующими показателями на конец предыдущего года, а также соблюдена увязка показателей внутри форм и с данными баланса.

Бухгалтерская отчетность об исполнении местных бюджетов составляется в тысячах белорусских рублей с одним десятичным знаком.

Одновременно с отчетом представляется пояснительная записка (ф. 16).

«Пояснительная записка» (ф. 16) оформляется получателем (распорядителем) бюджетных средств и представляется одновременно с годовой и промежуточной (квартальной) бухгалтерской отчетностью.

Дополнительно поясняются причины роста кредиторской задолженности по экономической классификации расходов бюджета.

Месячный отчет представляется Министерству финансов распорядителями бюджетных средств не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным, местным финансовым органам — в сроки, установленные ими для распорядителей средств местных бюджетов.

Распорядители средств республиканского и местных бюджетов на основе бухгалтерской отчетности получателей бюджетных средств составляют и представляют бухгалтерскую отчетность соответственно в Министерство финансов или местный финансовый орган.

Сроки представления бухгалтерской отчетности распорядителями средств республиканского бюджета устанавливаются Министерством финансов ежегодно.

Сроки представления бухгалтерской отчетности распорядителями средств местных бюджетов устанавливаются соответствующими местными финансовыми органами.

Днем представления бухгалтерской отчетности считается дата ее фактической передачи по принадлежности. Если срок представления бухгалтерской отчетности приходится на выходной или праздничный день, то сроком ее представления считается первый следующий за ним рабочий день.

РАЗДЕЛ II. БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

ТЕМА 2.1. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

- 1 Понятие бюджетных организаций. Основы их финансово-хозяйственной деятельности
- 2 Специфика объектов и задач бухгалтерского учета исполнения смет расходов
- 3 План счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций
- 4 Бухгалтерский баланс бюджетной организации
- 5 Организация бухгалтерского учета в бюджетных организациях

1 Понятие бюджетных организаций. Основы их финансово-хозяйственной деятельности

Государство для выполнения своих функций в области образования, медицины, культуры, спорта, науки, национальной обороны и т. д. создает бюджетные организации. Согласно пункту 1.4 БК РБ **бюджетная организация** – организация, созданная (образованная) Президентом Республики Беларусь, государственными органами, в том числе местным исполнительным и распорядительным органом, или иной уполномоченной на то Президентом Республики Беларусь государственной организацией для осуществления *управленческих, социально-культурных, научно-технических или иных функций некоммерческого характера*, функционирование которой *финансируется за счет средств соответствующего бюджета* на основе бюджетной сметы и бухгалтерский учет которой ведется в соответствии с *планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным в установленном порядке для бюджетных организаций*, и (или) с учетом особенностей бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с законодательством [3].

Место бюджетных организаций в структуре всех юридических лиц представлено на рисунке 2.1.

В качестве примера бюджетных организаций можно привести следующие:

- учреждение образования «Витебский государственный технологический университет»;
- учреждение культуры «Областной музей военной славы»;
- учреждение «Областная туберкулезная клиническая больница»;
- учреждение «Государственный архив области»;
- учреждение «Городская детская юношеская спортивная школа»;
- дошкольное образовательное учреждение «Ясли-сад»;
- учреждение образования «Государственный детский дом»;

- учреждение «Областная универсальная библиотека»;
- учреждение «Городской военной комиссариат»;
- учреждение «Следственный изолятор УДИН МВД РБ по области»;
- областные, районные, городские, сельские исполнительные комитеты;
- инспекции Министерства по налогам и сборам;
- таможенные органы;
- государственные нотариальные конторы;
- суды;
- и т. д.



Рисунок 2.1 – Место бюджетных организаций в структуре юридических лиц

Имущество бюджетных организаций является *республиканской* или *областной, районной и городской коммунальной* собственностью.

Расходы, понесенные бюджетной организацией для осуществления своей деятельности (заработная плата, медикаменты, продукты питания, коммунальные и прочие услуги и т. д.), **финансируются (покрываются)** из республиканского или местных *бюджетов* в зависимости от её собственника.

Вместе с тем некоммерческие организации (в том числе и бюджетные) *могут* осуществлять **предпринимательскую** деятельность, пред-

полагающую *извлечение прибыли*, лишь постольку она *необходима* для их уставных целей, ради которых они созданы, соответствует этим целям и отвечает предмету деятельности некоммерческих организаций. Например,

- ясли-сад – развивающие кружки;
- аграрные колледжи – выращивание и реализация сельскохозяйственной продукции;
- колледжи бытового обслуживания – производство хлебобулочных изделий, пошив спецодежды;
- отделы ЗАГС – обеспечение торжественной обстановки при регистрации заключения брака;
- музыкальные школы – выдача музыкальных инструментов напрокат;
- и т. д.

Следует отметить, что в условиях хронического *дефицита бюджетных средств*, осуществление предпринимательской (приносящей доходы) деятельности весьма актуально для бюджетных организаций.

Таким образом, бюджетная организация – это организация, которая:

- 1) создана *государственным* органом для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических или иных функций *некоммерческого* характера,
- 2) *финансируется* из соответствующего *бюджета* на основе бюджетной сметы,
- 3) ведет *бухгалтерский учет* в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов.

2 Специфика объектов и задач бухгалтерского учета исполнения смет расходов

Бухгалтерский учет исполнения смет расходов представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об имуществе бюджетной организации и источниках его формирования, доходах и расходах, формируемую путем сплошного непрерывного документального отражения всех фактов хозяйственной жизни с целью активного воздействия на процесс управления.

Он основывается на *общепринятых* в отечественной и международной практике учетных принципах, выполняет управленческую, контрольную и информационную функции, однако **имеет характерные особенности**. Наличие этих особенностей обусловлено спецификой финансово-хозяйственной деятельности бюджетных организаций, в которой находит выражение и законодательство о бюджетном устройстве и бюджетном процессе в Республике Беларусь.

Наиболее яркими примерами **специфики** бухгалтерского учета в бюджетных организациях является:

- *контроль за исполнением смет* расходов, является преобладающей задачей учета;
- необходимость выделения в учете *кассовых и фактических расходов*;
- организация учета расходов (кассовых и фактических) по подразделениям *бюджетной классификации расходов*.

Обозначенные особенности учета в бюджетных организациях, в свою очередь, обуславливают и **специфику задач** учетной системы. Так, наряду с общими задачами учета, обозначенными в законе «О бухгалтерском учете и отчетности», учет в бюджетных организациях выполняет следующие **задачи**:

- полное и достоверное отражение операций, связанных с *исполнением сметы* расходов по бюджету и смет доходов и расходов по внебюджетным средствам;
- обеспечение *строжайшего режима экономии* бюджетных средств;
- соблюдение *финансово-бюджетной дисциплины*.

Особенности бухгалтерского учета исполнения смет расходов и *отраслевая принадлежность* бюджетных организаций (медицина, образование, наука, оборона и т. д.) находят выражение и в **специфике** состава **объектов учета**. *Объектами* учета в бюджетных организациях являются следующие.

Характерные и для небюджетных (коммерческих и некоммерческих) организаций:

- объекты основных средств и нематериальных активов, отдельные предметы в составе оборотных средств;
- денежные средства в кассе;
- затраты на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг);
- обязательства (перед поставщиками, работниками, бюджетом, органами страхования и т. д.);
- и др.

Характерные *только для бюджетных организаций* объекты:

- финансирование из бюджета, как источник бюджетных средств;
- источники средств, приравненные к бюджетному финансированию;
- обязательства по финансированию;
- фактические расходы;
- кассовые расходы;
- фонд в основных средствах и фонд в отдельных предметах в составе оборотных средств.

Отраслевая принадлежность бюджетных организаций находит *отражение* в особенностях состава учитываемых **материальных ценностей** (например, медикаменты, кровь, вакцины в медицинских учреждениях, химикаты, подопытные животные в научных учреждениях, драго-

ценные металлы для протезирования и т. д.) и в **обязательствах** (например, расчеты со стипендиатами для учреждений образования, расчеты по специальным видам платежей: с родителями за питание, на содержание детей в дошкольных учреждениях, со студентами за проживание в общежитии и т. д.).

3 План счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций

Бюджетные организации бухгалтерский учет ведут по *специальному* плану счетов, предназначенному для учета **исполнения смет расходов**, а также смет доходов и расходов по приносящей деятельности. План счетов утвержден постановлением Министерства финансов РБ 22 апреля 2010 г. N 50 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета» [49]. Полной инструкции по применению Плана счетов не имеется, а утверждены нормативные правовые акты по отдельным разделам учета.

В плане счетов *выражена специфика объектов и задач* бухгалтерского учета в бюджетных организациях. В основу *группировки счетов* положены *особенности экономической сущности* учитываемых объектов. Так, в плане счетов выделены следующие **разделы**:

Раздел I. Основные средства

Раздел II. Материальные запасы

Раздел III. Отдельные предметы в составе оборотных средств

Раздел IV. Затраты на производство

Раздел V. Денежные средства

Раздел VI. Внутриведомственные расчеты по финансированию

Раздел VII. Расчеты

Раздел VIII. Расходы

Раздел IX. Финансирование и займы

Раздел X. Фонды и средства целевого назначения

Раздел XI. Реализация

Раздел XII. Доходы и финансовые результаты

Забалансовые счета.

Очевидно, что многие разделы плана счетов исполнения смет расходов характерны и для плана счетов, применяемого небюджетными организациями. Например, разделы 1, 2, 4, 5, 7, 12. Это связано с наличием одинаковых объектов учета в бюджетных и небюджетных организациях, о чем говорилось выше.

В связи с наличием специфических объектов учета в бюджетных организациях в плане счетов выделяются и *характерные* разделы. Например, «Внутриведомственные расчеты», «Расходы», «Финансирование и займы». Для отражения результатов внебюджетной деятельности выделены разделы «Реализация», «Доходы и финансовые результаты».

Рассмотрим подходы к кодированию счетов и субсчетов в бюджетных организациях. Выделяются **счета первого порядка**, которым при-

сваивается двухзначный код, и счета *второго порядка (субсчета)*, детализирующие содержание основного счета (присваивается трехзначный код).

Например, для учета денежных средств в кассе предназначен счет **12** «Касса», являющийся счет первого порядка. К нему открыты два счета второго порядка субсчета **120** «Касса» и **121** «Валютные средства в кассе». Примечательно, что учет в бюджетных организациях ведется **по субсчетам**. Это обусловлено тем, что через систему субсчетов выражаются *отраслевые особенности* бюджетных организаций.

Каждая бюджетная организация имеет право на основании типового плана счетов учета исполнения смет расходов разработать **рабочий план** счетов и субсчетов и включить его в учетную политику.

Для обеспечения **раздельного учета** операций по бюджетным средствам, средствам, полученным за счет внебюджетных средств (материальные ценности, средства в расчетах и другие), каждому субсчету может присваиваться *отличительный признак* в виде номера (по бюджетным средствам – 1; по внебюджетным средствам – 2; по целевым средствам – 3 и т. д.). Отличительный признак может также присваиваться субсчетам в случае получения средств из бюджетов различных уровней

4 Бухгалтерский баланс бюджетной организации

Форма бухгалтерского баланса бюджетных организаций и порядок его заполнения закреплен нормами *Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций, утвержденной Министерством финансов РБ от 10 марта 2010 г. N 22* [14].

Баланс делится на две части: актив и пассив.

В **активе** хозяйственные средства организации сгруппированы по их составу, размещению и использованию, в **пассиве** эти же средства объединены по источникам их формирования и целевому назначению. Поэтому итог актива баланса должен равняться итогу пассива баланса.

Средства и источники формирования средств объединены в *разделы*, в которых выделяются *статьи*. Статья содержит величину остатка определенных видов хозяйственных средств или источников их формирования и целевого назначения.

В таблице 2.1 представлена структура бухгалтерского баланса бюджетной организации.

Таблица 2.1 – Структура бухгалтерского баланса бюджетной организации

Актив	Пассив
1 Основные средства	1 Финансирование и займы, расчеты по финансированию
2 Материальные запасы	2 Фонды и средства целевого назначения
3 Отдельные предметы в составе оборотных средств	3 Расчеты
4 Затраты на производство	4 Реализация
5 Денежные средства	
6 Расчеты	5 Доходы и финансовые результаты
7 Расходы	
8 Убытки	6 Финансирование капитального строительства
9 Затраты на капитальное строительство	
ИТОГО	ИТОГО

Следует отметить, что бухгалтерский баланс составляется бюджетными организациями *по всем источникам* получения средств в целях обобщения данных бухгалтерского учета и отражения результатов хозяйственной деятельности и финансового положения.

В оценке отдельных статей баланса в бюджетных организациях имеется ряд *особенностей*, о которых смотрите в последующих темах.

5 Организация бухгалтерского учета в бюджетных организациях

Организация бухгалтерского учета в бюджетных организациях осуществляется согласно *Инструкции о порядке организации бухгалтерского учета бюджетными организациями и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации*, утвержденной постановлением Министерства финансов РБ от 8 февраля 2005 г. N 15 (далее – Инструкция № 15) [12].

Организация бухгалтерского учета в бюджетных организациях призвана обеспечить *эффективное управление* деятельностью бюджетных организаций и *рациональное использование средств*, выделяемых из бюджета и получаемых от осуществления приносящей доходы деятельности.

Обязанность по организации бухгалтерского учета и созданию необходимых условий для правильного его ведения возложена на *руководителя* организации. Руководство бухгалтерским учетом в организации осуществляет *главный бухгалтер*.

Учетная политика – это совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятая организацией. Грамотно подготовленная учетная политика позволяет обеспечить качественной информа-

цией всех заинтересованных пользователей. Основой при подготовке учетной политики являются действующие в республике нормативные правовые акты и прежде всего закон «О бухгалтерском учете и отчетности». Перед наступлением нового финансового года каждая организация *пересматривает* свою учетную политику.

Основной формой бухгалтерского учета, применяемой в бюджетных организациях, является автоматизированная. Вместе с тем, в ее основу зачастую положена разновидность мемориально-ордерной формы учета – форма «Журнал-Главная». Схема документооборота при организации учета по форме «Журнал-Главная» представлена на рисунке 2.2.

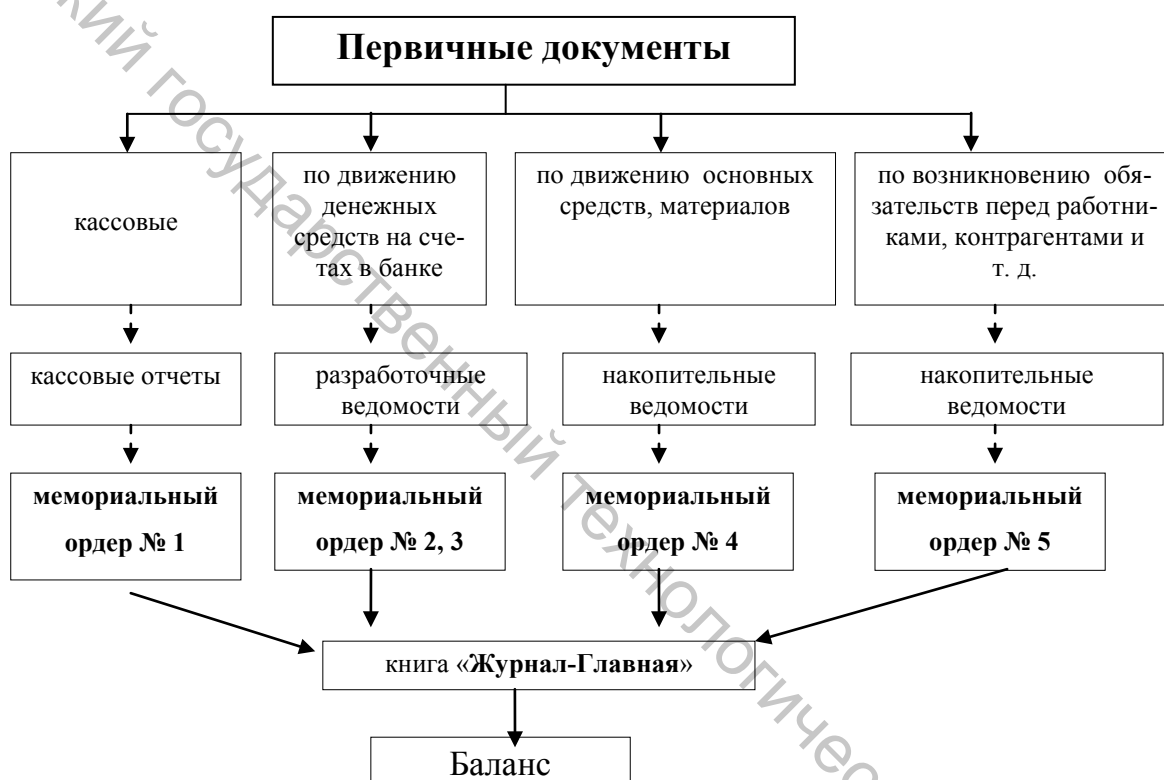


Рисунок 2.2 – Схема документооборота при форме бухгалтерского учета «Журнал-Главная»

Регистром синтетического учета при этой форме учета является книга «Журнал-Главная» ф. 308, которая и дала название форме учета. По решению главного бухгалтера она может вестись по синтетическим счетам первого или второго порядка.

Записи в книгу «Журнал-Главная» производятся на основании мемориальных ордеров один раз в месяц.

В книге «Журнал-Главная» сочетаются хронологическая и систематическая записи, она открывается на год. При ее открытии по первой строке указываются остатки по счетам на 1 января. Сумма оборотов по

дебету всех счетов должна равняться сумме оборотов по кредиту всех счетов и одновременно равняться итогу графы 3 «Сумма по ордеру». Затем определяются остатки по всем счетам на конец месяца. Сумма остатков по дебету всех счетов должна быть равна сумме остатков по кредиту всех счетов.

Книга «Журнал-Главная» является основанием для заполнения баланса.

Параллельно производятся записи в регистры аналитического учета. Аналитический учет организуется в книгах, на карточках или в ведомостях.

Мемориальные ордера в бюджетных организациях являются одновременно и накопительными ведомостями, которым присвоены постоянные номера. Каждый из них предназначен для отражения определенных операций. Всего имеется 15 мемориальных ордеров – накопительных ведомостей.

К каждому мемориальному ордеру, в котором отражены операции, связанные с учетом фактических расходов, составляется *расшифровка к мемориальному ордеру ф. 451* (приложение 17 к Инструкции N 15). Расшифровка предназначена для группировки сумм операций по учету фактических расходов в разрезе подразделений бюджетной классификации.

Инструкция N 15 не исключает возможности ведения бухгалтерского учета по другим формам учета. Министерство финансов Республики Беларусь вправе разрешать государственным органам вести бухгалтерский учет в организациях, находящихся в их ведении, по журнально-ордерной форме учета при наличии разработанных этими государственными органами и согласованных с Министерством финансов Республики Беларусь нормативно-правовых актов. Подтверждением этому служат Постановление Министерства по чрезвычайным ситуациям Республики Беларусь от 11.10.2006 N 51 «Об утверждении Инструкции по применению журнально-ордерной формы бухгалтерского учета в Министерстве по чрезвычайным ситуациям Республики Беларусь и подчиненных ему органах и подразделениях»; Постановление Министерства внутренних дел Республики Беларусь от 13.09.2007 N 219 «Об утверждении Инструкции по применению журнально-ордерной формы ведения бухгалтерского учета в органах внутренних дел Республики Беларусь».

ТЕМА 2.2. УЧЕТ БЮДЖЕТНОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ, ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСХОДОВ ПО БЮДЖЕТУ

- 1 Порядок финансирования бюджетных организаций при казначейской системе исполнения бюджета
- 2 Синтетический учет денежных средств на лицевых счетах в органах казначейства и на счетах в банке

- 3 Синтетический учет бюджетного финансирования
- 4 Понятие и классификация расходов бюджетных организаций
- 5 Синтетический и аналитический учета кассовых и фактических расходов

1 Порядок финансирования бюджетных организаций при казначейской системе исполнения бюджета

Бюджетное финансирование – выделение денежных средств (бюджетных ассигнований) из бюджета на расходы бюджетных организаций в соответствии со сметами. В зависимости от *собственника имущества* бюджетной организации (республиканская, областная, районная или городская коммунальная собственность) источниками бюджетных ассигнований являются *республиканский* или *местные* (областные, бюджет города Минска, районные, городские, сельские и поселковые) бюджеты.

Право распоряжаться бюджетными ассигнованиями предоставлено руководителям бюджетных организаций, именуемых **распорядителями** бюджетных средств. Все еще осталось условное деление распорядителей средств на главных и получателей. **Главный распорядитель** средств бюджета – это *прямой получатель* средств из бюджета, определенный ведомственной классификацией расходов республиканского и ведомственной классификацией соответствующего местного бюджета, имеющий право распределять бюджетные средства между подведомственными (нижестоящими) распорядителями и получателями бюджетных средств.

Распорядителями республиканского бюджета являются государственные органы (министерство, ведомство), местных бюджетов — органы местного самоуправления (исполнительный комитет), имеющие право распределять бюджетные средства между подведомственными бюджетополучателями.

Получателями бюджетных средств являются бюджетные учреждения или иные организации, имеющие право на получение этих средств.

Распорядитель бюджетных средств является вышестоящей организацией по отношению к получателю и имеет право на распределение бюджетных ассигнований между получателями бюджетных средств, а получатель бюджетных средств имеет право на принятие и исполнение бюджетных обязательств в соответствующем финансовом году и отвечает за целевое и эффективное использование этих средств. Распорядитель, как и получатель, также имеет право на принятие и исполнение своих бюджетных обязательств.

Каждому распорядителю (получателю) бюджетных средств территориальным органом казначейства присваивается учетный номер казначейства (УНК), после чего открывается лицевой счет, который ведется по статьям и элементам экономической классификации расходов бюджетов. В лицевом счете отражаются бюджетные назначения (ассигнования),

фактически перечисленные средства из бюджета, остаток бюджетного финансирования.

Исполнение республиканского и местных бюджетов по расходам осуществляется путем оплаты обязательств распорядителей (получателей) бюджетных средств со счетов казначейства на счета поставщиков товаров (работ, услуг). Оплата обязательств производится платежными поручениями.

После исполнения обязательств территориальный орган казначейства выдает распорядителю (получателю) бюджетных средств выписку из лицевого счета, к которой прилагается копия платежного поручения с отметкой об исполнении.

Получатель бюджетных средств (бюджетополучатель) – бюджетная организация, находящаяся в ведении главного или нижестоящего распорядителя, имеющая право только на получение бюджетных ассигнований, так как она не имеет подведомственных организаций. *Нижестоящих распорядителей принято называть распорядителями средств бюджета второй степени, а бюджетополучателей – распорядителями средств бюджета третьей степени.* Главный распорядитель средств является вышестоящим по отношению к распорядителям второй степени; распорядитель второй степени является вышестоящим по отношению к распорядителям средств третьей степени.

Нижестоящие распорядители, не имеющие подведомственных организаций, получают бюджетные средства только на свои расходы и несут ответственность за использование бюджетных средств перед вышестоящим распорядителем.

В отличие от банковской, казначейская система исполнения бюджета предполагает концентрацию бюджетных средств на **ЕДИНОМ_казначейском счете**, непосредственно с которого и производится оплата обязательств **всех** бюджетных организаций, финансируемых из бюджета соответствующего уровня, **минуя зачисление** денежных средств на их текущие (расчетные) счета.

Схема получения финансирования бюджетной организацией (бюджетополучателем) при казначейской системе исполнения бюджета представлена на рисунке 2.3.

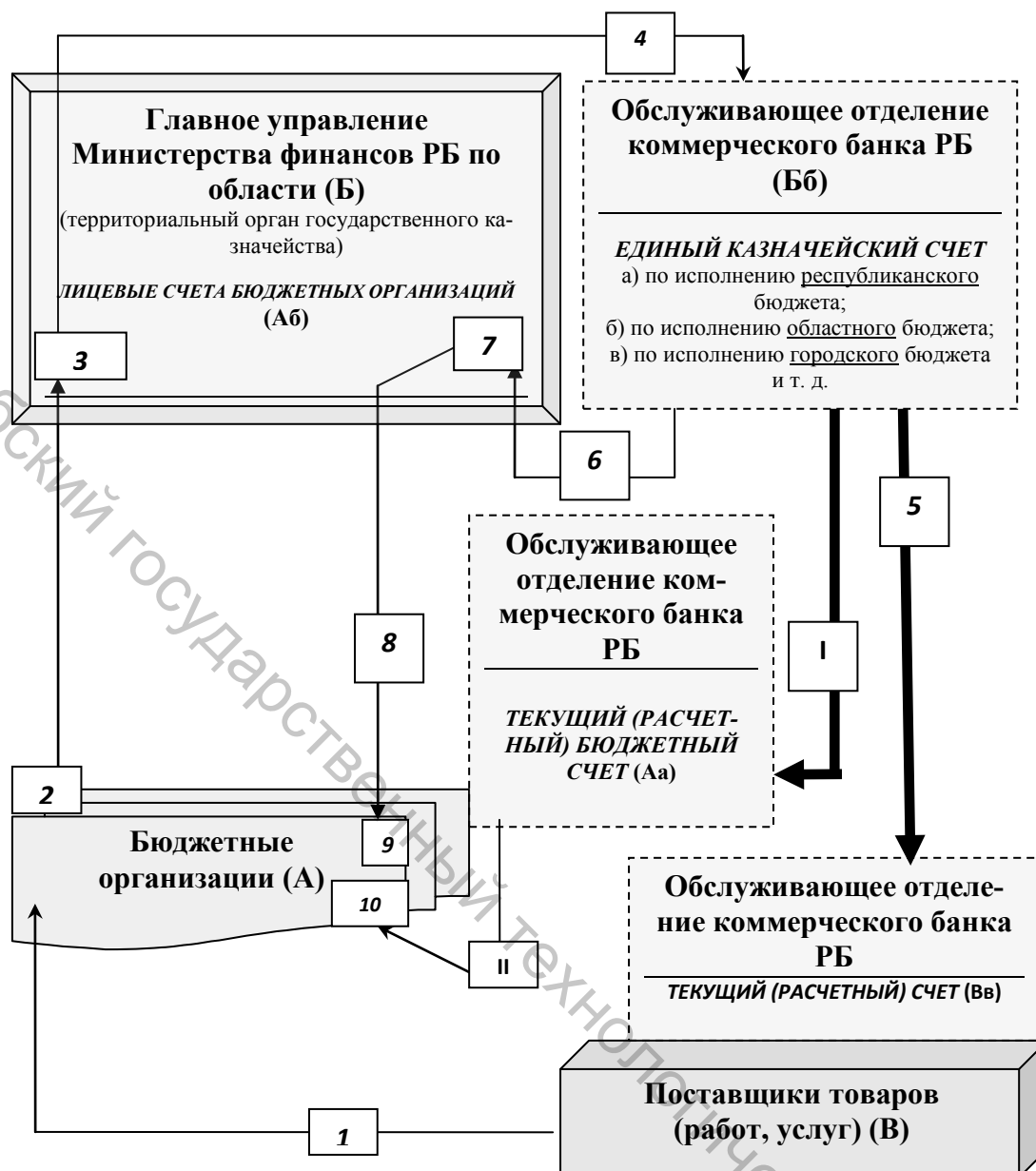


Рисунок 2.3 – Схема финансирования бюджетных организаций при казначейской системе исполнения бюджета

1 – поставка товаров (работ, услуг) согласно заключенным договорам;
2 – в бухгалтерии бюджетной организации (А) оформляется **платежное поручение** на оплату поставщику и направляется в казначейство (Б). Следует отметить, что в реквизите «*Плательщик*» указываются реквизиты главного управления Министерства финансов РБ по области, то есть **орган казначейства**. К платежным поручениям *прилагаются* первичные документы (договоры, товарно-сопроводительные документы, счета-фактуры, акты выполненных работ и другие), *подтверждающие обоснованность* принятия распорядителем средств решения на осуществление платежа (расчетов). В реквизите «*Назначение платежа*» – указывается УНК и наименование **бюджетной организации**, чьи расходы оплачиваются, а также обоснование перечисления средств и сумма расходов по *подразделениям бюджетной классификации расходов*. Для получения **наличных** денежных средств распорядитель средств (бюджетная организация) должен оформить **денежный чек** и **платежное поручение** на перечисле-

ние денежных средств *на его текущий (бюджетный) счет в банке* в сумме, необходимой для совершения указанных операций;

3 – орган казначейства (*Б*) осуществляет **оперативный контроль** за целевым и эффективным использованием бюджетных средств, в связи чем *проверяет* обоснованность платежа, наличие ассигнований согласно бюджетной росписи, наличие подтверждающих документов и правильность их оформления. Поступившее платежное поручение **регистрируется в АСГК** (автоматизированной системе государственного казначейства);

4 – орган казначейства (*Б*) направляет зарегистрированное в АСГК платежное поручение **в обслуживающий банк (*Бб*) на оплату**;

5 обслуживающий банк (*Бб*) **перечисляет** денежные средства с казначейского счета по исполнению бюджета, за счет средств которого и финансируется бюджетная организация, на текущий (расчетный счет) поставщика товаров (работ, услуг) (*Бв*);

6 – банк, обслуживающий казначейство (*Бб*), формирует **выписку с казначейского счета**;

7 – орган казначейства **обрабатывает** выписку с казначейского счета и осуществляет **разноску** этой информации **по лицевым счетам** бюджетных организаций (*Аб*), а также формирует **выписку из лицевого счета** каждой бюджетной организации;

8 – орган казначейства **направляет** каждой бюджетной организации **выписку из лицевого счета**;

9 – в бухгалтерии бюджетной организации (*А*) осуществляется **обработка** выписки из лицевого счета, то есть определяется **корреспонденция** счетов и производятся **записи** в соответствующие **регистры** бухгалтерского учета.

При перечислении бюджетных денежных средств с казначейского счета (*Бб*) на текущий бюджетный счет (*Аа*) для получения **наличными**:

I – обслуживающий банк по поручению казначейства (на основании платежного поручения и чека (*2*), представленных бюджетной организацией) **перечисляет** денежные средства с казначейского счета (*Бб*) на текущий бюджетный счет (*Аа*);

II – банк, обслуживающий бюджетную организацию (*Аа*), формирует выписку с текущего бюджетного счета и направляет в бюджетную организацию;

10 – в бухгалтерии бюджетной организации (*А*) осуществляется **обработка** выписки с текущего бюджетного счета, то есть определяется **корреспонденция** счетов и производятся **записи** в соответствующие **регистры** бухгалтерского учета.

Финансирование расходов распорядителей средств бюджетов осуществляется согласно **росписи** расходов соответствующего бюджета с поквартальным распределением. Роспись расходов бюджетов формируется финансовым органом на основании утвержденных **смет** расходов организаций. Роспись расходов **регистрируются** финансовым органом **в АСГК** и является основанием для получения распорядителем средств через органы государственного казначейства средств бюджета.

2 Синтетический учет денежных средств на лицевых счетах в органах казначейства и на счетах в банке

Для учета бюджетных денежных средств в бюджетных организациях применяется активный **субсчет 100** «Текущий счет по бюджету». На данном субсчете отражается движение денежных средств:

- 1) по лицевому счету по бюджету (рисунок 2.3, объект *Аб*). К субсчету **100** «Текущий счет по бюджету» открывается дополнительный **субсчет 1** «*Казначейство*»;

2) и на текущем счете по бюджету (рисунок 2.3, объект Аа). К субсчету **100** «Текущий счет по бюджету» открывается дополнительный **субсчет 2 «Банк»**.

При отражении операций на текущем счете по бюджету субсчет 100 «Текущий счет по бюджету» выполняет функции, *аналогичные функциям счета 51* «Расчетный счет» (рис. 2.4).

Дебет	100/2 «Банк»	Кредит
<p><i>Сальдо</i> – остаток денежных средств на начало отчетного периода (небольшие суммы)</p>		
<p>1. Зачисление денежных средств с казначейского счета (см. на рисунке 2.3 жирную стрелку I)</p> <p>Дт 100/2+(51) Кт 100/1_(51)</p>	<p>2. Перечисление денежных средств: в <u>кассу</u> организации для хозяйственных нужд</p> <p>Дт 120+(50) Кт 100/2_(51)</p>	
<p><i>Сальдо</i> – остаток денежных средств на конец отчетного периода</p>		

Рисунок 2.4 – Схема субсчета 100/2 «Банк»

Основанием для осуществления учетных записей по субсчету **100/2** «Банк» является **выписка банка с текущего счета по бюджету** (рисунок 2.3 , объект **Аа**).

При отражении операций по движению денежных средств по *лицевому счету* открытому в казначействе, функции субсчета 100 «Текущий счет по бюджету» имеют свою **специфику**, которая отличает его от счета 51 «Расчетный счет». Эта специфика связана со следующим. Казначейство на основании выписки обслуживающего банка (рисунок 2.3, объект **Бб**) на лицевом счете бюджетной организации (рисунок 2.3, объект **Б**) в АСГК *отражает движение* бюджетных денежных средств, которое произведено на казначейском счете и касается именно данной бюджетной организации. Казначейство, в свою очередь, составляет *выписку из лицевого счета* и направляет в бюджетную организацию. Бухгалтер бюджетной организации отражает в учете факт оплаты обязательств бюджетной организации с казначейского счета и только после этого **условно** признает факт **получения** денежных средств, несмотря на то, что денежные средства были перечислены поставщикам, минуя текущий счет бюджетной организации (рисунок 2.5).

Дебет	100/1 «Казначейство»	Кредит
<p>2. Условное получение денежных средств</p> <p>Дт 100/1+ (51) Кт 230, 140+ (86)</p>	<p>1. Перечисление денежных средств:</p> <p>а) поставщикам в оплату обязательств за товары, работы, услуги (рисунок 2.3, стрелка 5)</p> <p>Дт 178_ (60) Кт 100/1_ (51)</p> <p>б) на текущий счет по бюджету организации для хозяйственных нужд (см. на рис. 9 стрелку II)</p> <p>Дт 100/2+ (51) Кт 100/1_ (51)</p>	

Рисунок 2.5 – Схема субсчета 100/1 «Казначейство»

Основанием для осуществления учетных записей по субсчету **100/1 «Казначейство»** является **выписка казначейства из лицевого счета** (рисунок 2.3, объект **Аб**).

3 Синтетический учет бюджетного финансирования

Методика бухгалтерского учета получения и использования бюджетного финансирования **зависит от статуса** бюджетной организации (главный, нижестоящий распорядитель или получатель бюджетных ассигнований). В связи с тем, что **главный и нижестоящие распорядители** получают бюджетные ассигнования на финансирование *собственных* расходов и расходов *подведомственных* организаций, у них возникает необходимость организации учета не только финансирования, но и расчетов с подведомственными организациями по их финансированию. В бухгалтерском учете **бюджетополучателя** организуется только учет сумм *финансирования*, так как подведомственных организаций бюджетополучатель не имеет.

В таблице 2.2 представлены объекты учета по участку «Учет бюджетного финансирования» и соответствующие им субсчета.

Таблица 2.2 – Объекты учета по участку «Учет бюджетного финансирования» в бюджетных организациях

Объект учета	Применяемые субсчета

	у главного распорядителя	у нижестоящего распорядителя	у бюджетополучателя
Бюджетное финансирование	230 «Финансирование из бюджета» (пассивный)	140 «Расчеты по финансированию из бюджета» (пассивный)	140 «Расчеты по финансированию из бюджета» (пассивный)
Расчеты с подведомственными организациями	140 «Расчеты по финансированию из бюджета» (активно-пассивный)	140 «Расчеты по финансированию из бюджета» (активно-пассивный)	объект учета отсутствует

Характеристика субсчета **230** «Финансирование из бюджета» представлена на рисунке 2.6.

230 «Финансирование из бюджета»	
<i>пассивный</i>	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
в течение финансового года:	
Возврат финансирования Дт 230_(86) Кт 100/1-(51)	Получение финансирования (согласно выписке из лицевого счета) (рисунок 2.3, стрелка 9) Дт 100/1+(51) Кт 230+(86)
	Сальдо (с нарастающим итогом с начала года) – сумма финансирования, полученная с начала года
в конце года:	
31 декабря производится годовое заключение счетов , представляющее собой операцию по списанию расходов, произведенных за ГОД, за счет бюджетного финансирования, накопленного за ГОД: а) списание собственных расходов Дт 230_(86) Кт 200_(20, 25, 26)	
б) списание расходов подведомственных организаций Дт 230_(86) Кт 140_(76)	
	Сальдо на 1 января – сумма неиспользованного финансирования

Рисунок 2.6 – Схема субсчета 230 «Финансирование из бюджета»

Для учета **расчетов с подведомственными организациями** главный распорядитель применяет субсчет **140** «Расчеты по финансированию из бюджета», который в данном случае будет выполнять функции активно-

пассивного субсчета. *Объектом* учета является **задолженность** подведомственных организаций по выделенному финансированию. В плане счетов коммерческих организаций аналогичные функции выполняет счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». Характеристика данного субсчета 140 «Расчеты по финансированию из бюджета» представлена на рисунке 2.7.

140 «Расчеты по финансированию из бюджета»

активно-пассивный

Дебет	Кредит
<i>в течение года:</i>	
<p>Перечисление финансирования подведомственным организациям (нижестоящему распорядителю) (согласно выписке из лицевого счета)</p> <p>Дт 140 + (76) увеличение дебиторской задолженности)</p> <p>Кт 100 Л (51)</p>	<p>Возврат финансирования подведомственными организациями (согласно выписке из лицевого счета)</p> <p>Дт 100/1 +(51)</p> <p>Кт 140 _ (уменьшение дебиторской задолженности)</p>
<p>Сальдо (с нарастающим итогом с начала года) – сумма дебиторской задолженности подведомственной организации по выделенному финансированию</p>	
<i>в конце финансового года:</i>	
	<p>31 декабря производится головое заключение счетов, то есть списание расходов, произведенных подведомственными организациями за ГОД, за счет бюджетного финансирования, полученного за ГОД, (согласно отчетам, представленным подведомственными организациями)</p> <p>Дт 230 _ (86) Кт 140 _ (76)</p>
<p>Сальдо на 1 января – – сумма остатка задолженности подведомственной организации</p>	

Рисунок 2.7 – Схема субсчета 140 «Расчеты по финансированию из бюджета» (для расчетов с подведомственными)

Для учета бюджетного **финансирования**, полученного на собственные нужды и нужды подведомственных организаций, **нижестоящий распорядитель** использует субсчет 140 «Расчеты по финансированию из

бюджета», который при этом будет являться *пассивным* и выполнять функции *аналогичные* функциям субсчета 230 «Финансирование из бюджета», применяемого главным распорядителем.

Для учета **расчетов с подведомственными** организациями нижестоящий распорядитель применяет субсчет 140 «Расчеты по финансированию из бюджета», который в данном случае будет выполнять функции, *аналогичные* его функциям у главного распорядителя.

Для учета бюджетного **финансирования**, полученного на собственные нужды, **бюджетополучатель** использует субсчет 140 «Расчеты по финансированию из бюджета», который в данном случае будет являться *пассивным* и выполнять функции, аналогичные функциям субсчета 230 «Финансирование из бюджета», применяемого главным распорядителем.

4 Понятие и классификация расходов бюджетных организаций

Категория «расходы» в бюджетных организациях имеет свою **специфику**, которая связана с двойным значением данной категории: как расходы *бюджета* и как расходы бюджетной *организации*.

Классификация расходов для целей бухгалтерского учета в бюджетных организациях представлена на рисунке 2.8.

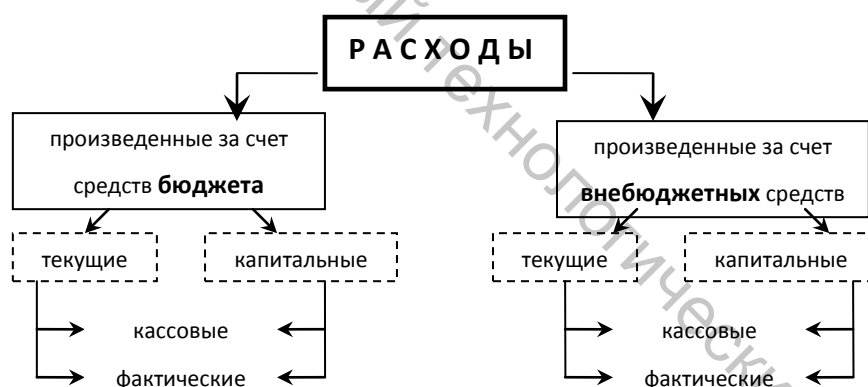


Рисунок 2.8 – Классификация расходов бюджетных организаций

Расходы в зависимости от *источника их покрытия* делятся на расходы, произведенные за счет средств **бюджета** и произведенные за счет **внебюджетных** средств. По данному классификационному признаку необходимо *раздельный* бухгалтерский учет расходов.

В зависимости от их *экономического содержания* делятся на **текущие** расходы и **капитальные** расходы.

Особенно *важным* моментом в учете расходов бюджетных организаций имеет выделение **кассовых** и **фактических** расходов. Это связано

с необходимостью накопления в учете информации о *расходах бюджета* и о *расходах бюджетной организации* (рисунок 2.8).

Примечание. !!!!**Неверно ассоциировать** категорию «кассовые расходы» с выплатами из кассы организации.

На рисунке 2.9 приведены примеры кассовых и фактических расходов бюджетной организации.

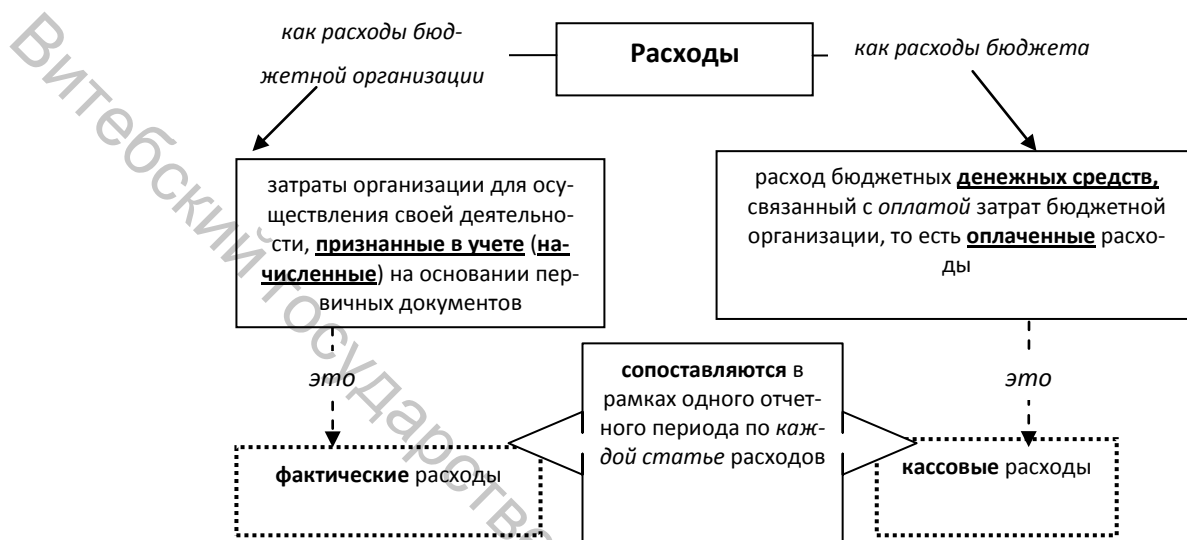


Рисунок 2.9 – Понятие кассовых и фактических расходов по бюджету

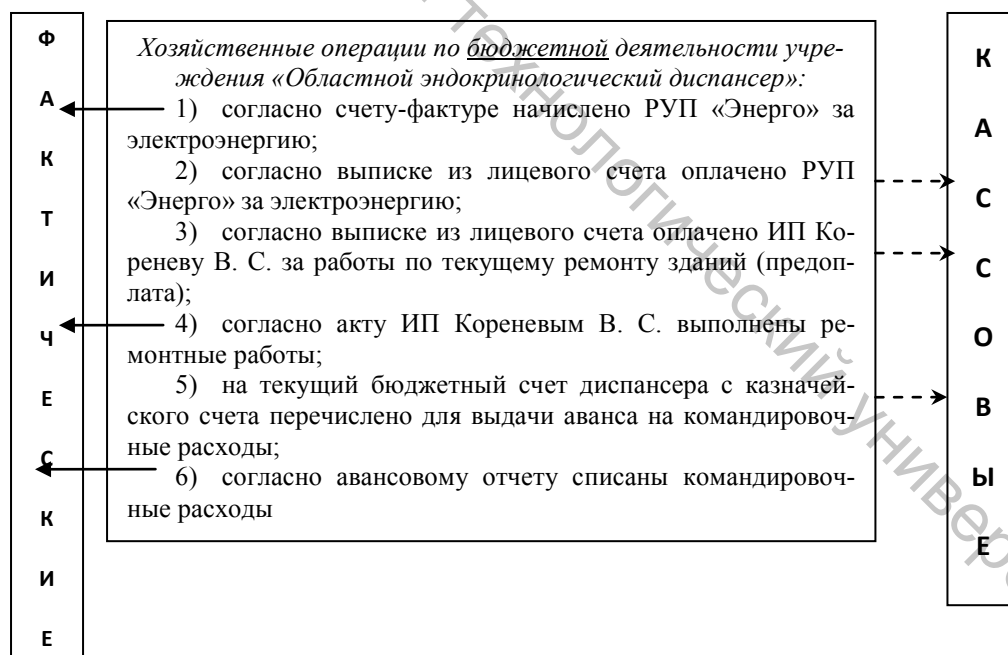


Рисунок 2.10 – Примеры кассовых и фактических расходов

Информация о *кассовых* расходах накапливается по кредиту субсчетов для учета **денежных средств** на счетах в банке, о *фактических* – по дебету субсчетов для учета **затрат и расходов** (таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Организация синтетического учета кассовых и фактических расходов

Расходы	Кассовые		Фактические	
	по бюджету	по приносящей до- ходы деятельности	по бюджету	по приносящей доходы деятель- ности
Текущие	Кт 100/2 «Казначейство», 101 «Текущий валютный счет по бюджету»	Кт 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам» 118 «Текущий валютный счет по внебюджетным средствам»	Дт 200 «Расходы по бюджету»	Дт 211 «Расходы по внебюджетным средствам», 08 «Затраты на производство (субсчета 080-084)»

Учет кассовых и фактических расходов ведется по **подразделениям бюджетной классификации** расходов. Например, Дт **200 ст. 1.10.05.00**. Для учета текущих фактических расходов по бюджету предназначен активный субсчет **200 «Расходы по бюджету»** (рисунок 2.11).

200 «Расходы по бюджету»

Дебет	активный	Кредит
<i>в течение финансового года:</i>		
Увеличение расходов		
Дт200+(20, 25,26)	Кт разных	
<i>в конце финансового года:</i>		
Сальдо (с нарастающим итогом с начала года) – сумма <u>фактических расходов</u>		<p><i>31 декабря производится годовое заключение счетов, представляющее собой операцию по списанию расходов, произведенных за ГОД за счет бюджетного финансирования и средств, приравненных к бюджетному финансированию, накопленных за ГОД</i></p> <p style="text-align: right;">Дт 230_, 140_, (86) Кт 200_ (20, 25, 26)</p>
Сальдо на 1 января – сумма непокрытых расходов		

Рисунок 2.11 – Схема субсчета 200 «Расходы по бюджету»

Бюджетный (финансовый год) установлен с 1 января по 31 декабря календарного года. Результат исполнения бюджета определяется в конце

года. В связи с этим бюджетные организации учет исполнения смет расходов ведут с **нарастающим итогом с начала года**, а именно: учет **расходов** (кассовых и фактических) и сумм **финансирования**. 31 декабря производится процедура **годового заключения счетов**, предполагающая списание фактических расходов по бюджету за счет бюджетного финансирования.

ТЕМА 2.3. УЧЕТ РАСЧЕТОВ

- 1 Учет расчетов с поставщиками и покупателями
- 2 Учет расчетов с подотчетными лицами
- 3 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

1 Учет расчетов с поставщиками и покупателями

В Платежном плане бюджетной организации для учета операций по расчетам с поставщиками и покупателями предназначен активно-пассивный **счет 15 «Расчеты с поставщиками и покупателями»**, который подразделяется на субсчета:

- 150 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 151 «Расчеты по взаимным платежам»;
- 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- 155 «Расчеты с заказчиками по авансам».

Субсчет 150 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» предназначен для учета расчетов с поставщиками за строительные материалы, конструкции и детали, оборудование к установке и т. п., приобретаемые за счет средств, ассигнованных на капитальные вложения. Также на этом субсчете учитываются расчеты с подрядчиками за выполненные строительные и монтажные работы.

По дебету субсчета 150 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» записываются суммы, перечисленные поставщикам за оборудование к установке, за строительные материалы для нового строительства, а также суммы, перечисленные подрядчикам за выполненные строительные и монтажные работы.

По кредиту субсчета 150 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» записываются стоимость ценностей, полученных от поставщиков на склад, а также суммы выполненных подрядчиком строительными и монтажными работ, оформленных актом сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ.

Методика синтетического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками представлена в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Методика синтетического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками

Содержание операции	Дебет	Кредит
Получение материалов и продуктов питания, строительных материалов для капитального строительства и оборудования к установке от поставщиков	06,040, 041	150
Отнесение на расходы стоимости выполненных подрядчиком строительно-монтажных работ	203, 212	150
Перечисление денежных средств поставщикам и подрядчикам	150	100, 101, 102, 111, 118

Аналитический учет ведется по каждому поставщику и подрядчику на карточках учета средств и расчетов формы 292А (в книге учета средств и расчетов формы 292).

Субсчет 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками» предназначен для бухгалтерского учета расчетов с покупателями и заказчиками, в том числе по заключенным договорам на выполнение НИОКТР.

По дебету субсчета 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками» организации-исполнители отражают стоимость выполненных НИОКТР (этапов НИОКТР) в корреспонденции с кредитом субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)».

По кредиту субсчета 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками» записываются суммы зачтенных авансов в корреспонденции с дебетом субсчета 155 «Расчеты с заказчиками по авансам».

Аналитический учет по субсчету 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется на карточках учета средств и расчетов формы 292А (в книге учета средств и расчетов формы 292).

Порядок списания дебиторской и кредиторской задолженности

При проведении инвентаризации проверяется правильность и обоснованность сумм дебиторской и кредиторской задолженности. Выявленные при инвентаризации суммы задолженности, по которым срок исковой давности истек, в соответствии с решением руководителя организации списываются.

Основанием для принятия решения о списании дебиторской задолженности могут быть:

- информация о ликвидации юридического лица и исключении его из реестра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (при отсутствии правопреемников);
- истечение срока исковой давности, который в общем случае составляет три года.

Методика синтетического учета списания дебиторской задолженности представлена в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Методика синтетического учета списания дебиторской задолженности

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списание с балансового учета дебиторской задолженности, образованной:		
– при исполнении бюджетной сметы	140, 143, 230, 231	150
– одновременно сумма задолженности относится на забалансовый счет	05	
– при исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств	237 (410)	150
– одновременно сумма задолженности относится на забалансовый счет	05	
Списание непогашенной дебиторской задолженности с забалансового учета (по истечении 5 лет)		05
Погашение должником задолженности, образованной:		
– при исполнении бюджетной сметы	103	173
– одновременно сумма задолженности списывается с забалансового счета		05
– при исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств	111	237 (410)
– одновременно сумма задолженности списывается с забалансового счета		05

Методика синтетического учета списания кредиторской задолженности представлена в таблице 2.6.

Таблица 2.6 – Методика синтетического учета списания кредиторской задолженности

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списание кредиторской задолженности, образованной:		
– при исполнении бюджетной сметы	150, 178, 179	140, 143, 230, 231
– при исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств	150, 178, 179	237 (410)

2 Учет расчетов с подотчетными лицами

Для учета расчетов с подотчетными лицами бюджетные организации применяют счет 16 «Расчеты с подотчетными лицами». Он имеет только один субсчет 160 «Расчеты с подотчетными лицами». На этом субсчете учитываются расчеты с лицами, работающими в организации, по выдаваемым им денежным средствам под отчет на предстоящие расходы в целях, установленных законодательством (на расходы, связанные с командировками, для осуществления расчетов наличными денежными средствами).

Субсчет 160 «Расчеты с подотчетными лицами» является активно-пассивным. Дебетовый остаток этого субсчета означает сумму задолженности подотчетных лиц организации, кредитовый — сумму задолженности организации перед работниками по произведенным ими расходам.

Методика синтетического учета расчетов с подотчетными лицами представлена в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Методика синтетического учета расчетов с подотчетными лицами

Содержание операции	Дебет	Кредит
Выдача подотчетным лицам денежных средств из кассы организации	160	120, 121
Получение подотчетным лицом денежных средств с текущего счета организации (при использовании платежной карточки)		
– по бюджету	160	100, 101, 102
– по внебюджетным средствам	160	111, 118
Представление отчета об израсходованных суммах:		
– при приобретении материалов и продуктов питания	060–067, 069	160
– при приобретении отдельных предметов в составе оборотных средств	070, 072	160
одновременно производится вторая запись:		
– приобретение за счет бюджетных средств	200, 202	260
– приобретение за счет внебюджетных средств	080, 211, 411	260
При произведенных расходах (работы, услуги, принятые от сторонних организаций)	080–084, 200, 202, 203, 211, 411	160
Возврат подотчетными лицами в кассу организации неиспользованных сумм	120, 121	160
Возврат подотчетными лицами неиспользованных сумм на текущий счет организации		
– по бюджету на восстановление кассовых расходов	100, 101, 102	160
– по внебюджетным средствам	111, 118	160
Удержание неиспользованных подотчетных сумм из заработной платы работника по распоряжению нанимателя	180	160

3 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для учета операций по расчетам с разными дебиторами и кредиторами предназначен активно-пассивный счет 17 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», который подразделяется на субсчета:

170 «Расчеты по недостачам»;

- 171 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 172 «Расчеты по специальным видам платежей»;
- 173 «Расчеты с бюджетом»;
- 174 «Расчеты по депозитным суммам»;
- 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)»;
- 176 «Расчеты по целевым суммам на выполнение поручений»;
- 177 «Расчеты с депонентами»;
- 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;
- 179 «Расчеты в порядке плановых платежей».

Расчеты по недостачам. На субсчете 170 «Расчеты по недостачам» отражаются суммы недостач, хищений денежных средств и материальных ценностей, суммы потерь и порчи материальных ценностей, подлежащих возмещению виновными лицами в установленном законодательством порядке.

Методика синтетического учета расчетов по недостачам представлена в таблице 2.8.

Таблица 2.8 – Методика синтетического учета расчетов по недостачам

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списание недостачи основных средств, отнесенной за счет виновных лиц в сумме, числящейся по бухгалтерскому учету	020, 250	013–019
Одновременно производится вторая запись на суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц:		
– по объектам, приобретенным за счет средств бюджета	170	173
– по объектам, приобретенным за счет других источников	170	237 (410)
Списание недостач отдельных предметов в составе оборотных средств, отнесенных на виновных лиц (по учетной стоимости)	170	070–073
Одновременно производится вторая запись (по учетной стоимости):		
– на суммы, подлежащие перечислению в доход бюджета (при приобретении предметов за счет средств бюджета)	260	173
– на суммы, подлежащие зачислению на внебюджетный счет (при приобретении предметов за счет внебюджетных источников)	260	237 (410)
Списание недостачи в кассе денежных средств, отнесенной на кассира	170	120
Списание недостачи в кассе иностранной валюты, отнесенной на кассира	170	121
Возмещение суммы причиненного вреда виновным лицом:		
– путем перечисления сумм на текущий счет в банке	100, 111, 102, 118	170
– путем внесения сумм в кассу организации	120, 121	170
– путем удержания сумм из заработной платы	180	170

Окончание таблицы 2.8

Отнесение принятого к вычету НДС по недостающим товарам на увеличение возмещаемых виновным лицом недостач	170	175
Одновременно сторнируются ранее принятые к вычету суммы НДС по недостающим товарам	173	175

Аналитический учет по субсчету 170 «Расчеты по недостачам» ведется на карточках учета средств и расчетов формы 292А (в книге учета средств и расчетов формы 292) по каждому виновному лицу с указанием фамилии, имени и отчества, должности, даты возникновения задолженности и суммы недостачи или в оборотной ведомости формы 285.

Расчеты по социальному страхованию. Бюджетная организация как работодатель, предоставляющий работу гражданам на основании трудового и (или) гражданско-правового договоров, является плательщиком обязательных страховых взносов в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь.

Также бюджетная организация как страхователь обязана уплачивать Белорусскому республиканскому унитарному страховому предприятию «Белгосстрах» страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

С 1 января 2016 г. для бюджетных организаций установлен единый страховой тариф по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в размере 0,1 % независимо от источника выплат в пользу работника организации (за счет бюджетных либо внебюджетных средств). К единому страховому тарифу для бюджетных организаций в общем порядке применяются скидки и надбавки, установленные для них Белгосстрахом.

На субсчете 171 «Расчеты по социальному страхованию» отражаются расчеты с ФСЗН.

Также на этом субсчете бюджетные организации учитывают расчеты с Белгосстрахом.

Для обеспечения отдельного учета расчетов с ФСЗН и Белгосстрахом к субсчету 171 «Расчеты по социальному страхованию» можно открыть соответствующие субсчета с присвоением отличительного признака в виде номера, например:

171-1 «Расчеты по обязательному страхованию с ФСЗН»;

171-2 «Расчеты по обязательному страхованию с Белгосстрахом».

Кроме того, бюджетным организациям, занимающимся деятельностью, приносящей доходы, также следует вести отдельный учет расчетов по обязательному страхованию за счет бюджетных средств и средств, полученных от приносящей доходы деятельности.

Методика синтетического учета расчетов с ФСЗН и Белгосстрахом представлена в таблице 2.9.

Таблица 2.9 – Методика синтетического учета расчетов с ФСЗН и Белгосстрахом

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислены пособия работникам за счет средств ФСЗН, Белгосстраха	171	180
Начислены пособия обучающимся, получающим стипендии, за счет средств ФСЗН	171	181
Перечислены обязательные страховые взносы за счет:		
– бюджетных средств (в условиях казначейской системы финансирования одновременно составляется две записи)	100, 102	140, 143, 230, 231
	171	100, 102
– внебюджетных средств	171	111
Начислены взносы по обязательному страхованию	080, 082, 084, 200, 203, 210, 211, 212, 411	171
Возврат плательщику излишне перечисленных обязательных страховых взносов	100, 102, 111	171
Удержаны обязательные страховые взносы из заработной платы работников	180	171

Расчеты по специальным видам платежей. На субсчете 172 «Расчеты по специальным видам платежей» отражаются расчеты:

- с родителями за питание детей в учреждениях, обеспечивающих получение дошкольного образования, за получение дополнительного образования детей и молодежи в государственных детских школах искусств, за содержание детей, находящихся на государственном обеспечении;

- с лицами, проживающими в общежитиях государственных учреждений образования;

- другие расчеты по специальным видам платежей в случаях, предусмотренных законодательством.

По дебету субсчета 172 «Расчеты по специальным видам платежей» отражаются суммы ежемесячно начисляемой платы за питание детей в учреждениях, обеспечивающих получение дошкольного образования, за получение дополнительного образования детей и молодежи в государственных детских школах искусств, за содержание детей, находящихся на государственном обеспечении, за проживание в общежитиях государственных учреждений образования и др., а также возврат сумм родителям (в случае выбытия ребенка из учреждения) на основании заявления родителей по разрешению руководителя организации.

По кредиту субсчета 172 «Расчеты по специальным видам платежей» отражается сумма поступившей платы от родителей, лиц, проживающих в общежитии.

Методика синтетического учета расчетов по специальным видам платежей представлена в таблице 2.10.

Таблица 2.10 – Методика синтетического учета расчетов по специальным видам платежей

Содержание операции	Дебет	Кредит
Расчеты с родителями за питание детей в учреждениях, обеспечивающих получение дошкольного образования, за получение дополнительного образования детей и молодежи в государственных детских школах искусств, за содержание детей, находящихся на государственном обеспечении:		
– начислена плата	172	173
– поступила плата от родителей на текущий счет либо в кассу организации	103, 120	172
– перечисление полученной платы в бюджет	173	103
– возврат сумм родителям с текущего счета либо из кассы организации (в случае выбытия ребенка из учреждения)	172	103, 120
Одновременно на сумму возврата делается запись «красное сторно»	172	173
Расчеты с лицами, проживающими в общежитиях государственных учреждений образования:		
– начислена плата	172	173
– поступила плата на текущий счет либо в кассу организации	103, 120	172
– перечисление полученной платы в бюджет	173	103
– плата удержана из стипендии	181	172

Аналитический учет расчетов с родителями за питание детей в учреждениях, обеспечивающих получение дошкольного образования, можно вести в ведомости по расчетам с родителями за содержание детей в детских учреждениях. Данная форма регистра законодательством не утверждена, поэтому ее следует предусмотреть в учетной политике организации.

Для аналитического учета расчетов с родителями, обязанными возмещать расходы государства на содержание их детей, с лицами за проживание в общежитиях государственных учреждений образования можно использовать оборотную ведомость формы 285.

Расчеты с бюджетом. Субсчет 173 «Расчеты с бюджетом» предназначен для учета расчетов с бюджетом по налогам, сборам и иным приравненным к ним платежам, а также по прочим суммам, подлежащим перечислению в бюджет.

В целях отдельного учета и отчетности по платежам к данному субсчету организации могут открыть дополнительные субсчета аналитического учета, например:

- субсчет 173-1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на себестоимость продукции (работ, услуг)»;
- субсчет 173-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции (работ, услуг)»;
- субсчет 173-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из превышения доходов над расходами (прибыли)»;
- субсчет 173-4 «Расчеты по подоходному налогу»;
- субсчет 173-5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет».

По кредиту субсчета 173 «Расчеты с бюджетом» записываются причитающиеся к уплате в государственный бюджет суммы налогов, сборов и иных платежей (суммы начисленных платежей в бюджет), а также возврат или зачет переплат по отдельным видам платежей. По дебету субсчета 173 «Расчеты с бюджетом» записываются перечисленные платежи в бюджет.

Методика синтетического учета расчетов с бюджетом представлена в таблице 2.11.

Таблица 2.11 – Методика синтетического учета расчетов с бюджетом

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислены налоги, отнесенные на себестоимость продукции (работ, услуг)	080, 082, 211	173
Начислены налоги и сборы, уплачиваемые из выручки от реализации продукции (работ, услуг)	237, 280	173
Начислены налоги, уплачиваемые из прибыли	237 (410)	173
Начислены иные платежи, подлежащие перечислению в бюджет	178	173
Начисление платы за питание детей в учреждениях, обеспечивающих получение дошкольного образования, за получение дополнительного образования детей и молодежи в государственных детских школах искусств, за проживание в общежитиях государственных учреждений образования и др.	172	173
Удержан из заработной платы подоходный налог	180	173
Суммы НДС, подлежащие вычету	173	175
Перечислены платежи в доход соответствующего бюджета:		
– в условиях казначейской системы финансирования одновременно составляется две записи	100, 102	140, 143, 230, 231
	173	100, 102
– с текущего бюджетного счета (изъятые и конфискованные денежные средства, прочие платежи в счет компенсации расходов бюджета)	173	103, 104
– с текущего внебюджетного счета	173	111
Сторнируются ранее принятые к вычету суммы НДС по недостающим товарам	173	175
Одновременно отнесен принятый к вычету НДС по недос-	170	175

тающим товарам на увеличение возмещаемых виновным лицом недостач		
--	--	--

ТЕМА 2.4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА И СТИПЕНДИАТАМИ

1 Учет расчетов с персоналом по оплате труда

2 Учет расчетов со стипендиатами

1 Учет расчетов с персоналом по оплате труда

Для учета расчетов с рабочими и служащими по заработной плате, пособиям по временной нетрудоспособности, по уходу за ребенком в возрасте до 3 лет, расчетов с обучающимися по стипендиям, а также других расчетов с персоналом и стипендиатами предназначен активно-пассивный счет 18 «Расчеты с персоналом по оплате труда и стипендиатами», который подразделяется на субсчета:

180 «Расчеты с персоналом»;

181 «Расчеты со стипендиатами»;

182 «Расчеты за товары, проданные в кредит»;

183 «Расчеты по вкладам в банках»;

184 «Расчеты по договорам добровольного страхования»;

185 «Расчеты по профсоюзным взносам»;

186 «Расчеты с персоналом по ссудам банков»;

187 «Расчеты по исполнительным листам»;

188 «Расчеты по прочим удержаниям».

На субсчете 180 «Расчеты с персоналом» отражаются расчеты с рабочими и служащими, состоящими и не состоящими в штате организации, по всем видам заработной платы, премиям, пособиям за счет обязательных страховых взносов и по другим видам доходов. По кредиту субсчета 180 «Расчеты с персоналом» записываются суммы начисленной заработной платы, пособий, а также возврат работниками излишне выплаченных сумм. По дебету субсчета 180 «Расчеты с персоналом» записываются суммы выплаченной заработной платы и пособий, а также удержания, произведенные в установленном законодательством порядке.

Методика синтетического учета расчетов с персоналом по оплате труда представлена в таблице 2.12.

Таблица 2.12 – Методика синтетического учета расчетов с персоналом по оплате труда

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление заработной платы:		
– за счет бюджетных средств	200, 203	180

– за счет внебюджетных средств	080, 210, 211, 212	180
– за счет средств бюджета соответствующего уровня, а также за счет других средств при выполнении НИОКТР	082	180
– за счет внебюджетных средств в части сумм превышения доходов над расходами, остающихся в распоряжении организации	411	180
Начисление пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, в связи с рождением ребенка, по уходу за ребенком в возрасте до 3 лет, других пособий за счет взносов по обязательному страхованию	171	180
Удержания из заработной платы:		
– неизрасходованные и своевременно не возвращенные суммы аванса, выданные ранее на командировочные расходы (удерживаются по распоряжению нанимателя)	180	160
– суммы вреда, причиненного организации	180	170
– 1 % отчислений в ФСЗН	180	171
– подоходный налог	180	173
– за услуги корпоративной мобильной связи	180	178
– суммы на погашение кредита, полученного работником в торговой организации на приобретение товаров	180	182
– суммы для зачисления на счета по вкладам в банках	180	183
– взносы по договору добровольного страхования	180	184
– профсоюзные взносы	180	185
– суммы на погашение ссуды, полученной работником в банке	180	186
– по исполнительным листам	180	187
– прочие удержания	180	188
Выплата заработной платы, пособий из кассы организации	180	120
Отражение депонентской задолженности по суммам заработной платы, не полученным в установленный срок	180	177
Перечисление денежных средств в банк на выплату заработной платы	178	100, 111
Зачисление денежных средств на счета работников	180	178
В случаях возврата денежных средств назад отправителю (например, в случаях изменения фамилии после регистрации брака)	100, 111	178
	178	180
Одновременно открываются расчеты с депонентом	180	177
Возврат излишне выплаченных сумм заработной платы, пособий в кассу организации	120	180

2 Учет расчетов со стипендиатами

На субсчете 181 «Расчеты со стипендиатами» отражаются расчеты по стипендиям и прочим выплатам со студентами, аспирантами, учащимися и др.

По кредиту субсчета 181 «Расчеты со стипендиатами» учитываются суммы начисленных стипендий, надбавок к стипендиям, материальной

помощи, пособий за счет средств социального страхования, а также возврат излишне выплаченных сумм в кассу организации. По дебету субсчета 181 «Расчеты со стипендиатами» отражаются суммы произведенных удержаний из стипендий, а также депонированные и выплаченные суммы.

Методика синтетического учета расчетов со стипендиатами представлена в таблице 2.13.

Таблица 2.13 – Методика синтетического учета расчетов со стипендиатами

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление стипендий, надбавок к стипендиям, материальной помощи, индексации	200	181
Начисление дополнительных выплат стимулирующего характера и оказание материальной помощи стипендиатам за счет внебюджетных средств в части сумм превышения доходов над расходами, остающихся в распоряжении организации	411	181
Начисление пособий по беременности и родам, в связи с рождением ребенка и других пособий за счет средств социального страхования	171	181
Возврат излишне выплаченных сумм стипендий в кассу организации	120	181
Удержания из стипендии:		
– за проживание в общежитии	181	172
– суммы для зачисления на счета по вкладам в банках	181	183
– профсоюзные взносы	181	185
– по исполнительным листам	181	187
– прочие удержания	181	188
Выплата стипендий из кассы организации	181	120
Отражение депонентской задолженности по суммам стипендий, не полученным в установленный срок	181	177
Перечислены денежные средства в банк на выплату:		
– стипендий	178	100
– других выплат за счет внебюджетных средств	178	111
Зачисление денежных средств на счета стипендиатов	181	178
В случаях возврата денежных средств назад отправителю (например, в случаях изменения фамилии после регистрации брака)	100, 111	178
	178	181
Одновременно открываются расчеты с депонентом	181	177

ТЕМА 2.5. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

- 1 Особенности признания, оценки и амортизации основных средств в бюджетных организациях. Отражение в отчетности
- 2 Синтетический учет движения основных средств
- 3 Синтетический учет амортизации, ремонтов и результатов переоценки объектов основных средств

4 Особенности признания, оценка и учет нематериальных активов в бюджетных организациях

1 Особенности признания, оценки и амортизации основных средств в бюджетных организациях. Отражение в отчетности

Особенности признания. Нормативным правовым актом, регламентирующим вопросы бухгалтерского учета объектов основных средств в бюджетных организациях, является *Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных организациях*, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2012 N 60 (далее – Инструкция N 60) [52].

Критерии отнесения объектов учета к **основным средствам** в бюджетных организациях аналогичны критериям, применяемым в коммерческих организациях. А именно: к основным средствам относятся активы, имеющие *материально-вещественную форму*, при одновременном выполнении следующих условий признания:

- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством;

- организацией предполагается получение *экономических выгод* от использования активов;

- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью *более 12 месяцев*;

- организацией *не предполагается отчуждение* активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;

- первоначальная *стоимость* активов может быть *достоверно определена*.

Следует отметить, что бюджетная организация, как и коммерческая, в *учетной политике* вправе установить **лимит стоимости** активов по отнесению их к основным средствам. Однако, в отличие от коммерческих, для бюджетных организаций установлена верхняя граница данного стоимостного лимита, а именно **не выше 30 базовых величин** за единицу. Активы, в отношении которых выполняются условия признания, предусмотренные ч. 1 п. 4 Инструкции N 60, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не выше 30 базовых величин за единицу, могут учитываться как *отдельные предметы в составе оборотных средств*.

Если учетной политикой такой лимит не установлен, то активы, отвечающие обязательным условиям по отнесению к основным средствам, независимо от стоимости следует учитывать в составе *основных средств*.

Согласно п. 5 Инструкции № 60 есть ряд активов, которые учитываются в составе *основных средств независимо от стоимостного критерия*, установленного учетной политикой. К таковым относятся:

- сельскохозяйственные машины и орудия;
- строительные механизированные инструменты;
- рабочий и продуктивный скот;
- библиотечный фонд;
- документация по типовому проектированию (для организаций, осуществляющих деятельность по разработке проектно-сметной документации для других лиц) [52].

Оценка. В бухгалтерском учете объекты основных средств признаются по **первоначальной стоимости**, которая формируется по *традиционной* методике и зависит от источника приобретения объекта. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая определяется следующим образом:

- по *приобретенным* основным средствам – в сумме фактических затрат на их приобретение;
- по *созданным* основным средствам – в сумме фактических затрат на их создание;
- по *безвозмездно полученным* основным средствам – исходя из стоимости основных средств, по которой они числились в бухгалтерском учете передающей стороны;
- по *излишкам* основных средств, выявленным в результате инвентаризации, первоначальная стоимость определяется на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов, либо заключений об их оценке, проведенной оценщиком.

Спецификой в бюджетной сфере является включение **суммы НДС**, связанной с приобретением (созданием) объектов основных средств, **в их первоначальную стоимость** в случае финансирования данной операции за счет *бюджетных средств*.

Расходы по приобретению (созданию) объектов основных средств и нематериальных активов являются капитальными расходами и отражаются по **ст. 2.40.01.00 «Капитальные вложения в основные средства»**.

Амортизация. Порядок начисления амортизации основных средств определен *Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 N 37/18/6* (далее – Инструкция N 37/18/6) [53].

В бюджетных организациях основные средства, естественно, изнашиваются как *физически*, так и *морально*. Однако в отличие от коммерческих организаций их стоимость не переносится на изготавливаемый продукт (товар, работу, услугу) и тем самым не возмещается, а как бы **теря-**

ется в процессе эксплуатации. Таким образом, *амортизация* в бюджетных организациях представляет собой **процесс потери стоимости** объектов основных средств и нематериальных активов в процессе их эксплуатации.

Начисление амортизации в бюджетных организациях имеет ряд **особенностей**:

- амортизация объектов основных средств, как используемых, так и не используемых в предпринимательской деятельности, начисляется исходя из **нормативного срока службы основных средств линейным способом**;

- амортизация начисляется **один раз в год** в последний рабочий день декабря;

- сумма амортизационных отчислений составляет **годовую сумму** амортизации;

- по объектам, *приобретенным* в отчетном году, амортизация также начисляется в размере **годовой** суммы *независимо* от того, в каком месяце объект введен в эксплуатацию;

- по объектам, *выбывшим* в отчетном году, *амортизация не начисляется*.

Переоценка. При проведении переоценки основных средств в бюджетных организациях руководствуются нормами Инструкции о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 05.11.2010 N 162/131/37 [54].

Особенностей в порядке проведения переоценки в бюджетных организациях нет.

Отражение в отчетности. *Особенностью* учета основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях является отражение их в бухгалтерском балансе исполнения смет расходов по **первоначальной (переоцененной)** стоимости.

Первоначальная (переоцененная) стоимость основных средств (по всем источникам финансирования) на начало и конец отчетного года также отражается в форме 5 "*Отчет о движении основных средств, отдельных предметов в составе оборотных средств*". При этом остатки по строке 100 (графы 3, 4) данной формы должны соответствовать остаткам по строке 010 (графы 3, 4) актива бухгалтерского баланса.

2 Синтетический учет движения основных средств

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций для учета основных средств предназначается активный **01 «Основные средства»**, который подразделяется на ряд субсчетов (таблица 2.14).

Таблица 2.14 – Субсчета счета 01 «Основные средства»

Код субсчета	Наименование субсчета
010	Здания
011	Сооружения
012	Передаточные устройства
013	Машины и оборудование
015	Транспортные средства
016	Инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь
017	Рабочий и продуктивный скот
018	Библиотечный фонд
019	Прочие основные средства

В основу выделения отдельных *субсчетов* к данному счету положено *экономическое* содержание различных объектов основных средств. Следует отметить, что согласно действующему законодательству **нематериальные активы** в бюджетных организациях учитываются в составе **прочих основных средств** на субсчете **019** «Прочие основные средства». В целях *раздельного учета* бюджетных и *внебюджетных средств* субсчетам 010-019 присваиваются дополнительные **отличительные признаки**.

Специфика. В бюджетных организациях затраты, связанные с приобретением (созданием) основных средств, *не возмещаются* посредством амортизации их стоимости как в коммерческих организациях. В связи с этим уместно уже в момент принятия объекта на учет признать **фактические расходы** в сумме, *равной первоначальной* стоимости объекта, то есть отразить их по Дт **200** «Расходы по бюджету». **Одновременно** в *пассиве* баланса отражается **формирование фонда** в основных средствах и нематериальных активах, то есть отражается *направление вложений* государства. Формирование фонда отражается по кредиту пассивного счета **250** «Фонда в основных средствах» (рисунок 2.12).

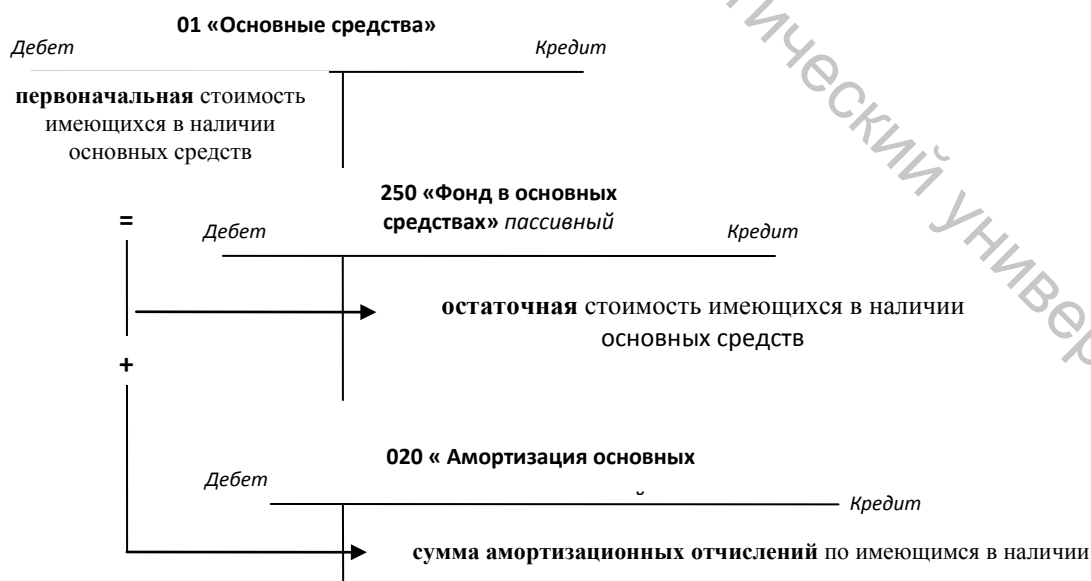


Рисунок 2.12 – Увязка информации по субсчетам при отражении поступления объектов основных средств

Методика бухгалтерского учета поступления объектов основных средств и нематериальных активов зависит от:

- источника их приобретения;
- источника финансирования затрат, связанных с приобретением (созданием) объектов.

В бюджетных организациях некоторым *подобием* счета **08** «Капитальные вложения» являются активные *субсчета* **203** «Расходы оп бюджету на капитальные вложения» и **212** «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения». Однако данные субсчета применяются *только* при отражении операций *по строительству, реконструкции* и т. д. основных средств. В то время как при отражении *затрат по приобретению* объектов основных средств и нематериальных активов данные субсчета *не применяются*. В этом случае затраты *единовременно* отражаются по дебету субсчетов **010** «Здания» – **019** «Прочие основные средства». Однако на практике для этих целей применяется активный *субсчет* **210** «Расходы к распределению», который в этом случае будет выполнять функции *счета* **08** «Капитальные вложения».

Методика синтетического учета поступления основных средств представлена в таблице 2.15.

Таблица 2.15 – Методика синтетического учета поступления основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
Приобретение основных средств:		
а) за счет средств бюджета (с НДС)	010 - 019(+)	150, 178(+,-)
б) за счет внебюджетных средств (без НДС)	010 - 019(+)	150, 178(+,-)
(НДС)	175	150, 178(+,-)
Окончание таблицы 2.15		
<i>одновременно</i> производится вторая запись:		
а) при приобретении за счет бюджетных средств (с НДС)	200, 202(+)	250(+)
б) при приобретении за счет внебюджетных средств (без НДС)	411(+)	250(+)
в) при приобретении за счет гуманитарной, спонсорской помощи и других целевых средств	176(-)	250(+)
Новое строительство основных средств:		
прием в эксплуатацию вновь построенных зданий, сооружений, передаточных устройств	010 - 012(+)	250(+)
<i>одновременно</i> производится вторая запись:		
а) по построенным за счет бюджетных средств	143, 231(-)	203(-)
б) построенных за счет внебюджетных средств	237(+), 411(+)	212(-)
Безвозмездное получение основных средств	010 - 019(+)	020(+), 250(+)
Оприходование излишков основных средств, выявленных при инвентаризации	010 - 019(+)	250(+)

Основными причинами выбытия объектов основных средств и нематериальных активов являются:

- *негодность к дальнейшей эксплуатации* вследствие физического износа, аварии, стихийного бедствия. При этом следует помнить, что 100 %-ная амортизация по объектам, пригодным к дальнейшей эксплуатации, не может являться основанием для их списания с баланса. Эти объекты должны быть реализованы либо безвозмездно переданы;
- *моральное устаревание объектов*;
- *безвозмездная передача*;
- *реализация* сторонним организациям неиспользуемых объектов.

При отражении факта выбытия объекта основных средств не зависимо от причины выбытия бухгалтер составляет две обязательные проводки:

Дт **250** (-) Кт **012** (-) на первоначальную стоимость выбывшего объекта

Дт **020** (-) Кт **250** (-) на сумму начисленной амортизации по выбывшему объекту

Методика синтетического учета выбытия основных средств представлена в таблице 2.16.

Таблица 2.16 – Методика синтетического учета выбытия основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
Реализация основных средств	020, 250	010–019
<i>одновременно производится вторая запись:</i>		
– на суммы, подлежащие зачислению в доход бюджета (при приобретении основных средств за счет средств бюджета)	103, 178	173
– на суммы, подлежащие зачислению на внебюджетный счет (при приобретении основных средств за счет средств, полученных от приносящей доходы деятельности)	178	237
Безвозмездная передача недоамортизированных объектов основных средств	020, 250	010–019
Безвозмездная передача самортизированных объектов основных средств	020	010–019
Недостача	020, 250	013–019
Выбытие основных средств вследствие недостачи, отнесенной за счет организации		
Выбытие основных средств вследствие недостачи, отнесенной за счет виновных лиц в сумме, числящейся по бухгалтерскому учету:	020, 250	013–019
<i>одновременно производится вторая запись на суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц:</i>		
– по объектам, приобретенным за счет бюджетных средств	170	173
– по объектам, приобретенным за счет внебюджетных средств	170	237 (410)
Списание недоамортизированных основных средств	020, 250	010–019
Списание самортизированных основных средств	020	010–019
Оприходование материалов, полученных от ликвидации основных средств	063, 064, 067, 069	140, 230, 237

Регистры. Учет операций по выбытию основных средств ведется в накопительной ведомости по выбытию и перемещению объектов основных средств формы 438 (мемориальный ордер 9). Записи в накопительной ведомости производятся по каждому документу (п. 24 Инструкции N 60).

Аналитический учет объектов основных средств ведется в *инвентарных карточках* либо в иных регистрах учета по материально ответственным лицам, в централизованных бухгалтериях по материально ответственным лицам и обслуживаемым организациям (п. 7 Инструкции N 60).

3 Синтетический учет амортизации, ремонтов и результатов переоценки объектов основных средств

Амортизация. Для учета амортизационных отчислений применяется пассивный субсчет **020** «Амортизация основных средств», являющийся аналогом счета **02** «Амортизация основных средств», применяемого небюджетными организациями.

Сумма начисленной амортизации **уменьшает фонд** в основных средствах, а не увеличивает расходы, как в небюджетных организациях (рисунок 2.13).

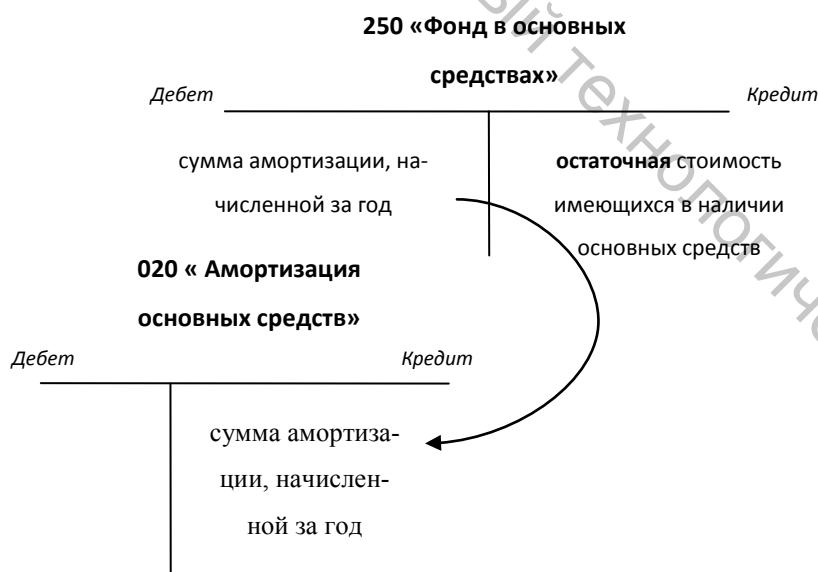


Рисунок 2.13 – Отражение в учете начисленной суммы амортизационных отчислений

Бюджетные организации на общую сумму амортизации, начисленной **за отчетный год** по основным средствам и нематериальным активам, в последний рабочий день декабря составляют *мемориальный ордер формы 274* с составлением бухгалтерской записи по дебету субсчета 250

«Фонд в основных средствах» и кредиту субсчета 020 «Амортизация основных средств».

Ремонт. Затраты по ремонту основных средств (в т. ч. по ремонту и реставрации библиотечного фонда) на увеличение стоимости основных средств не относятся. Они отражаются *в составе фактических расходов* по бюджету или в составе расходов по приносящей деятельности.

Переоценка. Суммы дооценки или уценки первоначальной (переоцененной) стоимости объектов основных средств относятся на *увеличение или уменьшение фонда в основных средствах*.

4 Особенности признания, оценка и учет нематериальных активов в бюджетных организациях

Нормативным правовым актом, регламентирующим вопросы бухгалтерского учета объектов нематериальных активов в бюджетных организациях, является *Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов в бюджетных организациях*, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 N 25 (далее — Инструкция N 25) [55].

Признание. Нематериальными активами для целей бухгалтерского учета признаются активы, не имеющие материально-вещественной формы, при выполнении следующих условий признания:

- активы идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации;
- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование;
- организация предполагает получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;
- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Следует отметить, что при невыполнении любого из указанных условий признания произведенные организацией затраты признаются расходами.

Согласно п. 3 Инструкции N 25 организацией в качестве нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету имущественные права на результаты научно-технической деятельности, а также созданный в организации веб-сайт при выполнении следующих условий при-

знания:

- организацией предполагается завершить создание нематериального актива;
- организацией определена возможность использования создаваемого нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам;
- документально подтверждены затраты на создание нематериального актива и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- организация предполагает получение экономических выгод от использования нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам.

Оценка. Следует отметить, что при приобретении объектов нематериальных активов за счет *бюджетных* средств в первоначальную стоимость нематериальных активов *включается НДС*.

Методика учета. Следует отметить, что согласно действующей методике учета *нематериальные активы* в бюджетных организациях учитываются в составе **прочих основных средств**. В связи с этим методика синтетического учета движения нематериальных активов аналогична учету основных средств.

Регистры. Операции по выбытию нематериальных активов отражаются на основании первичных учетных документов в мемориальном ордере 9 (накопительная ведомость по выбытию и перемещению объектов основных средств формы 438). По окончании месяца итоги по субсчетам записываются в книгу «Журнал-Главная» формы 308.

Аналитический учет объектов нематериальных активов ведется в инвентарных карточках учета нематериальных активов или в иных регистрах аналитического учета.

ТЕМА 2.6. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ И ОТДЕЛЬНЫХ ПРЕДМЕТОВ В СОСТАВЕ ОБОРОТНЫХ СРЕДСТВ

- 1 Классификация и оценка материальных запасов
- 2 Учет движения материалов и продуктов питания
- 3 Классификация и оценка отдельных предметов в составе оборотных средств
- 4 Учет движения отдельных предметов в составе оборотных средств

1 Классификация и оценка материальных запасов для целей бухгалтерского учета в бюджетных организациях

Классификация. В бюджетных организациях учет материальных запасов ведется в соответствии с *Методическими указаниями о порядке учета материальных запасов* учреждениями и организациями, состоя-

щими на бюджете: утв. приказом Министерства финансов РБ от 11 дек. 1997 г. № 59 (далее — Методические указания № 59) [56]. Для целей бухгалтерского учета материальные запасы *классифицируются* по признаку **выполняемых функций** в деятельности бюджетной организации (рисунок 2.14).

Этот классификационный признак положен в основу выделения *субсчетов* к счету, предназначенному для учета материальных запасов в бюджетных организациях, а именно счету 06 «Материалы и продукты питания».



Рисунок 2.14 – Классификация материальных запасов

Перечислим некоторые специфические особенности состава материальных запасов бюджетных организаций (таблица 2.17).

Таблица 2.17 — Особенности состава материальных запасов в бюджетных организациях

Код и наименование субсчета	Состав учитываемых объектов
Субсчет 043 «Материалы длительного пользования для научных исследований и на лабораторном испытании»	материалы, полученные со склада в отделы и лаборатории научно-исследовательского учреждения (высшего учебного заведения) для научно-исследовательских работ, которые используются неоднократно или длительное время, а также материалы, которые являются объектами научных исследований; номенклатура материалов, учитываемых на субсчете 043 «Материалы длительного пользования для научных исследований и на лабораторном испытании», определяется руководителем учреждения
Субсчет 044 «Спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ»	в научно-исследовательских учреждениях (высших учебных заведениях) учитывается спецоборудование, приобретенное для выполнения договорных научно-исследовательских работ по конкретной теме заказчика, до передачи его в научное подразделение
Субсчет 060 «Материалы для	учитываются реактивы и химикаты, стекло и химпосуда, материалы, метал-

учебных, научных и других целей»	лы, электроматериалы и радиоматериалы, радиолампы, фотопринадлежности, бумага для издания учебных программ, пособий и научных работ, подопытные животные и прочие материалы для учебных целей и научно-исследовательских работ, а также драгоценные и другие металлы для протезирования
Субсчет 061 «Продукты питания»	продукты питания в учреждениях, в сметах которых предусмотрены ассигнования по элементу расходов 1.10.03.04 «Продукты питания»
Субсчет 062 «Медикаменты и перевязочные средства»	медикаменты, компоненты, бактериальные препараты, сыворотки, вакцины, кровь и перевязочные средства в больницах, лечебно-профилактических и лечебно-ветеринарных и других учреждениях, где в сметах предусмотрены ассигнования по элементу расходов; 1.10.03.02 «Лекарственные средства и изделия медицинского назначения». Также на этом счете учитываются вспомогательные и аптекарские материалы в медицинских учреждениях, имеющих свои аптеки

Особенности оценки при поступлении. В бюджетных организациях имеются особенности формирования стоимости приобретаемых за плату материальных запасов, учитываемых на счете 06 «Материалы и продукты питания» (включая лекарственные средства).

Согласно п. 4 Методических указаний N 59 материальные запасы (за исключением продуктов питания и медикаментов) принимаются к бухгалтерскому учету по их фактической стоимости.

Медикаменты и продукты питания принимаются к учету по ценам приобретения. Затраты по найму транспорта при приобретении продуктов питания и медикаментов не относятся на увеличение их стоимости, а включаются в состав фактических расходов по подстатье 1.10.05.00 «Оплата транспортных услуг».

При приобретении материальных запасов за счет бюджетных средств в фактическую стоимость включается НДС, предъявленный поставщиками и подрядчиками. В случае приобретения материальных запасов за счет средств от приносящей доходы деятельности суммы НДС учитываются в соответствии с гл. 12 Налогового кодекса Республики Беларусь.

Оценка при выбытии. Стоимость израсходованных материальных запасов определяется по фактической себестоимости или по средним ценам.

2 Учет движения материалов и продуктов питания

Учет материальных запасов бюджетными организациями осуществляется в соответствии с Методическими указаниями № 59. Для учета материалов в бюджетных организациях применяется активный счет 06 «Материалы и продукты питания», являющийся аналогом счета 10 «Сырье и материалы» (рисунок 2.15).

06 «Материалы и продукты

Дебет	питания»	Кредит
Сальдо – остаток материалов на		
увеличение материалов (ТТН, ТН, акты приемки)		уменьшение материалов (тре- бование, меню-требование, ведомость выдачи материалов на нужды учреждения, забор- ная карта, ТТН, ТН)
Сальдо – остаток материалов на конец месяца		

↙
Отражается по строкам раздела 2 бухгалтерского баланса
бюджетной организации

Рисунок 2.15 – Схема счета 06 «Материалы и продукты питания»

Следует отметить, что материалы и продукты питания учитываются по **источникам приобретения** с присвоением *отличительного признака* (за счет бюджетных и внебюджетных средств).

Методика синтетического учета движения материалов, продуктов питания, медикаментов и перевязочных материалов представлена в таблице 2.18.

Таблица 2.18 – Методика синтетического учета движения материалов, продуктов питания, медикаментов и перевязочных материалов

Краткое содержание операции	Учетные записи (в зависимости от источника финансирова- ния)			
	бюджетные средства		внебюджетные средства	
	дебет	кредит	дебет	кредит
Оприходованы фактически поступившие мате- риалы по учетным ценам	060 + с НДС	150, 178 +,-	060 + без НДС 175 +	150, 178 +,- 178 +,- НДС
Оприходованы фактически поступившие меди- каменты, перевязочные материалы и продукты питания по учетным ценам.	061, 062 +	150, 178 +,-	061, 062 +	150, 178 +,-
<i>Примечание.</i> Обратите внимание на особенность использования фактической себестоимости при- обретения в качестве учетной цены для данных материальных запасов	200 + ст. 1.10.05.01	150, 178 +,-	без НДС, без транс- портных расходов 211 + ст. 1.10.05.01	150, 178 + +

Окончание таблицы 2.18

	транспортные расходы с НДС		транспортные рас- ходы без НДС		
			175 +	178 +	
			НДС		
Безвозмездно получены и оприходованы материалы, медикаменты, перевязочные материалы и продукты питания по оценочной стоимости	060 - 069 +	140, 230+	060 - 069 +	237 +	
Оприходованы излишки материалов, медикаментов, перевязочных материалов и продуктов питания по рыночной стоимости	060 - 069 +	140, 230 +	060 - 069 +	237 +	
Списаны израсходованные материалы медикаменты, перевязочные материалы и продукты питания по учетной стоимости	200 +	060 - 069 -	211, 080, 082 +	060 - 069 -	
Внутреннее перемещение материалов, медикаментов, перевязочных материалов и продуктов питания по рыночной стоимости	060 - 069 +	060 - 069 -	060 - 069 +	060 - 069 -	
Списаны недостачи материалов, медикаментов, перевязочных материалов и продуктов питания по учетной стоимости: — в пределах норм естественной убыли	140, 230-	060 - 069 -	237, 410 +	060 - 069 -	
	— за счет виновного лица	170 +	060 - 069 -	170 +	060 - 069 -
	— за счет организации	140, 230- -	060 - 069 -	237/ 1 +	060 - 069 -

3 Признание, классификация и оценка отдельных предметов в составе оборотных средств

Учет отдельных предметов в составе оборотных средств бюджетными организациями осуществляется в соответствии с *Инструкцией по бухгалтерскому учету отдельных предметов в составе оборотных средств бюджетными организациями*, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 01.04.2004 N 63 (далее — Инструкция N 63). Для учета в бюджетных организациях применяется активный счет **07 «Материалы и продукты питания»**», являющийся аналогом счета 10 «Сырье и материалы» (рисунок 2.15).

Инструкция по бухгалтерскому учету отдельных предметов в составе оборотных средств бюджетными организациями, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 01.04.2004 N 63 (далее — Инструкция N 63).

К отдельным предметам в составе оборотных средств (далее — предметы) относятся (п. 1 Инструкции N 63):

- 1) предметы, служащие менее одного года, независимо от их стои-

мости;

2) предметы независимо от срока их службы, стоимость единицы (комплекта) которых на дату приобретения не превышает величины, установленной учетной политикой организации (но не выше 30 базовых величин за единицу);

3) предметы:

3.1) орудия лова (тралы, неводы, сети, снасти, мережи и т. п.);

3.2) *специальная одежда, специальная обувь*;

3.3) *белье, постельные принадлежности, полотенца, одежда и обувь* для выдачи контингенту в организациях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других организациях;

3.4) *форменная одежда, одежда и обувь*, предназначенные для выдачи работникам в соответствии с законодательством;

3.5) *специальные инструменты, специальные приспособления* (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа), сменное оборудование (многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам и другие устройства, обусловленные специфическими условиями изготовления продукции);

3.6) *посуда, кухонный и столовый инвентарь и принадлежности*;

3.7) *технологическая тара* – тара, многократно используемая для хранения товарно-материальных ценностей на складах и (или) непосредственно в технологическом процессе (контейнеры для транспортировки отдельных деталей, поддоны и т. д.).

Группировка отдельных предметов для целей учета

070 «Предметы на складе»;

071 «Предметы в эксплуатации»;

072 «Белье, постельные принадлежности, одежда и обувь на складе»;

073 «Белье, постельные принадлежности, одежда и обувь в эксплуатации».

Учет отдельных предметов в составе оборотных средств ведется организацией по источникам приобретения, для этого субсчетам 070–073 присваивается отличительный признак.

Оценка. Предметы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, т. е. по фактически произведенным расходам на их приобретение.

При приобретении предметов за счет бюджетных средств в первоначальную стоимость включается НДС, предъявленный организации поставщиками и подрядчиками. В случае приобретения предметов за счет

средств от приносящей доходы деятельности суммы НДС учитываются в соответствии с гл. 12 НК.

Для целей бухгалтерского учета отдельные предметы в составе оборотных средств **классифицируются** по признаку выполняемых *функций* в деятельности бюджетной организации (рис. 2.16).



Рисунок 2.16 – Классификация отдельных предметов в составе оборотных средств

В бухгалтерском учете и отчетности предметы учитываются по **фактической** себестоимости их приобретения. Причем в случае приобретения этих объектов за счет средств бюджета в их учетную цену будет включаться и **сумма НДС**.

Предметы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, т. е. по фактически произведенным расходам на их приобретение (ч. 4 п. 1 Инструкции N 63).

При приобретении предметов за счет бюджетных средств в первоначальную стоимость включается НДС, предъявленный организации поставщиками и подрядчиками. В случае приобретения предметов за счет средств от приносящей доходы деятельности суммы НДС учитываются в соответствии с гл. 12 НК (п. 1, 2 Инструкции N 19).

Согласно части 4 пункта 1 Инструкции N 63 предметы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по фактическим затратам на их приобретение, то есть по первоначальной стоимости. Данная стоимость на основании абзаца 2 пункта 2 статьи 12 Закона N 57-3 является видом учетной оценки активов. Частью 2 пункта 2 статьи 12 Закона N 57-3 определено, что порядок применения учетной оценки устанавливается законодательством Республики Беларусь.

Учет отдельных предметов в составе оборотных средств ведется организацией по источникам приобретения, для этого субсчетам 070–073 присваивается отличительный признак.

4 Синтетический учет движения отдельных предметов в составе оборотных средств

Для учета отдельных предметов в составе оборотных средств в бюджетных организациях применяется активный счет **07** «Отдельные предметы в составе оборотных средств», являющийся аналогом счета **10** «Сырье и материалы» (рисунок 2.17). Причем предметы учитываются по источникам приобретения с присвоением отличительного признака.

Дебет	07 «Отдельные предметы в составе оборотных средств»	Кредит
Сальдо – остаток предметов на начало месяца		
увеличение предметов (ТТН, ТН, акты приемки)		уменьшение предметов (требование, меню-требование, ведомость выдачи материалов на нужды учреждения, заборная карта, ТТН, ТН)
Сальдо – остаток предметов на конец месяца ↙		
Отражается по строке 080 баланса исполнения смет расходов		

Рисунок 2.17 – Схема счета 07 «Отдельные предметы в составе оборотных средств»

Особенности учета отдельных предметов в составе оборотных средств бюджетных организациях:

1) по отдельным предметам, как и по основным средствам, создается **фонд** в отдельных предметах в составе оборотных средств, что находит отражение в момент поступления предметов по кредиту **260** «Фонд в отдельных предметах в составе оборотных средств», являющегося аналогом субсчета **250** «Фонд в основных средствах»;

2) по отдельным предметам **амортизация не начисляется**. Однако при этом важно понимать, что сроки службы этих предметов есть, то есть они **изнашиваются**, но их *стоимость не амортизируется*.

Методика синтетического учета движения отдельных предметов в составе оборотных средств представлена в таблице 2.19.

Таблица 2.19 – Методика синтетического учета движения отдельных предметов в составе оборотных средств

Краткое содержание операции	В бюджетных организациях в зависимости от источника приобретения отдельных предметов			
	бюджетные средства		внебюджетные средства	
	дебет	кредит	дебет	кредит
Оприходованы фактически поступившие отдельные предметы по учетным ценам	070, 072 +	178 +	070, 072 +	178 +
	с НДС		без НДС	
			175 +	178 +
			НДС	
	одновременно на <u>учетную</u> стоимость предметов		одновременно на <u>учетную</u> стоимость предметов	
00 +	260 +	211 +	260 +	
Безвозмездно получены и оприходованы поступившие отдельные предметы по оценочной стоимости	070, 072 +	176 +	070, 072 +	176 +
	одновременно		одновременно	
	176 -	260 +	176 -	260 +
Отпущены со склада в эксплуатацию по учетной стоимости: – предметы до 1 базовой величины (кроме посуды и кухонного инвентаря); – белье, постельные принадлежности, одежда и обувь до 1 базовой величины	260 -	070 -	260 -	070 -
	260 -	072 -	260 -	-
				072 -
Отпущены со склада в эксплуатацию по учетной стоимости (свыше 1 базовой величины): – предметы, посуда и кухонный инвентарь; – белье, постельные принадлежности, одежда и обувь	071 +	070 -	071 -	070 -
	073 +	072 -	073 -	072 -

ТЕМА 2.7. УЧЕТ ПРИНОСЯЩЕЙ ДОХОДЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1 Учет доходов и расходов, связанных с осуществлением деятельности, приносящей доходы

2 Учет использования сумм превышения доходов над расходами

1 Учет доходов и расходов, связанных с осуществлением деятельности, приносящей доходы

К доходам от иной приносящей доходы деятельности относятся доходы:

– от операций по сдаче в аренду оборудования, транспортных средств, капитальных строений (зданий, сооружений), изолированных помещений, машино-мест, их частей, находящихся в республиканской и

(или) коммунальной собственности и переданных в оперативное управление бюджетной организации;

– от операций по сдаче вторичных материальных ресурсов, в том числе драгоценных металлов;

– в виде процентов за пользование временно свободными денежными средствами, находящимися на текущем (расчетном) счете по учету внебюджетных средств;

– в виде процентов по вкладу (депозиту) в размерах, определяемых договором банковского вклада (депозита);

– от реализации изделий, работ, услуг при осуществлении бюджетной организацией возложенных на нее в соответствии с законодательством функций некоммерческого характера;

– полученные в виде неустойки (штрафа, пени), суммы, полученной в результате применения иных мер ответственности за нарушение договорных обязательств, в том числе в результате возмещения убытков, при осуществлении предпринимательской деятельности;

– иные непосредственно не связанные с осуществлением предпринимательской деятельности доходы, полученные бюджетной организацией при осуществлении деятельности в соответствии с законодательством.

Бюджетными организациями при осуществлении приносящей доходы деятельности выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, другие доходы признаются в бухгалтерском учете по методу начисления, под которым понимается отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они фактически совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Подходы к организации бухгалтерского финансового и налогового учета в конкретной бюджетной организации излагаются в учетной политике. Следует отметить, что учет доходов и расходов по приносящей доходы деятельности имеет очень много общего с организацией учета в коммерческих организациях.

Для учета расходов, связанных с осуществлением видов деятельности в бюджетных организациях, применяются следующие активные субсчета:

а) 080 «Затраты на производство» (аналог счет 20 «Основное производство») – применяется для учета прямых затрат в бюджетных организациях, производящих продукцию. Например, изготовление изделий декоративно-прикладного искусства в колледже искусств и т. д.;

б) 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» (аналог счет 20 «Основное производство»). Применяется для учета прямых затрат на выполнение НИР, например, в научно-исследовательских институтах;

в) 210 «Расходы к распределению» (аналоги счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»). Применяет-

ся для учета косвенных затрат, связанных с изготовлением продукции и (или) выполнением работ;

г) 211 «Расходы по внебюджетным средствам» (подобие счета 44 «Расходы на реализацию»). Применяется для учета расходов в организациях, оказывающих услуги. Например, в учреждениях образования, медицины, культуры, в правоохранительных органах и т. д.

Следует отметить, что учет расходов, связанных с осуществлением деятельности, приносящей доходы, ведется, как и учет расходов по бюджету, в разрезе подразделений бюджетной классификации расходов.

Стоимость товаров (работ, услуг), приобретенных (потребленных) для осуществления приносящей доходы деятельности, в дебет затратных субсчетов относится !!! без НДС.

В бюджетных организациях для учета доходов по видам деятельности могут применяться следующие активно-пассивные субсчета:

а) 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» (аналог счета 90 «Реализация»). В основном применяется организациями, занимающимися производством продукции;

б) 237 «Прочие источники» (также является аналогом счета 90 «Реализация»). Применяется бюджетными организациями, оказывающими услуги.

Результат исполнения сметы доходов и расходов по внебюджетной деятельности определяется ежемесячно или ежегодно в зависимости от учетной политики организации.

В таблице 2.20 представлена методика учета операций, связанных с доходами и расходами по деятельности, приносящей доходы.

Таблица 2.20 — Методика учета операций, связанных с доходами и расходами по деятельности, приносящей доходы

Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Возникновение фактических расходов, связанных с оказанием услуг (без НДС)	211	разные
Возникновение фактических прямых затрат, связанных с производством продукции (без НДС)	080,082	разные
Возникновение фактических косвенных затрат, связанных с производством продукции (без НДС)	210	разные
Списаны косвенные расходы, относящиеся к конкретному виду продукции	080,082	210
Выпущена и оприходована готовая продукция по учетным ценам	030	080,082
Отгружена готовая продукция покупателям: по учетным ценам	280	030
по отпускным ценам	154	280
На текущий внебюджетный счет зачислены денежные средства от покупателей	111	154

Выручка от оказания услуг, выполнения работ	154	237
Начислены налоги и сборы от реализации продукции (работ, услуг)	280 237	173
Финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг), то есть сумма превышения доходов над расходами (или наоборот) по обычным видам деятельности:		
сумма превышения доходов над расходами	280, 237	410
сумма превышения расходов над доходами	410	280, 237

2 Учет использования сумм превышения доходов над расходами

Бюджетными организациями ежемесячно по каждому источнику доходов определяется сумма превышения доходов над расходами, которая остается в их распоряжении (п. 24 Положения N 641). Сумма превышения доходов над расходами, остающаяся в распоряжении бюджетной организации, рассчитывается как разница между доходами от предпринимательской деятельности (доходами от иной приносящей доходы деятельности) по каждому источнику доходов, уменьшенными на суммы налогов, сборов (пошлин) и иных обязательных платежей, уплаченных в республиканский и местные бюджеты, государственные внебюджетные фонды, и фактическими расходами по каждому источнику доходов в пределах сметы доходов и расходов внебюджетных средств (ч. 2 п. 24 Положения N 641).

Данная сумма используется для (ч. 1 п. 25 Положения N 641):

- развития материально-технической базы, в том числе на приобретение, строительство (реконструкцию) жилых домов (квартир), реконструкцию капитальных строений (зданий, сооружений) под жилые помещения в целях предоставления их работникам бюджетных организаций за плату во временное владение и пользование в соответствии с законодательством;
- осуществления научной, научно-технической и инновационной деятельности;
- осуществления дополнительных выплат стимулирующего характера, оказания материальной помощи работникам бюджетной организации, включая военнослужащих, лиц рядового и начальствующего состава, обучающимся, иным лицам, определяемых на основании коллективного договора, соглашения, иного локального нормативного правового акта, принятых в соответствии с законодательством, при условии отсутствия просроченной задолженности бюджетной организации по платежам в бюджет, государственные внебюджетные фонды, оплате за товары (работы, услуги);
- иных целей в соответствии с законодательством.

Причем финансирование данных направлений использования сумм превышения доходов над расходами, остающихся в распоряжении бюджетной организации, может осуществляться за счет таких сумм превышения, полученных из нескольких источников доходов (ч. 2 п. 25 Положения N 641).

Использование средств превышения доходов над расходами, которые остаются в распоряжении бюджетной организации, на осуществление дополнительных выплат стимулирующего характера, оказание материальной помощи отражается по дебету субсчета 411 «Использование прибыли» и кредиту следующих субсчетов:

178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – при начислении выплат стимулирующего характера и материальной помощи лицам, обучающимся за плату;

180 «Расчеты с персоналом» – при начислении выплат стимулирующего характера и материальной помощи работникам организации;

181 «Расчеты со стипендиатами» – при начислении вышеуказанных выплат стипендиатам.

Использование внебюджетных средств отражается по дебету субсчета 411 «Использование прибыли» и кредиту субсчетов 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 180 «Расчеты с персоналом», 250 «Фонд в основных средствах», 260 «Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств» и других. Ежемесячно суммы использования внебюджетных средств, отраженные по дебету субсчета 411 «Использование прибыли», списываются с этого субсчета в дебет субсчета 410 «Прибыли и убытки».

ТЕМА 2.8. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

- 1 Состав, порядок заполнения и представления бухгалтерской отчетности
- 2 Бухгалтерский баланс

1 Состав, порядок заполнения и представления бухгалтерской отчетности

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. Отчетным годом для всех организаций является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно; для вновь созданных организаций – с даты их государственной регистрации, создания, образования по 31 декабря включительно.

Бюджетные организации и централизованные бухгалтерии, обслуживающие их, представляют годовые, квартальные и месячные бухгалтерские отчеты. Годовые отчеты составляются на 1 января, квартальные –

на 1 апреля, 1 июля и 1 октября, месячные – на первое число месяца, следующего за отчетным месяцем.

Организации представляют отчетность финансирующим их органам.

Перечень форм месячной бухгалтерской отчетности включает:

а) месячный отчет о расходовании средств, выделенных из республиканского бюджета, ф. 1-м (оперативная) – составляют организации, финансируемые из республиканского бюджета;

б) месячный отчет о расходовании средств, выделенных из бюджета, ф. 1-МБ (оперативная) – составляют организации, финансируемые из местных бюджетов.

В перечень форм, представляемых в составе годового и квартального отчетов, входят:

– баланс исполнения сметы расходов (ф. 1);

– отчет об исполнении сметы расходов организаций, финансируемых из бюджета (ф. 2), и приложение к отчету «Расходование средств, выделенных из бюджета на эксплуатацию и ремонт межхозяйственных осушительных и оросительных систем и гидросистем»;

– отчет об исполнении сметы расходов организаций, финансируемых из бюджета, на капитальное строительство (ф. 2-2) и приложение к отчету «Использование средств, выделенных на финансирование капитального строительства»;

– отчет о выполнении плана по сети, штатам и контингентам. Отчеты имеют отдельную нумерацию для определенной группы организаций. Все организации сгруппированы по 25 группам, например:

ф. 3-1 «Отчет о выполнении плана по штатам и контингентам по органам государственной власти и государственного управления, судебным органам и прокуратуре»;

ф. 3-5 «Отчет о выполнении плана по сети, штатам и контингентам по организациям дошкольного образования»;

ф. 3-6 «Отчет о выполнении плана по сети, штатам и контингентам по организациям общего образования»;

ф. 3-10 «Отчет о выполнении плана по сети, штатам и контингентам по организациям среднего специального образования» и т. д.;

– отчет об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам (форма 4);

– отчет о движении валютных средств (собственных и заемных) (ф. 4-В);

– отчет о поступлении и расходовании средств местных внебюджетных фондов (ф. 4-ВФ);

– отчет о недостачах и хищениях имущества в бюджетных организациях (ф. 15).

Перечень форм, представляемых только в составе годового отчета, включает:

отчет о движении основных средств, отдельных предметов в составе оборотных средств (ф. 5);

отчет о движении материальных ценностей (ф. 6).

К годовому и квартальному отчетам прилагается пояснительная записка, подписанная руководителем организации, главным бухгалтером и руководителем планово-финансовой службы.

Отчет об исполнении сметы расходов организаций, финансируемых из бюджета (ф. 2), составляется по каждому параграфу соответствующего раздела, подраздела, вида расходов функциональной классификации расходов Республики Беларусь соответствующей главы ведомственной классификации расходов. В нем отражаются данные о годовых и квартальных сметных назначениях (нарастающим итогом с начала года), сумма полученного бюджетного финансирования, кассовые и фактические расходы за отчетный период (квартал, полугодие, девять месяцев, год), остатки средств на лицевом счете органа казначейства (счете в банке) на начало года и на отчетную дату. Вышеуказанные данные приводятся в разрезе статей, подстатей и элементов расходов экономической классификации расходов бюджетов, за исключением статьи 40, подстатьи 02 «Капитальное строительство».

Отчет об исполнении сметы расходов организаций, финансируемых из бюджета, на капитальное строительство (ф. 2-2) составляется по каждому объекту капитальных вложений соответствующего раздела, подраздела, главы.

Отчеты ф. 2 и 2-2 заполняются на основании данных аналитического учета бюджетных ассигнований, кассовых и фактических расходов, утвержденных смет расходов по бюджету.

В отчетах о выполнении плана по сети, штатам и контингентам финансовые показатели приводятся только по фактическим расходам за счет средств бюджета и других источников финансирования.

Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам (ф. 4) заполняется по каждому виду деятельности, и, кроме того, составляется сводный отчет по всем видам деятельности. Отчет заполняется на основании данных аналитического учета по субсчетам 111, 118, 080, 082, 200, 211, 237, 280, 410, 411, 240, 246.

В отчете о движении основных средств, отдельных предметов в составе оборотных средств (ф. 5) показывается стоимость на начало и конец отчетного года основных средств (в разрезе субсчетов 010–019) и отдельных предметов в составе оборотных средств (в целом по счету 07). Кроме того, в отчете отражаются сведения о движении (поступлении и выбытии) основных средств и отдельных предметов в составе оборотных средств с расшифровкой по источникам поступления и причинам выбытия.

В отчете о движении материальных ценностей (ф. 6) показывается стоимость материалов и продуктов питания в разрезе субсчетов 060–069

на начало и конец отчетного года, израсходованных на нужды организации в отчетном году. Кроме того, в отчете находят отражение сведения о движении (поступлении и выбытии) материалов по счету 06 в целом с расшифровкой по источникам поступления и причинам выбытия.

В отчете о недостачах и хищениях имущества в бюджетных организациях (ф. 15) приводятся данные о состоянии и изменении задолженности по субсчету 170 «Расчеты по недостачам» в целом по организации и в том числе по разделам.

Во всех формах отчетности должна быть внутренняя увязка показателей. Показатели разных форм отчетности также должны быть взаимосвязаны, для чего разрабатываются таблицы увязок.

2 Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс – это таблица, в которой на конкретную дату отражается наличие (состояние) средств и источников их формирования в стоимостном (денежном) измерении.

Эта таблица является одной из форм годовой и квартальной отчетности и называется «Баланс исполнения сметы расходов» (ф. 1).

Баланс делится на две части: актив и пассив.

В активе хозяйственные средства организации сгруппированы по их составу, размещению и использованию, в пассиве эти же средства объединены по источникам их формирования и целевому назначению. Поэтому итог актива баланса должен равняться итогу пассива баланса.

Средства и источники формирования средств объединены в разделы, в которых выделяются статьи. Статья содержит величину остатка определенных видов хозяйственных средств или источников их формирования и целевого назначения.

Оценка статей баланса

В разделах актива I, II, III, V и частично в разделе IX отражается остаток активов организации (материальных и денежных средств), имеющих в распоряжении организации на дату составления баланса.

Основные средства в балансе отражаются по первоначальной или восстановительной стоимости, продукция на складе и отгруженная покупателям (субсчета 030, 031) отражается по фактической себестоимости.

При наличии подсобных сельских хозяйств остаток по субсчетам 030, 031 в балансе на 1 апреля, 1 июля, 1 октября отражается по плановой себестоимости, а в балансе на 1 января – по фактической себестоимости. Аналогично оценивается остаток по субсчету 050.

Отдельные предметы в составе оборотных средств отражаются в балансе по их первоначальной стоимости (стоимости приобретения).

Материальные ценности, учитываемые по счетам 04, 06, за исключением продуктов питания и медикаментов, отражаются по фактической стоимости (с включением в их стоимость расходов по доставке и других

расходов по их приобретению). Продукты питания и медикаменты отражаются по ценам приобретения без вычета предоставляемых торговыми организациями скидок.

В стоимость продуктов питания и медикаментов не включаются транспортные расходы по их доставке.

Денежные средства в иностранной валюте в кассе, на счетах в банке отражаются в балансе по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату составления баланса.

В разделе IV актива отражается сумма незавершенного производства по подсобным хозяйствам организаций и по научно-исследовательским работам, выполняемым по договорам с заказчиками. Незавершенное производство оценивается в соответствии с принятой методикой оценки в учетной политике организации.

В разделе VI актива и разделе III пассива отражается остаток незавершенных расчетов с организациями, предприятиями и лицами: в активе – дебиторская задолженность, в пассиве – кредиторская задолженность. Состояние расчетов с поставщиками и подрядчиками по субсчету 150 находит отражение в разделе IX актива и разделе V пассива. Дебиторская и кредиторская задолженность по операциям в иностранной валюте отражаются в балансе по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату составления баланса.

В балансах, входящих в состав квартальной отчетности, бюджетные и внебюджетные источники средств (счета 14, 23, 24, 27), а также расходы, произведенные за счет имеющихся источников (счета 20, 21), отражаются нарастающим итогом с начала года. Источники средств находят отражение в разделах I, II, V пассива, а расходы – в разделах VII, IX актива. Сопоставление сумм источников финансирования с суммами расходов позволяет по данным баланса контролировать исполнение смет организации в течение года.

В разделе IV пассива в квартальных балансах предусмотрено отражение остатка по субсчетам счета 28 «Реализация», что означает финансовый результат от реализации.

При заключении счетов списываются также остатки по субсчетам счета 28 «Реализация» в дебет или кредит субсчета 410 «Прибыли и убытки».

После заключения счетов в балансе на 1 января в разделах VII, IX актива по счетам 20, 21 может быть остаток, означающий превышение расходов над имеющимися источниками финансирования. Кроме того, в остатке по субсчету 211 «Расходы по внебюджетным средствам» могут отражаться затраты, относящиеся к незавершенному производству подсобных хозяйств, а по субсчету 210 «Расходы к распределению» – сумма расходов будущих периодов, которые к концу года не могли быть отнесены к расходам (затратам) за отчетный период.

Остатки в балансе на 1 января по счетам 14, 23 в разделах I, V пассива после заключения счетов означают суммы неиспользованного финансирования.

При заполнении баланса должны быть обеспечены следующие равенства:

- сумма остатков по субсчетам 020 «Амортизация основных средств» и 250 «Фонд в основных средствах» должна равняться остатку по субсчетам счета 01 «Основные средства»;
- сумма остатков по субсчетам счета 07 «Отдельные предметы в составе оборотных средств» должна равняться остатку по субсчету 260 «Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств».

В балансах заполняется Справка о движении сумм финансирования из бюджета по субсчетам 230, 231, 234 (140, 143, 146), которая предназначена для сверки сумм бюджетного финансирования, показанных в балансе, с данными вышестоящей организации. Дебетовый остаток счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию» у вышестоящих распорядителей должен быть равен сумме кредитовых остатков по этим субсчетам всех подведомственных организаций, вместе взятых. При составлении сводного (консолидированного) баланса вышестоящим распорядителем эти остатки исключаются.

ЛИТЕРАТУРА

- 1 Акатьева, М. Д. Развитие методологии учета в Европе в XV в.–первой половине XIX в. [Электронный ресурс] / М. Д. Акатьева // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 22. – С. 49–54. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-metodologii-ucheta-v-evrope-v-xv-v-pervoy-pолоvine-xix-v>. – Дата доступа: 06.12.2016.
- 2 Бюджетная классификация Республики Беларусь, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.12.2008 N 208 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
- 3 Бюджетный кодекс Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 16 июля 2008 г., N 412-3 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017 г.
- 4 Грузицкий, Ю. «Земский скарб» Великого княжества Литовского / Ю. Грузицкий // Финансы, учет, аудит. – 2014. – № 1. – С. 36–37.
- 5 Грузицкий, Ю. Подскарбий земский, или казначей ВКЛ / Ю. Грузицкий // Финансы, учет, аудит. – 2014. – № 2. – С. 38–39.
- 6 Давыдова, Э. Н. История и организация делопроизводства в Беларуси / Э. Н. Давыдова, А. Е. Рыбаков. – Минск : ТетраСистемс , 1999. – 215 с.
- 7 Дорофеев, В. Г. Бюджетный учет и отчетность в финансовых органах: учеб. пособие / В. Г. Дорофеев. – Минск : Выш. шк., 2012. – 367 с.
- 8 Дятел, Е. П. У истоков российской камералистики [Электронный ресурс] / Е. П. Дятел // Управленец – 2014. – № 2. – С. 126–141. – Режим доступа:– <http://cyberleninka.ru/article/n/u-istokov-rossiyskoy-kameralistiki>. – Дата доступа: 23.12.2016.
- 9 Инструкция о порядке бухгалтерского учета расходов в бюджетных организациях, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.12.2009, N 157// КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
- 10 Инструкция о порядке исполнения местных бюджетов по доходам: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, Правления Нац.банка Респ. Беларусь от 23 дек. 2005 г. № 159/176 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
- 11 Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009, N 37/18/6 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
- 12 Инструкция о порядке организации бухгалтерского учета бюджетными организациями и централизованными бухгалтериями, обслуживающими

- бюджетные организации, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 08.02.2005, N 15 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
- 13 Инструкция о порядке работы с электронными документами в АСФР Министерства финансов Республики Беларусь: утв. приказом М-ва финансов Респ. Беларусь от 27 марта 2013 г., № 74 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
 - 14 Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.03.2010, N 22 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
 - 15 Инструкция по бухгалтерскому учету исполнения местных бюджетов в финансовых органах: утв. приказом М-ва финансов Респ. Беларусь от 14 дек. 1998 г. № 299 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
 - 16 Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов в бюджетных организациях, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012, N 25 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
 - 17 Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных организациях, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2012, N 60 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
 - 18 Инструкция по бухгалтерскому учету отдельных предметов в составе оборотных средств бюджетными организациями, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 01.04.2004 N 63 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
 - 19 Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007, N 180 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
 - 20 Истомина, Н. А. Опыт централизованного бюджетного планирования при Петре I — составление бюджета 1710 г. [Электронный ресурс] / Н. А. Истомина // Финансы и кредит. – 2012. – № 30. – С. 78–82. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/opyt-tsentralizovannogo-byudzhethnogo-planirovaniya-pri-petre-i-sostavlenie-byudzheta-1710-g>. – Дата доступа : 09.12.2016.

- 21 Колесников, С. И. «Принципы бухгалтерского учета» [Электронный ресурс] / С. И. Колесников // Современные проблемы науки и образования. – 2008. – № 1. – С. 70–72. – Режим доступа: <http://rae.ru>. – Дата доступа: 08.10.2016.
- 22 Колесников, С. И. Принципы бюджетного учета [Электронный ресурс] / С.И. Колесников // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях – 2007. – № 23. – С. 13–24. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/printsiyu-byudzhetnogo-ucheta>. – Дата доступа: 13.12.2016.
- 23 Комарова, Е. О. Применение МСФО в общественном секторе России [Электронный ресурс] / Е. О. Комарова // *Juvenis scientia*. – 2015. – № 1. – С. 70–72. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/primenenie-msfo-v-obschestvennom-sektore-rossii>. – Дата доступа: 11.11.2016.
- 24 Костюченко, В. Ф. История воссоздания и этапы становления казначейской системы в России [Электронный ресурс] / В. Ф. Костюченко // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2005. – № 4. – С. 69–76. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-vossozdaniya-i-etapy-stanovleniya-uzn-kaznacheyskoj-sistemy-v-rossii>. – Дата доступа: 15.10.2016.
- 25 Круподерова, А. А. Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: проблемы внедрения в национальную практику ведения бухгалтерского учета и отчетности бюджетных организаций / А. А. Круподерова // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость: материалы IX Международной научно-практической конференции, Минск, 19–20 мая 2016 г. в 2 т. / [редкол.: В. Н. Шимов (отв. ред.) и др.] ; М-во образования Респ. Беларусь, УО «Белорусский гос. экон. ун-т». — Минск : БГЭУ, 2016. – Т. 2. – С. 143–145.
- 26 Круподерова, А. А. Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: проблемы внедрения в национальную практику ведения бухгалтерского учета и отчетности бюджетных организаций / А. А. Круподерова // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость: материалы IX Международной научно-практической конференции, Минск, 19-20 мая 2016 г. в 2 т. / [редкол.: В. Н. Шимов (отв. ред.) и др.] ; М-во образования Респ. Беларусь, УО «Белорусский гос. экон. ун-т». — Минск : БГЭУ, 2016. – Т. 2. – С. 143–145.
- 27 Круподёрова, А. А. Основы теории бухгалтерского учета бюджетных организаций: предмет, объекты и методические принципы / А. А. Круподёрова // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость: материалы VI Международной научно-практической конференции, Минск, 17–18 мая 2012 г. / [редкол. : В. Н. Шимов (отв. ред.) и др.] ; М-во образования Респ. Беларусь, УО «Белорусский гос. экон. ун-т». – Минск : БГЭУ, 2012. – Т. 2. – С. 175–176.

- 28 Кузнецов, А. В. По страницам истории российского бухгалтерского учета в допетровскую эпоху [Электронный ресурс] / А. В. Кузнецов // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2015. – № 3. – С. 87-66. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/po-stranitsam-istorii-rossiyskogo-buhgalterskogo-ucheta-v-dopetrovskuyu-epohu>. – Дата доступа: 19.11.2016.
- 29 Кулькова, Н. С. Бухгалтерский учет в СССР : НЭП и реставрация традиционной системы бухгалтерского учета (1921-1929 гг.) [Электронный ресурс] / Н. С. Кулькова, Д. Е. Пигалева // Вестник Нижегородского государственного инженерно-экономического института. Сер. Экономика и экономические науки. – 2014. – № 7. – С. 159–167.
- 30 Львова, Д. А. Возникновение теории камеральной бухгалтерии [Электронный ресурс] / Д. А. Львова // Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. 5, Экономика. – 2016. – № 156. – С. 56–78. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n>. – Дата доступа: 05.12.2016.
- 31 Львова, Д. А. Идеи Джузеппе Чербони в российской бухгалтерии [Электронный ресурс] / Д. А. Львова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 12. – С. 49-59. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/idei-dzhuzeppe-cherboni-v-rossiyskoj-buhgalterii>. – Дата доступа: 15.10.2016.
- 32 Львова, Д. А. Развитие теории бюджетного учета [Электронный ресурс] / Д. А. Львова // Финансы и бизнес – 2010. – № 2. – С. 126–141. – Режим доступа:– http://finbiz.spb.ru/download/2_2010/lvova.pdf. – Дата доступа: 06.12.2016.
- 33 Методические указания о порядке учета денежных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденные приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 17.12.1999, N 364 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
- 34 Методические указания Министерства финансов Республики Беларусь от 11.12.1997, N 59 «О порядке учета материальных запасов учреждениями и организациями, состоящими на бюджете» // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
- 35 О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
- 36 Положение о порядке списания имущества, находящегося в республиканской собственности, утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.02.2012, N 180 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
- 37 Положение о порядке формирования внебюджетных средств, осуществления расходов, связанных с приносящей доходы деятельностью, на-

- правлениях и порядке использования средств, остающихся в распоряжении бюджетной организации, утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 19.07.2013, N 641// КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юр-Спектр». – Минск, 2017.
- 38 Пташицкий, С. Л. Описание книг и актов Литовской метрики [Электронный ресурс] / С. Л. Пташицкий – Санкт-Петербург : Типография Правительствующего Сената, 1887. – 278 с. – Режим доступа: <http://elib.bsu.by/handle/123456789/43>. – Дата доступа: 03.10.2016.
- 39 Развитие бюджетного учета в СССР. Из книги Дедкова Е. П. «Развитие бюджетного учета» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://accountology.ucoz.ru>. – Дата доступа: 23.10.2016.
- 40 Разманова, Н. А. Первый государственный казначей России (к 270-летию со дня рождения Алексея Ивановича Васильева) [Электронный ресурс] / Н.А. Разманова // Финансы. – 2012. – № 2. – С. 18–23. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/a-i-vasiliev-pervyy-ministr-finansov-rossii>. – Дата доступа: 24.12.2016.
- 41 Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебник / Я. В. Соколов – Москва : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
- 42 Соколов, Я. В. История бухгалтерского учета: учебник / Я. В. Соколов – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
- 43 Сорокина, Т. В. Бюджет Беларуси: история развития и современное состояние / Т. В. Сорокина // Белорусский экономический журнал. – 2009. – № 2. – С. 60–72.
- 44 Токарев, И. Н. Развитие бюджетного учета в Российской Федерации / И. Н. Токарев // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 6. – С. 1–50.
- 45 Финансовой системе Беларуси – 90 // Финансы. Учет. Аудит. – 2008. – № 6. – С. 4–6.
- 46 Шешукова, К. В. Становление и направления развития бухгалтерского (бюджетного) и налогового учета в государственных образовательных учреждениях высшего профессионального образования: монография [Электронный ресурс] / К. В. Шешукова, К. В. Разуваева. – Пермский национальный исследовательский политехнический университет. – Пермь, 2011. – 127 с. – Режим доступа: http://www.psu.ru/files/docs/science/books/mono/sheshukova_razuvajeva.pdf. – Дата доступа: 10.11.2016.
- 47 Шешукова, Т. Г. О применении понятий «бюджетный учет» и «бухгалтерский учет» в бюджетных учреждениях [Электронный ресурс] / Т. Г. Шешукова, К. В. Разуваева // Вестник Оренбургского государственного университета. Сер. Экономика. – 2011. – № 5. – С. 159–167. – Режим доступа: http://vestnik.osu.ru/2011_5/14.pdf. – Дата доступа: 23.10.2016.
- 48 Ширококов, В. Г. Ретроспективный анализ развития бюджетного учета во Франции и России [Электронный ресурс] / В. Г. Ширококов // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 36. – С. 54–69. – Режим

доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/retrospektivnyy-analiz-razvitiya-byudzhethnogo-ucheta-vo-frantsii-i-rossii>. – Дата доступа: 15.10.2016.

Витебский государственный технологический университет

Приложение А
План счетов текущего учета исполнения местных бюджетов

Шифры счетов первого порядка	Наименование счетов первого порядка	Шифры счетов второго порядка	Наименование субсчетов
01	Денежные средства	011	Денежные средства на текущем (основном) счете местного бюджета
		012	Денежные средства местного дорожного фонда
		013	Денежные средства местного фонда охраны природы
		014	Денежные средства на текущих счетах распорядителей бюджетных средств
		015	Денежные средства целевого бюджетного фонда для финансирования расходов на содержание ведомственного жилищного фонда
		016	Денежные средства фонда поддержки ведомственных дошкольных учреждений
		017	Денежные средства других фондов местных Советов депутатов
		018	Текущий счет местного бюджета в иностранной валюте
		019	Суммы в пути
02	Расходы	020	Расходы бюджета
		022	Расходы местного дорожного фонда
		023	Расходы местного фонда охраны природы
		025	Расходы целевого бюджетного фонда для финансирования расходов на содержание ведомственного жилищного фонда
		026	Расходы фонда поддержки ведомственных дошкольных учреждений
		027	Расходы других фондов местных Советов депутатов
04	Доходы	040	Доходы бюджета

		041	Невыясненные поступления и суммы, временно отнесенные на доходы местного бюджета
		042	Доходы местного дорожного фонда
		043	Доходы местного фонда охраны природы
		045	Поступления в целевой бюджетный фонд для финансирования расходов на содержание ведомственного жилищного фонда
		046	Поступления средств в фонд поддержки ведомственных дошкольных учреждений
		047	Доходы других фондов местных Советов депутатов
05	Ссуды выданные и полученные	051	Краткосрочные ссуды, полученные из республиканского бюджета
		052	Краткосрочные ссуды, выданные и полученные из вышестоящего местного бюджета
		054	Краткосрочные ссуды, полученные из других источников
06	Расчеты	061	Взаимные расчеты с республиканским бюджетом
		062	Взаимные расчеты с местными бюджетами
		064	Взаимные расчеты с республиканским бюджетом по субсидиям
		065	Взаимные расчеты с местными бюджетами по субсидиям
		066	Взаимные расчеты с республиканским бюджетом по субвенциям
		067	Взаимные расчеты с местными бюджетами по субвенциям
		068	Взаимные расчеты с республиканским бюджетом по фонду финансовой поддержки
		069	Взаимные расчеты с местными бюджетами по фонду финансовой поддержки
07	Средства переданные и полученные	071	Средства, переданные и полученные из республиканского бюджета
		072	Средства, переданные и полученные из местных бюджетов

		073	Средства, переданные и полученные сельскими бюджетами
		074	Средства, переданные и полученные из республиканского бюджета по субсидиям
		075	Средства, переданные и полученные из местных бюджетов по субсидиям
		076	Средства, переданные и полученные из республиканского бюджета по субвенциям
		077	Средства, переданные и полученные из местных бюджетов по субвенциям
		078	Средства, переданные и полученные из республиканского бюджета по фонду финансовой поддержки
		079	Средства, переданные и полученные из местных бюджетов по фонду финансовой поддержки
08	Прочие источники средств бюджета	080	Средства в ценных бумагах
		081	Прочие источники
09	Результаты	090	Результаты исполнения бюджета
		092	Результаты исполнения местного дорожного фонда
		093	Результаты исполнения местного фонда охраны природы
		095	Результаты исполнения целевого бюджетного фонда для финансирования расходов на содержание ведомственного жилищного фонда
		096	Результаты исполнения фонда поддержки ведомственных дошкольных учреждений
		097	Результаты исполнения других фондов местных Советов депутатов

Приложение Б

План счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций

Наименование счета	Номер счета	Наименование субсчета	Номер субсчета
1	2	3	4
Раздел I. Основные средства			
Основные средства	01	Здания	010
		Сооружения	011
		Передаточные устройства	012
		Машины и оборудование	013
		Транспортные средства	015
		Инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь	016
		Рабочий и продуктивный скот	017
		Библиотечный фонд	018
		Прочие основные средства	019
Амортизация основных средств	02	Амортизация основных средств	020
Раздел II. Материальные запасы			
Продукция на складе, отгруженная	03	Продукция на складе	030
		Продукция (работы, услуги) отгруженная	031
Оборудование, строительные материалы для капитального строительства и материалы для научных исследований	04	Оборудование к установке	040
		Строительные материалы для капитального строительства	041
		Материалы длительного пользования для научных исследований и на лабораторном испытании	043
		Спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ	044
Животные на выращивании и откорме	05	Животные на выращивании и откорме	050
Материалы и продукты питания	06	Материалы для учебных, научных и других целей	060
		Продукты питания	061
		Медикаменты и перевязочные средства	062
		Хозяйственные материалы и канцелярские принадлежности	063

		Топливо, горючее и смазочные материалы	064
		Корма и фураж	065
		Тара	066
		Прочие материалы	067
		Материалы в пути	068
		Запасные части	069
Раздел III. Отдельные предметы в составе оборотных средств			
Отдельные предметы в составе оборотных средств	07	Предметы на складе	070
		Предметы в эксплуатации	071
		Белье, постельные принадлежности, одежда и обувь на складе	072
		Белье, постельные принадлежности, одежда и обувь в эксплуатации	073
Раздел IV. Затраты на производство			
Затраты на производство	08	Затраты на производство	080
		Затраты на научно-исследовательские работы по договорам	082
		Затраты по заготовке и переработке материалов	084
Раздел V. Денежные средства			
Текущие счета по бюджету	10	Текущий счет по бюджету	100
		Текущий валютный счет по бюджету	101
		Текущий счет по капитальным вложениям за счет средств бюджета	102
		Текущий счет по взысканным платежам в бюджет	103
		Текущий валютный счет по взысканным платежам в бюджет	104
		Текущий счет на выплату пенсий и пособий за счет фонда социальной защиты	105
Текущие счета по внебюджетным средствам	11	Текущий счет по внебюджетным средствам	111
		Текущий счет по депозитам	112
		Текущий счет по внебюджетным фондам	114
		Текущий валютный счет по внебюджетным средствам	118
Касса	12	Касса	120
		Валютные средства в кассе	121

Прочие денежные средства	13	Аккредитивы	130
		Чековые книжки	131
		Денежные документы	132
		Финансовые вложения	134
Раздел VI. Внутриведомственные расчеты по финансированию			
Внутриведомственные расчеты по финансированию	14	Расчеты по финансированию из бюджета	140
		Расчеты по финансированию за счет других бюджетов	142
		Расчеты по финансированию капитальных вложений	143
		Внутриведомственные расчеты	144
		Расчеты по перечислению заемных средств	145
Раздел VII. Расчеты			
Расчеты с поставщиками и покупателями	15	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	150
		Расчеты по взаимным платежам	151
		Расчеты с покупателями и заказчиками	154
		Расчеты с заказчиками по авансам	155
Расчеты с подотчетными лицами	16	Расчеты с подотчетными лицами	160
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	17	Расчеты по недостачам	170
		Расчеты по социальному страхованию	171
		Расчеты по специальным видам платежей	172
		Расчеты с бюджетом	173
		Расчеты по депозитным суммам	174
		Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)	175
		Расчеты по целевым суммам на выполнение поручений	176
		Расчеты с депонентами	177
		Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами	178
		Расчеты в порядке плановых платежей	179
Расчеты с персоналом по оплате труда и стипендиатами	18	Расчеты с персоналом	180
		Расчеты со стипендиатами	181
		Расчеты за товары, проданные в кредит	182

		Расчеты по вкладам в банках	183
		Расчеты по договорам добровольного страхования	184
		Расчеты по профсоюзным взносам	185
		Расчеты с персоналом по ссудам банков	186
		Расчеты по исполнительным листам	187
		Расчеты по прочим удержаниям	188
Расчеты по выплате пенсий и пособий	19	Расчеты по выплате пенсий и пособий	191
		Расчеты по взысканию переплат пенсий и пособий	192
		Расчеты по удержанию из пенсий	194
Раздел VIII. Расходы			
Расходы по бюджету	20	Расходы по бюджету	200
		Расходы за счет других бюджетов	202
		Расходы по бюджету на капитальные вложения	203
		Расходы на выплату пенсий и пособий	206
Прочие расходы	21	Расходы к распределению	210
		Расходы по внебюджетным средствам	211
		Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения	212
		Расходы за счет внебюджетных фондов	215
Раздел IX. Финансирование и займы			
Финансирование и займы	23	Финансирование из бюджета	230
		Финансирование из бюджета капитальных вложений	231
		Финансирование из других бюджетов	232
		Финансирование из фонда социальной защиты	235
		Средства, направляемые в счет бюджетного финансирования	236
		Прочие источники	237
		Заемные средства	238
Раздел X. Фонды и средства целевого назначения			
Фонды экономического стимулирования	24	Фонд материального поощрения	240
		Фонд производственного и социального развития	246
Фонд в основных средствах	25	Фонд в основных средствах	250

Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств	26	Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств	260
Фонды целевого назначения	27	Централизованные фонды и финансовые резервы	271
		Внебюджетные фонды	272
Раздел XI. Реализация			
Реализация	28	Реализация продукции (работ, услуг)	280
		Реализация других материальных ценностей	281
Раздел XII. Доходы и финансовые результаты			
Прибыли и убытки	41	Прибыли и убытки	410
		Использование прибыли	411

Забалансовые счета

Наименование счета	Номер счета
1	2
Арендованные основные средства	01
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	02
Бланки строгой отчетности	04
Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов	05
Материальные ценности, оплаченные по централизованному снабжению	06
Задолженность учащихся и студентов за невозвращенные материальные ценности	07
Переходящие спортивные призы и кубки	08

Учебное издание

Ермаченко Ольга Васильевна
Липский Александр Владимирович

БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

Конспект лекций

Редактор *Н.В. Медведева*
Корректор *Т.А. Осипова*
Компьютерная верстка *Н.С. Васильева*

Подписано к печати 10.10.17. Формат 60x90 1/16. Усл. печ. листов 8.8.
Уч.-изд. листов 8.7. Тираж 75 экз. Заказ № 316.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет»
210035, г. Витебск, Московский пр., 72.
Отпечатано на ризографе учреждения образования
«Витебский государственный технологический университет».
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 1/172 от 12 февраля 2014 г.
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 3/1497 от 30 мая 2017 г.