

УДК 657.4.012.2

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПЛАНА СЧЕТОВ БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**А.В. УСАТЫЙ***(Белорусский государственный экономический университет, г. Минск)*

Исследован действующий План счетов исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета. Сделаны рекомендации по совершенствованию его структуры и содержания.

Ведение бухгалтерского учета в бюджетных организациях осуществляется в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР, № 61 от 10.03.1987 г. и в соответствии с Законом о бухгалтерском учете и отчетности по Плану счетов, утвержденному Приказом Министерства финансов Республики Беларусь № 354 от 10.12.1999 г.

Рассмотрим структуру действующего Плана счетов. В основу группировки счетов положено экономическое содержание учитываемых на них хозяйственных средств и особенности хозяйственных процессов. В соответствии с этим в Плане счетов выделено 12 разделов: *I. Основные средства; II. Материальные запасы; III. Отдельные предметы в составе оборотных средств; IV. Затраты на производство; V. Денежные средства; VI. Внутриведомственные расчеты по финансированию; VII. Расчеты; VIII. Расходы; IX. Финансирование и займы; X. Фонды и средства целевого назначения; XI. Реализация; XII. Доходы и финансовые результаты.*

Анализируя структуру Плана счетов, можно сделать вывод, что она недостаточно обоснована. Так, для структуры Типового плана счетов, предназначенного для использования в коммерческих и некоммерческих организациях (кроме банков и иных небанковских финансово-кредитных организаций; организаций, финансируемых из бюджетов) и индивидуальными предпринимателями, характерна классификация по стадиям кругооборота собственных средств.

Вначале идут разделы, объединяющие счета для учета имущества:

1. Внеоборотные активы - объединяет счета для учета активов, стоимость которых в форме амортизационных отчислений переносится на вновь созданную.
2. Производственные запасы - объединяет счета для учета активов, которые потребляются, перерабатываются или реализуются.
3. Затраты на производство - объединяются счета для отражения процесса формирования новой стоимости.
4. Готовая продукция и товары - содержит счета для учета активов, предназначенных для продажи.
5. Денежные средства - представлен счетами для отражения результата от реализации готовой продукции, товаров и услуг.

Счета двух последних разделов - «Источники собственных средств» и «Финансовые результаты» - отражают общую сумму вложенных средств в производственный кругооборот и финансовые результаты этих вложений. Структура кругооборота средств задает и структуру бухгалтерского баланса: первые пять разделов Типового плана счетов формируют актив баланса, шестой раздел в части дебиторской задолженности также дополняет актив, а в части кредиторской задолженности - пассив. Пассив бухгалтерского баланса представлен двумя последними разделами Типового плана счетов.

Результатом недостаточного обоснования при формировании структуры Плана счетов организаций, финансируемых из бюджета, стали следующие недостатки:

1. Наличие в Плане счетов двух разделов: «Затраты на производство» и «Расходы», объединяющих счета, с помощью которых находит отражение в бухгалтерском учете информация об однородных хозяйственных операциях. В результате вопрос о том, какими счетами пользоваться для учета результатов предпринимательской деятельности, остается открытым.

Учет доходов при осуществлении предпринимательской деятельности ведется с использованием субсчета 237 «Прочие источники» (раздел IX «Финансирование и займы») или счета 28 «Реализация» (раздел XI «Реализация»), а расходов (затрат) - субсчета 211 «Расходы по внебюджетным средствам» (раздел VIII «Расходы») или счета 08 «Затраты на производство» (раздел IV «Затраты на производство»). Если для учета доходов используется субсчет 237, то для учета расходов - субсчет 211. Счет 28 применяется в сочетании со счетом 08.

Таким образом, четких критериев применения того или иного сочетания счетов для учета доходов и расходов по предпринимательской деятельности нет. Однако согласно Закону Республики Беларусь № 260-3 от 01.01.2004 г. «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Беларусь по вопросам налогообложения» с 01.01.2004 г. изменился порядок исчисления налога на прибыль в бюджетных организациях. Бюджетные организации, получающие доходы от предпринимательской деятельности, определяют облагаемую налогом прибыль в общеустановленном порядке, т.е. в таком

же порядке, как и коммерческие организации (до 01.01.2004 г. - налог на прибыль уплачивался из сумм превышения доходов над расходами). Методика же учета доходов и расходов на субсчетах 237 и 211 не позволяет ежемесячно определять финансовый результат в классическом его представлении.

2. Счет, предназначенный для отражения продукции, - 03 «Продукция на складе, отгруженная» - находится в разделе II «Материальные запасы». Это не соответствует схеме кругооборота средств, которую следует соблюдать при формировании структуры Плана счетов организаций, финансируемых из бюджета, так как он объединяет как счета для учета исполнения смет расходов, финансируемых из бюджета, так и счета для учета внебюджетных средств и источников их формирования.

3. В Планах счетов отсутствуют отдельные счета для учета нематериальных активов и амортизации по ним. Нематериальные активы в бюджетных организациях относятся к субсчету 019 «Прочие основные средства». Учет на одном счете объектов различных по своим характеристикам и способу использования в процессе деятельности организации не соответствует основным принципам бухгалтерского учета. Это также не соответствует и общепринятой международной практике учета нематериальных активов [1, с. 147].

Также следует заметить, что на одном счете 21 «Прочие расходы» нецелесообразно учитывать и прямые (субсчет 211 «Расходы по внебюджетным средствам»), и косвенные (субсчет 210 «Расходы к распределению») расходы. В Планах счетов уже имеется счет 08 для учета прямых расходов.

На субсчете 210 также учитываются различные по содержанию расходы:

- затраты, которые в момент их возникновения не могут быть отнесены непосредственно на определенный вид работ (объект) или на себестоимость определенного вида изделий или продукции в случаях, когда вырабатывается несколько их видов;

- расходы будущих периодов, возникшие в текущем месяце и не относящиеся на затраты в данном периоде (начисленные суммы отпускных, приходящиеся на будущие периоды и др.).

4. В отдельный одноименный раздел III выделены отдельные предметы в составе оборотных средств, что нецелесообразно (ранее - МБП; счет 07). По своей сути эти предметы являются материальными запасами организации, следовательно, могут быть отнесены к разделу II «Материальные запасы». Кроме того, понятие «отдельные предметы в составе оборотных средств» не характеризует содержание активов организации, включенных в этот раздел. Считаем, что счету 07 следует присвоить «наименование «Амортизируемые оборотные средства»».

Для упорядочения структуры Плана счетов предлагаем:

1. Ввести в План счетов счет 22 «Затраты за счет внебюджетных источников» со следующими субсчетами: 220 «Затраты по предпринимательской деятельности» (вместо действующих субсчетов 080, 082 и 211); 221 «Затраты по внебюджетным средствам на капитальные вложения» (вместо субсчета 212); 222 «Затраты за счет внебюджетных фондов» (вместо субсчета 215); 223 «Затраты по заготовке и переработке материалов» (вместо субсчета 084).

Исключение субсчетов 080 «Затраты на производство» и 211 «Расходы по внебюджетным средствам» продиктовано необходимостью унификации методики учета доходов и расходов от осуществления бюджетными организациями предпринимательской деятельности; 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» - отсутствием обоснования вводить отдельный субсчет для учета затрат по выполнению научно-исследовательских и конструкторских работ по договорам с предприятиями и учреждениями и при этом не выделять в Планах счетов аналогичные субсчета для учета другого рода затрат, например, затрат на оказание платных медицинских услуг или платных образовательных услуг.

Если проанализировать структуру и содержание Плана счетов и Инструкцию по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях Российской Федерации, утвержденные Приказом Министерства финансов Российской Федерации № 107н от 30.12.1999 г. (действовавшего до 2005 г.), то можно обнаружить, что все расходы за счет внебюджетных средств собраны на отдельном счете 22 «Расходы за счет внебюджетных средств» (глава 8 «Расходы по бюджетным средствам и средствам, полученным за счет внебюджетных источников»), а счет 08 используется для учета готовой продукции (глава 4 «Готовая продукция»).

В результате методики учета доходов и расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности в отечественных бюджетных организациях, будет предполагать использование субсчетов 220 «Затраты по предпринимательской деятельности» и 280 «Реализация продукции (работ, услуг)», а субсчет 237 «Прочие источники» следует отнести в резерв.

В настоящее время аналитический учет затрат на производство подсобных хозяйств промышленного, сельскохозяйственного характера, а также учет затрат на НИР по договорам ведется при использовании субсчетов 080 «Затраты на производство» и 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» в разрезе статей калькуляции. При организации учета затрат на производство необходимо руководствоваться Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), а также отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Номенклатура калькуляционных статей на выполнение хозяйственных работ устанавливается ведомственными инструкциями.

Аналитический учет расходов при использовании субсчета 211 «Расходы по внебюджетным средствам» ведется по видам деятельности в разрезе подразделений бюджетной классификации, структура которой предполагает трудоемкое ведение бухгалтерского учета расходов. Подобная организация учета расходов не отвечает требованиям, предъявляемым рыночными условиями хозяйствования. В связи с этим аналитический учет на субсчете 220 «Затраты по предпринимательской деятельности» рекомендуем организовать по статьям калькуляции.

2. Использовать счет 21 «Прочие расходы» для учета только распределяемых расходов: косвенных расходов, а также расходов будущих периодов. Для этого требуется присвоить ему название «Расходы к распределению» и открыть к нему следующие субсчета: 210 «Общепроизводственные расходы», 211 «Общехозяйственные расходы», 212 «Расходы будущих периодов». Введение первых двух субсчетов обусловлено развитием рыночных отношений, которые затронули и бюджетные организации. Это требует совершенствования бухгалтерского учета результатов предпринимательской деятельности, процесса калькулирования себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг), а также обеспечит информацией заинтересованных лиц для проведения всестороннего экономического анализа этой деятельности.

3. Ввести субсчета 42 «Операционные доходы и расходы», 43 «Внереализационные доходы и расходы». В соответствии с Инструкциями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» № 181 (п. 11 и 13), а также «Расходы организации» № 182 (п. 12 и 15) бюджетные организации отражают операционные, внереализационные доходы и расходы в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета. Однако он не в полной мере отражает особенности вышеназванных объектов учета.

Кроме того, целесообразно объединить раздел XI «Реализация» и XII «Доходы и финансовые результаты» Плана счетов с присвоением ему наименования «Финансовые результаты». Такой раздел имеется в Типовом плане счетов, который объединяет такие счета, как 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы», 92 «Внереализационные доходы и расходы», 99 «Прибыль и убытки» и др.

4. Разделу IV «Затраты на производство», необходимость в котором отпадает в результате введения счета 22 «Затраты за счет внебюджетных источников», дать наименование «Готовая продукция». В этом разделе к счету 08 «Продукция на складе, отгруженная» (в действующей редакции счет 03) открываются следующие субсчета: 080 «Продукция на складе» (в действующей редакции субсчет 030); 081 «Продукция (работы, услуги), отгруженная» (в действующей редакции субсчет 031).

Счет 03, который становится резервным, следует использовать для учета нематериальных активов с отнесением его к разделу I «Основные средства», переименовав последний в «Основные средства и нематериальные активы». Тогда наименование счета 02 «Амортизация основных средств» должно звучать как «Амортизация основных средств и нематериальных активов», а к нему необходимо открыть дополнительный субсчет 021 «Амортизация нематериальных активов». Аналогично счету 25 «Фонд в основных средствах» следует дать название «Фонд в основных средствах и нематериальных активах» с открытием дополнительного субсчета 251 «Фонд в нематериальных активах».

Введение отдельного счета для учета нематериальных активов, выделение в отдельный раздел счета для учета продукции соответствует принципам бухгалтерского учета и построению Плана счетов по признаку кругооборота средств.

В таблице представлен сравнительный анализ действующей и предлагаемой структуры Плана счетов.

Сравнительный анализ действующей и предлагаемой структуры Плана счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов бюджетных организаций

В действующей редакции		В новой редакции	
Номер и название раздела	Номера счетов	Номер и название раздела	Номера счетов
1	2	3	4
I. Основные средства	01,02	I. Основные средства и нематериальные активы	Счета 01, 02 «Амортизация основных средств и нематериальных активов»; 03 «Нематериальные активы»
II. Материальные запасы	03, 04, 05, 06	II. Материальные запасы	04, 05, 06, 07 «Амортизируемые оборотные средства»
III. Отдельные предметы в составе оборотных средств	07		
IV. Затраты на производство	08	III. Готовая продукция	08 «Продукция на складе, отгруженная»
V. Денежные средства	10, 11, 12, 13	IV. Денежные средства	10, 11, 12, 13
VI. Внутриведомственные расчеты по финансированию	14	V. Внутриведомственные расчеты по финансированию	14

Продолжение таблицы

1	2	3	4
VII. Расчеты	15, 16, 17, 18, 19	VI. Расчеты	15, 16, 17, 18, 19
VIII. Расходы	20,21	VII. Расходы и затраты	20, 21 «Расходы к распределению»; 22 «Затраты за счет внебюджетных источников»
IX. Финансирование и займы	23	VIII. Финансирование и займы	23 (237 - резервный)
X. Фонды и средства целевого назначения	24, 25, 26, 27	IX. Фонды и средства целевого назначения	24, 25 «Фонд в основных средствах и нематериальных активах»; 26 «Фонд в амортизируемых оборотных средствах»; 27
XI. Реализация	28	X. Финансовые результаты	28, 41, 42 «Операционные доходы и расходы»; 43 «Внерезультационные доходы и расходы»
XII. Доходы и финансовые результаты	41		

Полного соответствия структуры Плана счетов схеме кругооборота средств не достигнуто, так как раздел VII «Расходы и затраты» располагается выше, чем такие разделы, как «Готовая продукция», «Денежные средства».

Этот факт можно исправить, однако это приведет к «революционным» изменениям номеров счетов для учета многих объектов, которыми они обозначаются на протяжении многих лет, а следовательно, вызовет недовольство у специалистов-практиков.

Предлагаемые изменения в структуре Плана счетов должны отразиться и на структуре баланса исполнения сметы расходов, в котором на определенную дату отражается состояние средств и источников их формирования в стоимостном измерении.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / Под ред. С.А. Николаевой. - изд. 2-е. - М.: Аналитика-Пресс, 2001. - 672 с.