

Затраты на выполнение НИОКР и результатов НТД

С 1 января 2013 года бухгалтерский учет затрат на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ (НИОКР) и результатов научно-технической деятельности (НТД) осуществляется в бюджетных организациях в соответствии с гл. 4 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина от 30.04.2012 № 25 (далее – Инструкция № 25).

С этой даты утратила силу Инструкция по бухгалтерскому учету результатов научно-технической деятельности, утвержденная постановлением Минфина от 30.06.2006 № 75 (с учетом последних изменений от 30.06.2010 № 82, далее – Инструкция № 75).

В бюджетных научных организациях (далее – организации-исполнители) НИОКР выполняются за счет:

1) бюджетных ассигнований, выделяемых распорядителем бюджетных средств в соответствии с утвержденной бюджетной сметой;

2) средств организаций-заказчиков на основании заключенных с ними договоров.

Средства на выполнение НИОКР за счет первого источника выделяются из бюджета (через казначейскую систему) непосредственно организации-исполнителю работ. Затраты на их выполнение, которые принято называть фактическими расходами, учитываются на субсчете 200 «Расходы по бюджету». По окончании года затраты по выполненному годовому этапу работ списываются на уменьшение бюджетного источника финансирования (в д-т субсчетов 140, 230).

НИОКР, выполняемые за счет средств организаций-заказчиков (включая средства государственных заказчиков) на основе заключенных с ними договоров, относятся к предпринимательской деятельности (деятельности, приносящей доход). О порядке отражения в бухгалтерском учете затрат на выполнение таких НИОКР и реализации их заказчиком пойдет речь ниже.

О коммерциализации результатов НТД

Порядок использования результатов НТД, распоряжения имущественными правами на эти результаты в настоящее время регулируется Указом Президента РФ от 31.08.2009 № 432 «О некоторых во-

просах приобретения имущественных прав на результаты научно-технической деятельности и распоряжения этими правами» (далее – Указ № 432).

С 07.08.2013 вместо Указа № 432 вступит в силу Указ Президента РФ от 04.02.2013 № 59 «О коммерциализации результатов научной и научно-технической деятельности, созданных за счет государственных средств», которым утверждено Положение о коммерциализации результатов научной и научно-технической деятельности, созданных за счет государственных средств (далее – Указ № 59, Положение № 59).

Указом № 59 и Положением № 59 определен ряд мер, направленных на активизацию процессов освоения и внедрения в производство результатов НТД. В частности, к государственному заказчику установлено требование обеспечения коммерциализации результатов НТД в течение установленного срока после их создания. Государственный заказчик, не сумевший выполнить это требование самостоятельно, будет обязан передать имущественные права на результаты НТД заинтересованному резиденту РФ. Передача имущественных прав на результаты НТД возможна любой организации независимо от формы собственности, способной обеспечить эффективное внедрение результатов НТД в производство в установленные сроки. Не подлежат коммерциализации результаты НТД, перечисленные в части второй подпункта 1.1 пункта 1 Указа № 59.

Согласно п. 6 Положения № 59 коммерциализация результатов НТД осуществляется следующими способами:

1) реализация товаров (работ, услуг), созданных (выполняемых, оказываемых) с применением результатов НТД, или использование данных результатов для собственных нужд;

2) предоставление на возмездной основе другим лицам права на использование результатов НТД;

3) полная передача на возмездной основе другим лицам имущественных прав на результаты НТД;

4) безвозмездная передача третьим лицам имущественных прав на результаты НТД, безвозмездное предоставление права на использование данных результатов с условием последующей их коммерциализации приобретателем этих прав способами 1 и 2;

5) иные способы, предусмотренные актами законодательства.

Указом № 59 предусмотрено создание государственного реестра прав на результаты НТД в целях регистрации прав на результаты НТД, приобретенных (передаваемых, предоставляемых) в порядке, установленном Положением № 59, ведение которого возлагается на Государственный комитет по науке и технологиям.

Для стимулирования вовлечения результатов НТД в экономическую деятельность Указом № 59 предусмотрен ряд налоговых льгот.

При необеспечении государственным заказчиком обязательной коммерциализации результатов НТД в установленном порядке и (или) в установленные сроки, государственные средства, за счет которых они созданы, считаются использованными с нарушением бюджетного законодательства. Указанные средства подлежат взысканию в соответствующий бюджет с начислением процентов в размере ставки рефинансирования, установленной Нацбанком РБ на дату взыскания. Исключение составляют случаи наличия существенных объективных обстоятельств, не позволивших государственному заказчику обеспечить обязательную коммерциализацию результатов НТД в установленный срок, перечень которых определяется Совмином РБ по согласованию с Комитетом госконтроля РБ (подпункт 1.2 пункта 1 Указа № 59).

Характеристика субсчетов по учету затрат на выполнение НИОКР и реализации их заказчиком в организациях-исполнителях

Субсчет 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»

Согласно Инструкции № 25 для учета затрат на выполнение НИОКР организациями-исполнителями используется субсчет 082, который является каль-

куляционным. Исходя из записей по этому субсчету, производятся расчеты по определению фактической себестоимости выполненных НИОКР.

Согласно п. 8 Инструкции № 25 (как и Инструкции № 75) аналитический учет затрат на выполнение НИОКР (по субсчету 082) ведется по видам работ, договорам (заказам) и т. п.

Дебетовый оборот по субсчету 082 означает сумму затрат, связанных с выполнением НИОКР в отчетном периоде. Непосредственно в дебет этого субсчета на основании первичных документов записываются основные (прямые) затраты.

Следует отметить, что в Инструкции № 25 (как и в Инструкции № 75) нет рекомендаций по учету и распределению накладных расходов. Поэтому порядок учета накладных расходов и база распределения для них должны определяться в учетной политике организации.

На практике накладные расходы предварительно учитываются на активном собирательно-распределительном субсчете 210 «Расходы к распределению». По окончании отчетного периода общая сумма накладных расходов списывается с кредита субсчета 210 в дебет субсчета 082 и распределяется между отдельными темами.

Дебетовый остаток субсчета 082 показывает величину незавершенного производства (НЗП). В бухгалтерском учете остатки НЗП оцениваются по сумме фактически произведенных затрат.

По кредиту субсчета 082 отражается сумма фактических затрат по выполненным НИОКР или их этапам.

Инструкция № 25 (как и Инструкция № 75) не содержит рекомендаций по группировке затрат на выполнение НИОКР в разрезе калькуляционных статей.

Субсчет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»

Согласно Инструкции № 25 для учета выручки от реализации выполненных НИОКР организациями-исполнителями используется субсчет 280.

По кредиту субсчета 280 отражается стоимость выполненных НИОКР или их этапов (сумма выручки, определяемая по принципу начисления) в корреспонденции с дебетом субсчетов 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 151 «Расчеты по взаимным платежам». При выполнении НИОКР

по внешнеторговым контрактам стоимость в иностранной валюте выполненных НИОКР или их этапов пересчитывается в белорусские рубли по курсу Нацбанка РБ на дату предъявления заказчику расчетных документов.

По дебету субсчета 280 отражаются суммы налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации НИОКР или их этапов в соответствии с законодательством, в корреспонденции с кредитом субсчета 173 «Расчеты с бюджетом».

Сравнением (сопоставлением) записей по кредиту и дебету субсчета 280 определяется финансовый результат от реализации НИОКР (прибыль или убыток). Если сумма записей по кредиту превышает сумму записей по дебету, получим прибыль, а если наоборот – убыток. Сумма прибыли списывается по дебету субсчета 280 в кредит субсчета 410 «Прибыли и убытки», а сумма убытка отражается обратной записью.

Следует обратить внимание, что при формировании цен по договорам на выполнение НИОКР Указом Президента РБ от 07.09.2009 № 441 «О дополнительных мерах по стимулированию научной, научно-технической и инновационной деятельности» (с учетом последних изменений от 26.05.2011 № 216, далее – Указ № 441) предусмотрено ограничение рентабельности. Согласно подпункту 1.6 п. 1 Указа № 441 цена работ по договорам на выполнение НИОКР, финансиру-

емых за счет бюджетных средств, формируется с учетом рентабельности в размере, не превышающем 7% их сметной стоимости. По договорам, финансируемым за счет бюджетных средств, в отношении продукции (услуг) военного назначения (вооружения, военной и специальной техники), в том числе выполняемым по государственному оборонному заказу, цена формируется с учетом рентабельности в размере, определяемом в соответствии с другими актами законодательства.

Корреспонденция субсчетов

В таблице ниже сравниваются корреспонденция субсчетов по учету затрат на выполнение НИОКР и результатов НТД согласно Инструкции № 25 и корреспонденция субсчетов согласно Инструкции № 75 (отдельно в организациях-исполнителях и в государственных организациях-заказчиках). Содержание операций в таблице приведено с сохранением редакции сравниваемых документов.

Бухгалтерские записи по некоторым операциям, приведенным в таблице на основании рассматриваемых документов, отражены также в Методических указаниях о порядке учета материальных запасов учреждениями и организациями, состоящими на бюджете, утвержденными приказом Минфина от 11.12.1997 № 59 (далее – Методические указания № 59).

ОСНОВНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В УЧЕТЕ ЗАТРАТ НА ВЫПОЛНЕНИЕ НИОКР И РЕЗУЛЬТАТОВ НТД С 1 ЯНВАРЯ 2013 Г.

№ п/п	Нормы Инструкции № 25 (действует с 01.01.2013)		Нормы Инструкции № 75 (действовала до 01.01.2013)			
	Содержание операции	Корреспонденция субсчетов		Содержание операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
Учет затрат на выполнение НИОКР и реализации их заказчиком организациями-исполнителями, не являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД						
1	Сумма начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКР	082	180	Сумма начисленной заработной платы	082	180
2	Сумма отчислений на социальное страхование и обеспечение, исчисленная от начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКР	082	171	Сумма отчислений на социальное страхование и обеспечение	082	171
3	Сумма затрат на командировки, связанные с выполнением НИОКР	082	160	Сумма затрат на командировки, связанные с выполнением работ	082	160
4	Сумма затрат на услуги других лиц, связанных с выполнением НИОКР	082	178	Сумма услуг сторонних организаций, связанных с выполнением НИОКР, а также с оплатой коммунальных услуг, услуг транспорта, связи и аналогичных, на сумму затрат по ремонту научного оборудования	082	178

5	Стоимость запасов, использованных при выполнении НИОКР	082	060, 064, 067, 069	Сумма израсходованных в процессе выполнения НИОКР товарно-материальных ценностей	082	060, 064, 067, 069
6	Стоимость материалов длительного пользования, использованных при выполнении НИОКР	082	043	Сумма израсходованных материалов длительного пользования	082	043

Примечание. Бухгалтерская запись по списанию материалов длительного пользования соответствует п. 13 корреспонденции счетов по операциям учета материальных запасов Методических указаний № 59

7	Сумма начисленных налогов и сборов, относимых на затраты на выполнение НИОКР в соответствии с законодательством	082	173	Суммы начисленных налогов, относимых на затраты по производству и реализации продукции (работ, услуг) в соответствии с законодательством	082	173
8	Суммы налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации НИОКР (этапов НИОКР) в соответствии с законодательством	280	173	Налоги и сборы, уплачиваемые в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь из выручки от реализации товаров (работ, услуг)	280	173

Примечание. В соответствии с подпунктом 1.23 п. 1 ст. 94 НК РБ обороты по реализации на территории республики НИОКР, зарегистрированных в государственном реестре в порядке, определяемом Президентом РБ, освобождаются от уплаты НДС. Государственная регистрация работ, а также ведение государственного реестра осуществляются государственным учреждением «Белорусский институт системного анализа и информационного обеспечения научно-технической сферы» в соответствии с Положением о порядке государственной регистрации научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ, утвержденным Указом Президента РБ от 25.05.2006 № 356 (с учетом последних изменений от 22.06.2009 № 328)

9	Сумма фактических затрат по выполненным НИОКР (этапам НИОКР)	280, 410	082	Списывается сумма фактических затрат по выполненным НИОКР (по окончании работ)	280, 410	082
10	Стоимость выполненных НИОКР (этапов НИОКР)	151, 154	280	Суммы предъявленных заказчиком счетов за выполненные НИОКР согласно договору	154	280

Примечание. С характеристикой субсчета 151 «Расчеты по взаимным платежам» можно познакомиться в нормативном документе, утратившем силу с 01.05.2010 (в подпункте 10.6 п. 10 Положения о бухгалтерских отчетах организаций, финансируемых из бюджета, утвержденного приказом Минфина от 18.01.1999 № 6, с учетом последних изменений от 30.01.2002 № 13). Другой информации не имеется. На субсчете 151 показывается сумма задолженности по бюджетным и внебюджетным средствам предприятий и организаций по выполнению ими заказов на опытно-конструкторские разработки для научно-исследовательских учреждений, а также суммы задолженности по расчетам с заказчиками за выполненные для них работы и оказанные услуги и за реализованные готовые изделия

11	Суммы полученных авансовых платежей от заказчиков	111	155	Суммы полученных авансов от заказчиков	111	155
12	Финансовый результат от реализации НИОКР (этапов НИОКР):			Списание результатов от реализации выполненных НИОКР (после полного завершения работ, подписания акта приема-сдачи и оплаты заказчиком выполненных работ):		
	– прибыль;	280 и др.	410	– прибыль	280	410
	– убыток	410	280 и др.	– убыток	410	280

Примечание. Обратите внимание, что списание финансовых результатов от реализации НИОКР (этапов НИОКР) в дебет (кредит) субсчета 410 в соответствии с Инструкцией № 25 (по сравнению с Инструкцией № 75) производится по мере формирования выручки (после полного завершения работ или их этапов).

А согласно п. 15 Инструкции № 75 списание финансовых результатов производится после полного завершения работ и оплаты заказчиком выполненных работ (используя метод определения выручки от реализации «по отгрузке», надо было определять финансовый результат, а, следовательно, и платить налоги в бюджет только после оплаты заказчиком выполненных работ)

13	Стоимость специального оборудования, приобретенного для выполнения НИОКР, ранее учтенного по дебету субсчетов счета 01 или счета 07 и кредиту субсчета 178	082	250	Сумма фактических расходов по предусмотренному условиям договора приобретению оборудования для выполнения НИОКР, стоимость которого ранее учитывалась по дебету субсчетов счета 01 или счета 07 и кредиту субсчета 178	082	250
		082	260		082	260

Примечание. Содержание операции 13 данной таблицы, соответствующее пункту 22 Инструкции № 25 (как и в соответствии с Инструкцией № 75), в понимании автора означает следующее:

- ранее (неизвестно когда) организация-исполнитель приобрела специальное оборудование и по непонятным причинам оприходовала его как объекты основных средств и отдельных предметов в составе оборотных средств;
- при оприходовании основных средств была составлена только одна бухгалтерская запись (д-т субсчета 013 – к-т субсчета 178) вместо двух, составляемых одновременно в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина от 31.10.2012 № 60 (далее – Инструкция № 60);
- при оприходовании отдельных предметов в составе оборотных средств была составлена только одна бухгалтерская запись (д-т субсчета 070 – к-т субсчета 178) вместо двух, составляемых одновременно в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету отдельных предметов в составе оборотных средств бюджетными организациями, утвержденной постановлением Минфина от 01.04.2004 № 63 (с учетом последних изменений от 22.04.2010 № 50);
- при передаче приобретенных объектов со склада организации-исполнителя для выполнения НИОКР Инструкцией № 25 (как и Инструкцией № 75) предлагается составить бухгалтерские записи, названные в операции 13 данной таблицы.

В описанной ситуации в промежутке между временем приобретения объектов и передачей в научное подразделение для выполнения НИОКР в бухучете не будет взаимосвязи между счетами 01, 02, 25, а также между счетами 07 и 26.

Кроме того, п. 22 Инструкции № 25 не согласуется с Инструкцией № 60, согласно которой организация, осуществляющая приносящую доход деятельность, может приобретать основные средства лишь за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налогов в бюджет, что отражается по дебету субсчета 246 «Фонд производственного и социального развития».

По мнению автора, если для выполнения НИОКР возникает необходимость приобретения спецоборудования, оно:

– во-первых, приобретается за счет средств заказчика (а не за счет собственных средств). Организация-исполнитель для этой цели получает от заказчика аванс (д-т субсчета 111 – к-т субсчета 155);

– во-вторых, до передачи в производство его следует учитывать на субсчете 044 «Спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ», а не на субсчетах счета 01 «Основные средства» или счета 07 «Отдельные предметы в составе оборотных средств». Приобретенное специальное оборудование следует оприходовать бухгалтерской записью, названной в операции 14 данной таблицы (д-т субсчета 044 – к-т субсчета 178) и соответствующей п. 14 корреспонденции счетов по операциям учета материальных запасов Методических указаний № 59

14	Приобретение спецоборудования для выполнения научно-исследовательских работ по договорам:	044	178	Приобретение спецоборудования для выполнения научно-исследовательских работ по договорам:	044	178
		178	111		178	111

Примечание. Бухгалтерские записи при приобретении спецоборудования для выполнения научно-исследовательских работ по договорам приведены в п. 14 корреспонденции счетов по операциям учета материальных запасов Методических указаний № 59

15	Стоимость специального оборудования, использованного при выполнении НИОКР (две записи одновременно):	082	044	Сумма переданного спецоборудования со склада для выполнения НИОКР (две записи одновременно):	082	044
		02 (забалансовый счет)	–		02 (забалансовый счет)	–

Примечание. Бухгалтерские записи на стоимость переданного спецоборудования со склада в научное подразделение для выполнения НИОКР соответствуют п. 15 корреспонденции счетов по операциям учета материальных запасов Методических указаний № 59

Стоимость безвозмездно полученного специального оборудования после окончания НИОКР приходуется:

а) как основные средства:

– на первоначальную стоимость специального оборудования;

– на сумму начисленной амортизации за период эксплуатации специального оборудования в процессе выполнения НИОКР

б) как отдельные предметы в составе оборотных средств;

в) как материалы

Одновременно на стоимость безвозмездно полученного специального оборудования

013 250

250 020

071 260

060, 063 280

– 02
(забалансовый счет)

Спецоборудование, безвозмездно передаваемое исполнителю после окончания работ, отражается им:

а) в составе объектов основных средств:

– на стоимость приобретения специального оборудования;

– на сумму начисленной амортизации за время эксплуатации специального оборудования в процессе выполнения работ;

б) в составе отдельных предметов оборотных средств;

в) в составе материалов

Одновременно на стоимость безвозмездно полученного специального оборудования

013 250

250 020

071 260

060, 063 280

– 02
(забалансовый счет)

Примечание. Бухгалтерские записи по оприходованию спецоборудования, не возвращенного заказчику после завершения темы и используемого в качестве основных средств и отдельных предметов в составе оборотных средств, соответствуют п. 16 корреспонденции счетов по операциям учета материальных запасов Методических указаний № 59.

При оприходовании спецоборудования, не возвращенного заказчику после завершения темы и используемого в качестве материалов п. 16 корреспонденции счетов по операциям учета материальных запасов Методических указаний № 59 предусмотрена иная бухгалтерская запись (по сравнению с Инструкциями № 25 и № 75): дебет субсчетов 060, 063 – кредит субсчетов 140, 230.

Порядок определения суммы начисленной амортизации за период эксплуатации специального оборудования в процессе выполнения НИОКР в Инструкции № 25 (как и в Инструкции № 75) не разъяснен. Можно предположить, что она определяется комиссией при приемке спецоборудования

17	Стоимость специального оборудования, возвращаемого после окончания НИОКР заказчику	–	02 (забалансовый счет)	Стоимость специального оборудования, возвращаемого после окончания работ заказчику	–	02 (забалансовый счет)

Примечание. На стоимость спецоборудования (оставшегося в организации-исполнителе или возвращенного заказчику) затраты на выполнение НИОКР, учтенные по дебету субсчета 082, не уменьшаются

Стоимость полученных от заказчиков материальных объектов, пригодных для дальнейшего использования, в которых выражены результаты НТД, созданные в процессе исполнения договоров на выполнение НИОКР, отражается:

а) как основные средства;

б) как отдельные предметы в составе оборотных средств;

в) как материалы

01 (соотв. субсчет) 250

07 (соотв. субсчет) 260

060 280

Если заказчик передает материальные объекты, в которых выражены результаты НТД, созданные в процессе выполнения НИОКР и пригодные для дальнейшего использования, то стоимость указанных объектов отражается организацией-исполнителем:

а) как основные средства;

б) как отдельные предметы в составе оборотных средств;

в) как материалы

01 (соотв. субсчет) 250

07 (соотв. субсчет) 260

060 280

Учет затрат на выполнение НИОКР и результатов НТД государственными организациями-заказчиками

19	Перечисление организациям-исполнителям денежных средств на выполнение НИОКР	151	10 (соотв. субсчет)	Понесенные расходы на финансирование НИОКР	134	100
----	---	-----	------------------------	--	-----	-----

20	Фактические затраты на выполнение НИОКР после приемки выполненных НИОКР (этапов НИОКР)	200	151	Фактические расходы после выполнения и приемки по актам законченных этапов НИОКР организациями-заказчиками, обладающими имущественными правами полностью (частично) на результаты НТД	200	134
21	Первоначальная стоимость имущественных прав на результаты НТД, принимаемых к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов	019	250	Первоначальная стоимость имущественных прав на результаты НТД (определяется в сумме фактических затрат на их создание за вычетом стоимости затрат на создание опытных образцов, пригодных для дальнейшего использования)	019	250
<p>Примечание. В соответствии с п. 20 Инструкции № 25 первоначальная стоимость имущественных прав на результаты НТД определяется в сумме фактических затрат на их создание за вычетом фактических затрат на изготовление материальных объектов, пригодных для дальнейшего использования, в которых выражены результаты НТД, созданные в процессе исполнения договоров на выполнение НИОКР (далее – материальные объекты). В п. 3 Инструкции № 25 сформулированы условия признания в бухгалтерском учете имущественных прав на результаты НТД нематериальными активами. Если объект не соответствует любому из установленных условий признания, произведенные затраты признаются расходами (п. 4 Инструкции № 25)</p>						
22	Стоимость материальных объектов (в сумме фактических затрат на их изготовление)	060	151	Материальные объекты, в которых выражены результаты НТД, созданные в процессе выполнения НИОКР и пригодные для дальнейшего использования (по стоимости затрат на их изготовление)	060	134
23	Стоимость переданных организациям-исполнителям материальных объектов	200	060	Стоимость переданных в установленном законодательством порядке организациям оборудования, материалов и других товарно-материальных ценностей, созданных в качестве опытных образцов в процессе выполнения НИОКР	200	060
24	Стоимость специального оборудования, полученного от организации-исполнителя после выполнения НИОКР, равная стоимости, по которой специальное оборудование числится в бухгалтерском учете организации-исполнителя на дату передачи, отражается: а) как основные средства; б) как отдельные предметы в составе оборотных средств	013 071	250 260	Стоимость специального оборудования, полученного от исполнителя после выполнения НИОКР, отражается: а) как основные средства: – на стоимость приобретения; – на сумму начисленной амортизации за время эксплуатации в процессе выполнения работ; б) как отдельные предметы в составе оборотных средств	013 250 071	250 020 260
25	Если НИОКР полностью выполнены, в конце отчетного года фактические затраты на их выполнение списываются в пределах остатка, числящегося по субсчету 200 «Расходы по бюджету»	230, 140	200	Если НИОКР полностью выполнены, в конце года фактические расходы списываются в пределах остатка, числящегося по субсчету 200 «Расходы по бюджету»	230	200

Примечание. Если в течение отчетного года НИОКР не завершены и финансирование этих работ будет продолжено в следующем году, то затраты на их выполнение в конце отчетного года не списываются.
По мнению автора, если сумма фактических расходов по бюджету превышает остаток финансирования по субсчетам 230, 140, списание фактических расходов в конце года должно производиться в сумме, равной остатку финансирования (списание расходов должно производиться не в пределах остатка, числящегося по субсчету 200, а в пределах остатка, числящегося по субсчетам 230, 140)