



Денежные документы и бланки строгой отчетности

ПРАКТИКУМ БУХГАЛТЕРА

ОТЛИЧИЕ ДЕНЕЖНЫХ ДОКУМЕНТОВ ОТ БЛАНКОВ СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Для учета денежных документов в бюджетных организациях предназначен субсчет 132 "Денежные документы", в коммерческих организациях – счет 50 "Касса", к которому при необходимости может быть открыт субсчет 50-3 "Денежные документы".

Рассмотрим характеристику названных субсчетов в соответствии с нормативными правовыми актами (см. таблицу 1).

К бланкам строгой отчетности в соответствии с поста-

новлением Совета Министров РБ от 22.12.2001 № 1846 «О некоторых вопросах изготовления и использования бланков строгой отчетности» относятся бланки ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, бланки иных документов, имеющие элементы защиты от подделки, соответствующие требованиям, определяемым Минфином по согласованию с МВД и Минюстом, и (или) идентификационный номер, нанесенный при их изготовлении. Решение об отнесении бланков ценных бумаг и документов с определенной

степенью защиты, бланков иных документов к бланкам строгой отчетности принимают республиканские органы государственного управления, иные государственные организации, подчиненные правительству, облисполкомы, Минский горисполком в пределах своей компетенции и юридические лица и индивидуальные предприниматели в рамках осуществляемой ими деятельности.

В качестве примеров назовем решения нескольких республиканских органов государственного управления об утверждении бланков строгой

Таблица 1

Характеристика субсчетов по учету денежных документов

<p>Положение о бухгалтерских отчетах организаций, финансируемых из бюджета, утвержденное приказом Минфина РБ от 18.01.1999 №6 (в редакции постановления Минфина РБ от 30.01.2002 №13)</p>	<p>Методические указания о порядке учета денежных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденные приказом Минфина РБ от 17.12.1999 №364</p>	<p>Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная постановлением Минфина РБ от 30.05.2003 №89 (с учетом изменений, внесенных постановлением Минфина РБ от 11.12.2008 №187)</p>
<p>На субсчете 132 "Денежные документы" учитываются разные денежные документы: оплаченные талоны на питание, оплаченные путевки в дома отдыха, санатории, турбазы, полученные извещения на почтовые переводы, почтовые марки и марки государственной пошлины, облигации займа (сданные работниками, находящимися на длительном лечении, на хранение), бланки трудовых книжек и вкладыши к ним и др. (см. п. 10.5)</p>	<p>На субсчете 132 "Денежные документы" учитываются разные денежные документы: оплаченные талоны на питание, оплаченные путевки в дома отдыха, санатории, турбазы, полученные извещения на почтовые переводы, почтовые марки и марки госпошлины, облигации займа (сданные больными на хранение), бланки трудовых книжек и вкладыши к ним и др.</p> <p>Прием в кассу и выдача из кассы таких документов оформляется кассовыми ордерами, на которых ставится штамп "фондовый" или делается такая надпись от руки красным карандашом.</p> <p>Учет этих операций ведется отдельно от операций по денежным средствам. Регистрация приходных и расходных фондовых ордеров ведется в конце журнала регистрации приходных и расходных кассовых документов на отдельных листах (см. п. 28)</p>	<p>Субсчет 50-3 "Денежные документы" предназначен для учета почтовых марок, марок государственной пошлины, вексельных марок, оплаченных авиабилетов и других денежных документов (см. раздел V Денежные средства)</p>

Примечание к таблице 1

В бюджетных организациях Российской Федерации (РФ) для учета денежных документов предназначен счет 020105000 "Денежные документы", на котором учитываются различные денежные документы: оплаченные талоны на бензин и масла, на питание и т.п., оплаченные путевки в дома отдыха, санатории, турбазы, полученные извещения на почтовые переводы, почтовые марки и марки государственной пошлины и т.п. (основание – Инструкция по бюджетному учету, утвержденная приказом Минфина РФ №148н от 30.12.2008). Обратим внимание, что в названной Инструкции РФ бланки трудовых книжек и вкладыши к ним не названы в качестве денежных документов (в отличие от нормативных правовых актов РБ для бюджетных организаций).



отчетности и порядке их использования:

► постановлением ГТК РБ от 31.08.2006 № 70 утверждены бланки строгой отчетности, используемые в таможенных органах, Инструкция о порядке заполнения бланков строгой отчетности, используемых в таможенных органах Республики Беларусь, Инструкция о порядке использования и заполнения таможенного приходного ордера;

► постановлением Минсвязи РБ от 04.04.2002 № 6 утверждено Положение о порядке использования бланков строгой отчетности в организациях Министерства связи и информатизации Республики Беларусь. К бланкам строгой отчетности названным постановлением отнесено несколько бланков, включая почтовые марки, маркированные конверты и маркированные карточки;

► постановлением Минюста РБ от 05.11.2002 № 32 утверждено Положение о порядке использования бланков строгой отчетности, выпускаемых Министерством юстиции Республики Беларусь. Положение устанавливает порядок хранения, учета и использования Минюстом РБ, управлениями юстиции местных исполнительных и распорядительных органов, архивами органов записи актов гражданского состояния, государственными органами, регистрирующими акты гражданского состояния, в том числе консульскими учреждениями РБ, бланков строгой отчетности, выпускаемых Министерством юстиции. Перечень бланков, относящихся к бланкам строгой отчетности, выпускаемых Минюстом РБ, утвержден приказом Минюста РБ от 29.04.2002 № 121.

В целях осуществления учета изготавливаемых бланков строгой отчетности и контроля за их использованием

в республике создан Государственный реестр бланков строгой отчетности, ведение которого возложено на Минфин. На сайте Минфина размещен Государственный реестр бланков строгой отчетности по состоянию на 1 марта 2009 г.

Во исполнение требований постановления Совета Министров РБ от 22.12.2001 г. № 1846 постановлением Минфина РБ от 01.03.2002 № 29 утверждено Положение об основных требованиях, предъявляемых к уровню защищенности бланков строгой отчетности, а также специальным материалам для защиты их от подделки (далее – Положение №29), а постановлением Минюста РБ от 01.03.2002 № 4 утверждено Положение о проведении экспертизы бланков строгой отчетности на соответствие требованиям, предъявляемым к уровню их защищенности от подделки, а также установлено, что экспертиза проводится Научно-исследовательским институтом проблем криминологии, криминалистики и судебных экспертиз Минюста РБ.

Инструкцией о порядке использования и бухгалтерского учета бланков строгой отчетности, утвержденной постановлением Минфина РБ от 18.12.2008 № 196, вступившей в силу с 10.01.2009 г. (далее – Инструкция №196), определено, что бланки строгой отчетности должны соответствовать типовым формам, утвержденным Минфином РБ, или формам, утвержденным иными республиканскими органами государственного управления в соответствии с законодательством. Перечень документов, относящихся к бланкам строгой отчетности, место, порядок их хранения и использования устанавливаются приказом руководителя организации.

С даты вступления в силу Инструкции №196 утратило силу Положение о порядке

использования бланков строгой отчетности, утвержденное постановлением Минфина РБ от 21.02.2002 № 21 (далее – Положение №21).

По функциональному назначению бланки строгой отчетности подразделяются на следующие 16 видов бланков (документов):

► удостоверяющие личность и (или) дающие право на пересечение границы;

► ценные бумаги и их производные;

► дающие право на провоз груза через границу;

► обслуживания денежной сферы и подтверждающие оплату или проведение денежных операций;

► удостоверяющие умение, знание, образование, трудовой стаж;

► удостоверяющие права владения (пользования) имуществом, полномочия;

► нотариального оформления;

► подтверждающие право на проезд пассажиров;

► обеспечивающие получение, сертификацию товаров (имущества), а также связанные с реализацией и эксплуатацией автотранспорта;

► подтверждающие право осуществления деятельности (работ, услуг);

► лотерейные билеты;

► дающие право посещения зрелищных (спортивных, культурно-массовых) и иных мероприятий;

► подтверждающие (дающие) право медицинского обслуживания (в т.ч. льготного);

► первичные учетные документы и иные документы, служащие основанием приема и выдачи денег, товаров, материальных ценностей и других ценностей; подтверждающие подлинность товаров, продукции, услуг, их производства и реализации и т.п.;

► организационно-распорядительные и иные документы;

► знаки почтовой оплаты.



Такая классификация приведена в п. 22 Положения № 29. Распределение бланков строгой отчетности (документов) по функциональному назначению и уровню защиты их от подделки определяются согласно приложению 2 к Положению №29. В приложении 2 приведен перечень бланков строгой отчетности по каждому из перечисленных выше 16-ти видов.

Например, к бланкам строгой отчетности, удостоверяющим умение, знание, образование, трудовой стаж (вид 5), отнесены (наряду с другими бланками) трудовая книжка и вкладыш к трудовой книжке; к бланкам строгой отчетности, обеспечивающим получение, сертификацию товаров (имущества), а также связанным с реализацией и эксплуатацией автотранспорта (вид 9), отнесены (наряду с другими бланками) талоны на спецпитание; к бланкам строгой отчетности, дающим право посещения зрелищных (спортивных, культурно-массовых) и иных мероприятий (вид 12), отнесены туристические, экскурсионные, санаторно-оздоровительные путевки и т.п.; к бланкам строгой отчетности, являющимся знаками почтовой оплаты (вид 16), отнесены конверты почтовые с марками, открытки (карточки) почтовые с марками, марки почтовые.

Получается, что трудовая книжка и вкладыш к трудовой книжке, талоны на спецпитание, туристические, экскурсионные, санаторно-оздоровительные путевки и т.п., знаки почтовой оплаты (конверты почтовые с марками, открытки (карточки) почтовые с марками, марки почтовые) в соответствии с Положением № 29 являются **бланками строгой отчетности**, а в соответствии с нормативными правовыми актами для бюджетных организаций, на-

званными в таблице 1, – **денежными документами**. В коммерческих организациях в составе денежных документов не называются трудовая книжка и вкладыш к трудовой книжке, талоны на спецпитание, туристические, экскурсионные, санаторно-оздоровительные путевки и т.п.

Кроме того, обратим внимание, что трудовая книжка и вкладыш к трудовой книжке названы бланками строгой отчетности еще в двух нормативных правовых актах:

► постановлении Совета Министров РБ от 10.12.1997 № 1635 «О трудовых книжках работников», в п.1.9 которого сказано, что наниматели осуществляют учет и хранение бланков трудовых книжек как документов строгой отчетности в соответствии с законодательством;

► Инструкции о порядке ведения трудовых книжек работников, утвержденной постановлением Минтруда РБ от 09.03.1998 № 30 (в редакции постановления Минтруда РБ от 11.05.2000) № 72, в п.59 которой сказано, что бланки трудовых книжек и вкладышей к ним хранятся в бухгалтерии нанимателя как документы строгой отчетности и выдаются по заявке в подотчет уполномоченному должностному лицу.

Трудовая книжка зарегистрирована также в Государственном реестре бланков строгой отчетности (см. сайт Минфина).

В соответствии с нормативными правовыми актами, названными в таблице 1, в состав денежных документов отнесены «другие денежные документы», но из-за отсутствия понятия термина денежных документов неизвестно, что еще можно включить в состав денежных документов как в бюджетных, так и в коммерческих организациях.

Вывод: нормативные правовые акты, в которых опре-

делен состав денежных документов и бланков строгой отчетности, не согласованы между собой.

КТО ВЕДЕТ ПРИХОДНО-РАСХОДНУЮ КНИГУ ПО УЧЕТУ БЛАНКОВ СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Изучение соответствующих пунктов Инструкции № 196 и других нормативных правовых актов не позволяет дать однозначный ответ на этот вопрос.

В соответствии с п. 7 Инструкции №196 поступившие бланки строгой отчетности должны быть оприходованы материально ответственным лицом.

Согласно п.8 и п.10 Инструкции №196 материально ответственное лицо поступление бланков строгой отчетности отражает в приходно-расходной книге по учету бланков строгой отчетности (по форме согласно приложению 2), которая до начала в ней записей должна быть пронумерована, прошнурована, скреплена печатью и подписана руководителем и главным бухгалтером организации. Записи в книге (приход, расход, остаток) ведутся материально ответственными лицами в количественном выражении по номерам и сериям. Она может вестись на машинных носителях информации. В данном случае должны быть обеспечены защита информации, сохранение архива по данной информации в течение срока, установленного законодательством, возможность получения надлежащим образом заверенной бумажной копии.

Непосредственно в приложении 2 к Инструкции № 196 есть такая запись: «На каждый вид бланков заводится один или несколько отдельных листов книги. Каждая операция по получению, выдаче и возврату бланков записывается отдельной строкой. Учет



получения и выдачи бланков строгой отчетности ведется главным бухгалтером либо по его поручению одним из работников согласно утвержденному распределению обязанностей».

В п.58 и п.59 Инструкции о порядке ведения трудовых книжек работников, утвержденной постановлением Минтруда РБ от 09.03.1998 № 30 (в редакции постановления Минтруда РБ от 11.05.2000 № 72), сказано, что бланки трудовых книжек и вкладышей к ним хранятся в бухгалтерии. По учету бланков трудовых книжек ведется приходно-расходная книга по учету бланков трудовых книжек и вкладышей к ним (по форме согласно приложению 2). В приходно-расходную книгу вносятся все операции, связанные с получением и расходованием бланков трудовых книжек и вкладышей к ним с указанием серии и номера каждого бланка. Книга ведется бухгалтерией. Она должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена подписью нанимателя и печатью отдела кадров, в случае отсутствия – печатью нанимателя.

Приходно-расходная книга по учету бланков строгой отчетности, предусмотренная Инструкцией № 196, ведется только количественным выражением, а приходно-расходная книга по учету бланков трудовых книжек и вкладышей к ним – в количественном и денежном выражении.

ПЕРВИЧНАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ ПО УЧЕТУ БЛАНКОВ СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Инструкцией № 196 утверждены формы первичных документов, которыми оформляются операции по движению бланков строгой отчетности:

акт проверки наличия бланков строгой отчетности (приложение 1), который составляется в случае расхожде-

ния фактического наличия книжек бланков строгой отчетности с данными сопроводительных документов. В акте отражается количество не оказавшихся в наличии книжек с указанием серий и номеров бланков строгой отчетности. Акт составляется в двух экземплярах: первый направляется поставщику для выяснения причин расхождения и принятия мер, второй остается у организации;

приходно-расходная накладная на бланки строгой отчетности (приложение 3), которая оформляется при выдаче бланков ответственным исполнителям в подотчет с указанием серий и номеров бланков с разрешения руководителя и главного бухгалтера организации или лиц, ими уполномоченных;

карточка-справка по выданным и использованным бланкам строгой отчетности (приложение 4), которая открывается бухгалтерией на каждого ответственного исполнителя в целях контроля за использованием бланков строгой отчетности;

акт на списание использованных бланков строгой отчетности (приложение 5), который оформляется при списании бланков с учета (с подотчета ответственного исполнителя);

реестр бланков строгой отчетности, подлежащих уничтожению (приложение 6), *акт на списание испорченных, аннулированных бланков строгой отчетности* (приложение 7). В реестре регистрируются испорченные и (или) аннулированные бланки, подлежащие уничтожению. Вместе с реестром бланки должны храниться в организации в течение месяца после проведения налоговыми органами проверки соблюдения налогового законодательства. По истечении названного срока бланки готовятся к

уничтожению. Для этой цели приказом руководителя назначается комиссия в составе должностных лиц организации, которая обязана проверить наличие подлежащих уничтожению бланков и дать заключение, подтверждающее необходимость их уничтожения. В присутствии комиссии проверенные бланки упаковываются, опечатываются (опломбируются). Затем составляется акт на списание испорченных, аннулированных бланков строгой отчетности (по форме согласно приложению 7) с указанием серий и номеров бланков, подлежащих уничтожению, который в трехдневный срок передается на утверждение руководителю организации. После его утверждения (в течение пяти дней после получения акта руководителем) производится фактическое уничтожение бланков, о чем составляется *акт об уничтожении бланков строгой отчетности* (по форме, утвержденной руководителем организации), который также утверждается руководителем организации (в трехдневный срок).

В п.1 Инструкции № 196 сказано, что ее действие распространяется на юридических лиц всех форм собственности и индивидуальных предпринимателей.

Однако нормативные правовые акты, изданные другими органами государственного управления, предусматривают иной порядок оформления некоторых операций с бланками строгой отчетности.

Например, п.59 Инструкции о порядке ведения трудовых книжек работников, утвержденной постановлением Минтруда РБ от 09.03.1998 № 30 (в редакции постановления Минтруда РБ от 11.05.2000 № 72), установлено, что на испорченные при заполнении бланки трудовых книжек и вкладышей к ним



составляется акт, примерная форма которого помещена в приложении 1 к названной Инструкции.

В соответствии с нормативными правовыми актами Минобразования РБ (перечень их см. ниже) документы об образовании (дипломы, свидетельства выпускникам учебных заведений под роспись в книге регистрации соответствующих документов об образовании. Дубликат выдается в случае утраты или приведения в негодность документа об образовании. Он заполняется на основании копии выданного документа об образовании, заверенной руководителем учебного заведения и хранящейся в личном деле выпускника. Книга регистрации прошнуровывается, пронумеровывается и скрепляется печатью учебного заведения.

Испорченные при заполнении бланки документов об образовании уничтожаются, для чего создается комиссия (с участием работника бухгалтерии), председателем которой является заместитель руководителя учебного заведения по учебной работе (в вузах – ректор). Комиссия составляет акт, в котором указываются количество (прописью) и номера уничтоженных бланков. Номера испорченных бланков вырезаются и наклеиваются на отдельный лист бумаги, который хранится с актом. В вузах предусмотрено такой акт составлять в двух экземплярах. Один экземпляр хранится в вузе вместе с вырезанными номерами испорченных бланков, а второй экземпляр акта высылается в Минобразования.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ БЛАНКОВ СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В соответствии с Инструкцией № 196 для учета бланков строгой отчетности в бюджетных организациях предназначен субсчет 210 «Расходы

к распределению», в коммерческих организациях – счет 10 «Материалы». Учет их на субсчете 210 и счете 10 ведется в количественном и стоимостном выражении. Обратим внимание, что до 10.01.2009 г. для учета денежных документов и бланков строгой отчетности в бюджетных организациях использовался субсчет 132 «Денежные документы» (отдельного субсчета для учета бланков строгой отчетности не было).

Сразу сделаем оговорку по поводу решения разработчиков Инструкции № 196 учитывать бланки строгой отчетности в бюджетных организациях на субсчете 210 «Расходы к распределению». Субсчет 210 используется в бюджетных организациях для таких же целей, как счета 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» в коммерческих организациях. Поэтому причина, по которой Минфином принято решение учитывать движение материальных ценностей (бланков) на субсчете 210, непонятна. В бюджетных организациях имеется счет, аналогичный счету 10 «Материалы» в коммерческих организациях.

Учет бланков строгой отчетности ведется также на забалансовых счетах: в бюджетных организациях – на счете 04 «Бланки строгой отчетности», в коммерческих организациях – на счете 006 «Бланки строгой отчетности». В таблице 2 приведены характеристики названных забалансовых счетов в соответствии с нормативными правовыми актами.

С 10.01.2009 г. инвентаризация бланков строгой отчетности в местах их хранения проводится в соответствии с Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.11.2007 № 180 (в соответствии с п.15 Положения №21 инвентариза-

цию неиспользованных бланков строгой отчетности в местах их хранения нужно было осуществлять ежемесячно).

В Инструкции №196 (в отличие от Положения №21) имеется отдельная глава 5 «Бухгалтерский учет бланков строгой отчетности», в которой названы бухгалтерские записи по учету бланков строгой отчетности отдельно для коммерческих организаций и отдельно для бюджетных организаций.

В связи с тем что в бюджетных организациях бланки трудовых книжек и вкладышей к ним в соответствии с нормативными правовыми актами, названными в таблице 1, относятся к денежным документам, учет их ведется на субсчете 132 «Денежные документы». Порядок отражения в бухгалтерском учете операций по движению трудовых книжек (вкладышей к ним) в министерствах, в подведомственных министерствам бюджетных организациях, в местных исполнительных и распорядительных органах, а также операций по расчетам с работниками за трудовые книжки (вкладыши к ним) определен в приложении 1 к письму Минфина РБ от 10.04.2008 № 02-2-28/57 «О порядке зачисления средств в бюджет». Обратим внимание, что в коммерческих организациях названные бланки учитываются в составе бланков строгой отчетности.

Названная выше методика учета операций по движению трудовых книжек в бюджетных организациях родилась в связи с принятием ст. 30 Закона РБ «О бюджете Республики Беларусь на 2008 год», в которой было определено, что средства, получаемые за выданные работникам трудовые книжки, вносятся в соответствующие бюджеты (в счет компенсации расходов республиканского и (или) местных



Характеристика забалансовых счетов по учету бланков строгой отчетности

Инструкция №196 (бюджетные организации)	Инструкция №196 (коммерческие организации)	Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная постановлением Минфина РБ от 30.05.2003 № 89 (с учетом изменений, внесенных постановлением Минфина РБ от 11.12.2008 № 187)
<p>Аналитический учет бланков строгой отчетности бюджетными организациями ведется на забалансовом счете 04 «Бланки строгой отчетности» по каждому виду бланков и местам их хранения (материально ответственным лицам). Централизованные бухгалтерии дополнительно ведут учет бланков строгой отчетности по каждому обслуживаемому учреждению (см. п. 20)</p> <p>К счету 04 надо открыть субсчета в разрезе материально ответственных лиц, в которых записи производятся с указанием конкретных серий и номеров бланков по фактически произведенным затратам на их приобретение (см.п. 21)</p>	<p>Аналитический учет бланков строгой отчетности коммерческими организациями ведется на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности» по каждому виду бланков и местам их хранения (материально ответственным лицам) (см. п. 20)</p> <p>Поступление бланков конкретных серий и номеров отражается по приходу на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности» по номинальной стоимости или условной оценке (см.п.21)</p>	<p>Счет 006 «Бланки строгой отчетности» предназначен для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности - квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов, различные абонементы, талоны, билеты, бланки товарно-сопроводительных документов и т.п.</p> <p>Бланки строгой отчетности учитываются на счете 006 «Бланки строгой отчетности» по номинальной стоимости или в условной оценке</p> <p>Аналитический учет по счету 006 «Бланки строгой отчетности» ведется по каждому виду бланков строгой отчетности и местам их хранения</p>

Примечание к таблице 2

В бюджетных организациях РФ для учета бланков строгой отчетности используется забалансовый счет 03 "Бланки строгой отчетности", на котором учитываются находящиеся на хранении и выдаваемые под отчет бланки ценных бумаг – квитанционные книжки, аттестаты, дипломы, бланки удостоверений, бланки трудовых книжек и вкладыши к ним и т.п. Бланки строгой отчетности учитываются в условной оценке 1 рубль за 1 бланк. Аналитический учет по счету ведется по каждому виду бланков и местам их хранения в Книге по учету бланков строгой отчетности (основание – Инструкция по бюджетному учету, утвержденная приказом Минфина РФ от 30.12.2008 № 148н).

бюджетов). Это положение продолжает действовать в 2009 г. в соответствии со ст. 27 Закона РБ «О республиканском бюджете на 2009 год».

В ст. 27 аналогичное решение принято по отношению к средствам, получаемым бюджетными организациями за возмещение расходов за оформленные и выданные медицинские книжки, за выданные дипломы и дубликаты свидетельств, аттестатов и дипломов об образовании, изготовленные за счет бюджетных средств. А вот на каком субсчете учитывать названные бланки (в составе денежных документов или бланков строгой отчетности), а также методику их учета в связи с принятием ст.27 Минфин пока не определил.

Напомним, что в соответствии с приложением 2 к Положению №29 бланки документов об образовании отнесены к бланкам строгой отчетности (как трудовые книжки (вкла-

дыши к ним) и другие бланки, названные в начале публикации). Кроме того, документы об образовании зарегистрированы Минобразования в Государственном реестре бланков строгой отчетности (см. сайт Минфина).

В коммерческих организациях бланки удостоверений, дипломов отнесены к бланкам строгой отчетности (см. характеристику счета 006 «Бланки строгой отчетности» в таблице 2).

Подтверждением того что бланки документов об образовании должны учитываться как бланки строгой отчетности, являются также следующие нормативные правовые акты Минобразования РБ:

▶ приказ от 01.02.1994 № 28 «Об утверждении Инструкции о порядке изготовления, заполнения и выдачи дипломов лицам, которые закончили высшие учебные заведения Республики Беларусь»;

▶ приказ от 01.02.1994 № 25 «Об утверждении Инструкции о порядке изготовления, хранения, выдачи и учета бланков документов об окончании базовых, средних общеобразовательных школ, профессионально-технических учебных заведений, средних специальных учебных заведений Республики Беларусь»;

▶ приказ от 02.11.1999 № 653 «Об утверждении образцов дипломов и выписок из зачетно-экзаменационной ведомости к дипломам, выдаваемым иностранным гражданам, окончившим государственные высшие учебные заведения Республики Беларусь, и Инструкции о порядке их изготовления, заполнения и выдачи»;

▶ постановление от 10.03.2003 № 18 «Об утверждении образца свидетельства о специальном образовании и порядка заполнения и выдачи



свидетельства о специальном образовании»;

▶ постановление от 13.12.2005 № 113 «Об утверждении образцов документов о среднем специальном образовании и Инструкции о порядке заполнения и выдачи документов о среднем специальном образовании»;

▶ постановление от 13.12.2005 № 114 «Об утверждении образцов доку-

ментов о профессионально-техническом образовании и Инструкции о порядке заполнения и выдачи документов о профессионально-техническом образовании»;

▶ постановление от 13.12.2005 № 116 «Об утверждении образцов документов о переподготовке и повышении квалификации, Инструкции о порядке заполнения и выдачи документов о переподготов-

ке и повышении квалификации».

Исходя из перечисленных нормативных правовых актов Минобразования, бланки документов об образовании (дипломы, свидетельства, аттестаты) являются бланками строгой отчетности.

Инструкцией № 196 утверждена следующая методика учета бланков строгой отчетности (таблица 3).

Таблица 3

Корреспонденция счетов (субсчетов) по учету бланков строгой отчетности

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов в коммерческих организациях		Корреспонденция субсчетов в бюджетных организациях		Комментарии
		дебет	кредит	дебет	кредит	
1.	Поступление бланков строгой отчетности одновременно	10 006	60	210 04	178	<p>Исходя из п.21 Инструкции №196: в коммерческих организациях поступление бланков отражают по фактически произведенным затратам на их приобретение; одновременно поступление бланков конкретных серий и номеров отражается по приходу на забалансовом счете 006 по номинальной стоимости или условной оценке</p> <p>в какой оценке составляется запись (Д-т 210 – К-т 178) в бюджетных организациях не сказано (надо полагать, как и в коммерческих организациях, по фактически произведенным затратам на их приобретение); одновременно с этой записью поступление бланков конкретных серий и номеров отражается по дебету забалансового счета 04 (по материально ответственным лицам) по фактически произведенным затратам на их приобретение</p> <p>Обратим внимание, что Инструкция №196 обязывает бюджетные организации вести забалансовый учет бланков строгой отчетности в оценке по фактически произведенным затратам на их приобретение. Коммерческие организации ведут забалансовый учет по номинальной стоимости или условной оценке. Бюджетные организации РФ ведут забалансовый учет в условной оценке 1 рубль за 1 бланк</p> <p>Сравнивая названные положения, хочется надеяться, что разработчики Инструкции №196 по отношению к бюджетным организациям допустили случайную неточность и что в ближайшее время она будет исправлена</p>
2.	Выдача бланков строгой отчетности ответственным исполнителям в подотчет	08, 20, 23, 26, 29, 44	10	200, 202, 211, 215, 080	210	<p>Ответственные исполнители – это также материально ответственные лица. Они занимаются заполнением, оформлением бланков строгой отчетности. Бухгалтерские записи говорят о том, что при выдаче бланков ответственным исполнителям их стоимость списывается на затраты (расходы), (в бюджетных организациях – на затраты (расходы), производимые за счет бюджетных или за счет внебюджетных средств). Сказанное означает, что в активе баланса бланки строгой отчетности после этих записей не будут числиться</p> <p>Но надо продолжать их учитывать на забалансовых счетах до момента списания конкретных серий и номеров бланков. Напомним, коммерческие организации ведут такой учет по номинальной стоимости или условной оценке, а бюджетные организации – по фактически произведенным затратам на их приобретение</p>
3.	Списание конкретных серий и номеров бланков строгой отчетности с подотчета материально ответственных лиц		006		04	<p>В связи с тем что записи по счету 04 в бюджетных организациях надо производить по фактически произведенным затратам на приобретение бланков строгой отчетности (см. операцию 1), необходимо ежемесячно при списании бланков с подотчета ответственных исполнителей определять фактическую стоимость списанных конкретных серий и номеров бланков в разрезе каждого ответственного исполнителя</p>

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов в коммерческих организациях		Корреспонденция субсчетов в бюджетных организациях		Комментарии
		дебет	кредит	дебет	кредит	
4.	Списание с учета испорченных и (или) аннулированных бланков строгой отчетности в соответствии с п.24 Инструкции №196 одновременно списываются бланки конкретных серий и номеров	92	10	200, 202, 211, 215, 080	210	<p>В соответствии с п.24 Инструкции №196 списание с учета испорченных и (или) аннулированных бланков строгой отчетности происходит по причине сбоя в работе программных продуктов и оргтехники, отказа клиентов от покупки товара, неправильно представленных данных для заполнения бланка, а также различных чрезвычайных обстоятельств (пожара, наводнения, аварии коммунальных сетей и других), произошедших при хранении бланков до передачи их материально ответственным лицом ответственным исполнителям</p> <p>Так как бланки, находящиеся у ответственных исполнителей, не числятся на счете 10 и субсчете 210 (см. операцию №2), по мнению автора, записи (Д-т 92 – К-т10) и (Д-т 200, 202, 211, 215, 080 – 210) касаются списания испорченных и (или) аннулированных бланков только по обстоятельствам, происшедшим при хранении бланков до передачи их ответственным исполнителям. Одновременно списание конкретных серий и номеров бланков отражается по расходу забалансовых счетов 006 и 04</p> <p>Порча бланков по причинам сбоя в работе программных продуктов и оргтехники, отказа клиентов от покупки товара, неправильно представленных данных для заполнения бланка может произойти только у ответственного исполнителя. В этом случае списание испорченных бланков надо отражать только на забалансовых счетах</p>
5.	Списание с учета (при наличии виновных лиц) стоимости недостающих, испорченных и (или) аннулированных бланков строгой отчетности одновременно списываются бланки конкретных серий и номеров	94	10, 08, 20, 23, 26, 29, 44	170	200, 202, 210, 211, 215, 080	<p>Бухгалтерские записи говорят о том, что если виновником недостачи, порчи и (или) аннулирования бланков являются ответственные исполнители, необходимо откорректировать соответствующие расходы (затраты), куда были списаны бланки при выдаче их ответственным исполнителям. Одновременно следует списать бланки конкретных серий и номеров по забалансовым счетам. Напомним, что в бюджетных организациях эту запись следует сделать в оценке по фактически произведенным затратам на их приобретение (см. операцию 1)</p> <p>Обратим также внимание, что в п.п. 25 и 26 Инструкции №196 название субсчета 170 не соответствует его названию в плане счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета (в плане счетов – Расчеты по недостачам; в Инструкции №196 – Дебиторы по недостачам)</p>
6.	Отнесение стоимости недостающих, испорченных и (или) аннулированных бланков строгой отчетности на виновных лиц	73	94			<p>В бюджетных организациях эта операция отражена одновременно со списанием бланков (см. операцию 5)</p>
7.	Сумма НДС, исчисленная при наличии виновных лиц от стоимости испорченных и (или) аннулированных бланков строгой отчетности	94	68	170	173	<p>Бухгалтерские записи названы в п.26 Инструкции №196. Что касается бюджетных организаций, то такая запись составляется только в организациях, осуществляющих предпринимательскую деятельность</p> <p>По мнению автора, во-первых, речь должна идти не о всех бюджетных организациях, осуществляющих предпринимательскую деятельность, а только о случаях, если бланки, стоимость которых отнесена на виновных лиц, приобретались за счет доходов от осуществления предпринимательской деятельности</p> <p>Во-вторых, даже при приобретении бланков за счет доходов от осуществления предпринимательской деятельности в бюджетной организации такой записи быть не может, так как она не соответствует п.8.6 Инструкции о порядке определения размера причиненного государственному имуществу вреда в связи с утратой, повреждением (порчей), недостачей при проведении проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности государственных юридических лиц, утвержденной постановлением Минфина РБ и Минэкономики РБ от 24.03.2003 № 39/69, в котором говорится об увеличении размера вреда на сумму налогов, подлежащих уплате организацией при выбытии имущества вследствие утраты, хищения, повреждения (порчи), недостачи в порядке, установленном законодательством, лишь организацией, являющейся коммерческой. Поэтому, если налоговое законодательство говорит, что НДС в этом случае бюджетная организация обязана начислить, то п.8.6 названной Инструкции не позволяет относить сумму НДС на виновника.</p>

Анна ЧЕРНЮК, доцент БГЭУ