

Развитие теории бухгалтерского учета определяло изменения в структуре и содержании планов счетов, в количественном составе счетов первого и второго порядка в них. Научные исследования, а также обобщение накопленного практического опыта привели к созданию необходимости использования Единого плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности для хозрасчетных предприятий и организаций. К сожалению, бюджетные учреждения и организации непроизводственной сферы оказались вне этого Единого плана счетов.

Елена ГОЛОВКОВА, ассистент БГЭУ

Переход бюджетных учреждений на Единый план счетов

НАУКА ПРЕДЛАГАЕТ!

Происходящие в стране изменения затрагивают все сферы экономики, в том числе и хозяйственную деятельность отраслей непроизводственной сферы. Одной из наиболее характерных форм активизации участия бюджетных учреждений в становлении рыночных отношений является расширение объемов услуг, оказываемых на платной основе. Это обстоятельство обуславливает настоятельную необходимость в изменении подходов к некоторым функциям управления непроизводственной сферой, в частности, к бухгалтерскому учету.

Известно, что методике и организации бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях присуща определенная специфика, обусловленная особенностями непроизводственной сферы. Основной отличительной чертой так называемого бюд-

жетного учета является наличие специального Плана счетов, применяемого для учета операций исполнения смет расходов по бюджету и внебюджетным средствам учреждениями непроизводственной сферы. Такое положение сложилось в 30-е годы, когда каждая отрасль народного хозяйства имела свой (отраслевой) План счетов.

Развитие и усложнение хозяйственных процессов и операций, появление новых видов деятельности и услуг, расширение хозяйственных связей, выход на нетипичные прежде рынки привели к появлению новых нестандартных объектов учета в бюджетных учреждениях. Например, развитие платных форм обучения в высших учебных заведениях актуализировало проблему реальной оценки стоимости учебных планов, программ и курсов, стоимости обучения одного сту-

дента, величины арендной платы сдаваемых помещений.

Таким образом, сложившаяся ситуация в бюджетных учреждениях требует разработки и проведения мероприятий по совершенствованию методики и организации бухгалтерского учета, которые были бы адекватны современным условиям хозяйствования.

В настоящее время в организации учета бюджетных учреждений сложилась парадоксальная ситуация, которая отрицательно сказывается на работе бухгалтерских и других экономических служб, приводит к неоднозначным трактовкам отражения в учете тех или иных хозяйственных операций, к искажению отчетных данных. По существу, бюджетные учреждения для отражения информации о своей хозяйственной деятельности руковод-

ствуются двумя нормативными документами, регламентирующими организацию учета исполнения смет расходов по бюджету и внебюджетным средствам. Это — Инструкция по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР, утвержденная Министерством финансов СССР 10 марта 1987 года, № 61 и Указания “О порядке составления годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности учреждениями и организациями, состоящими на бюджете”, утвержденные Министерством финансов Республики Беларусь 22 декабря 1994 года, №02-6/335.

В Инструкции №61 определены порядок и форма организации учетного процесса, права и обязанности руководителей бухгалтерских служб, приведен План счетов с подробной характеристикой назначения счетов первого и второго порядка, а также регистров синтетического и аналитического учета. В приложениях приведены формы мемориальных ордеров, указания о порядке учета операций по централизованному снабжению материальными ценностями учреждений, о порядке применения перечня статей классификации расходов для учреждений, а также корреспонденция субсчетов по основным бухгалтерским операциям.

В Указаниях уточнены перечень и формы квартальных и годовых бухгалтерских отчетов, дана краткая характеристика порядка заполнения баланса по его разделам с учетом измененного Плана счетов и краткой характеристикой некоторых счетов. В приложениях приведены новый План счетов и формы годовой, квартальной и месячной отчетности.

Проведенные исследования практического использования измененного Плана счетов свидетельствуют об имеющихся недостатках в его конструировании.

План счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов учреждений, состоящих на бюджете, включает 12 разделов, в которых приведены перечни счетов для отражения информации о хозяйственных средствах и процессах, происходящих в результате деятельности учреждений. По нашему мнению, не совсем

правильно определен порядок выделения и расположения разделов в Плане счетов. Так, неоправдано выделение специального раздела III “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” (МБП). Отражаемые в нем объекты МБП вполне могли войти в раздел II “Материальные запасы”. Аналогичным образом обстоит дело с разделами IV “Затраты на производство” и VIII “Расходы”, с разделами VI “Внутриведомственные расчеты по финансированию” и VII “Расчеты”, которые также можно было объединить. Что касается последовательности расположения разделов, то явно не просматривается критерия, обеспечивающего целостность организации бухгалтерского учета. На наш взгляд, неудачно расположены разделы XI “Реализация” и XII “Доходы и финансовые результаты”.

При рассмотрении уровней обобщения информации и критериев отнесения счетов к 1,2,3 и другим порядкам в Плане счетов для бюджетных учреждений наблюдается явное сужение информационной базы бухгалтерского учета в связи с организацией последнего на уровне субсчетов.

При рассмотрении перечня счетов, включенных в План, с учетом их систематизации и ранжирования наблюдается явный недостаток счетов для отражения информации о хозяйственных операциях, связанных с движением внебюджетных средств и источников. Необходимость разграничения хозяйственных операций по различным источникам средств на практике приводит к использованию буквенных символов. Так, раздел VII “Расчеты” в Плане счетов удваивается, каждый счет второго порядка приобретает литеру “б” — бюджетные и “в” — внебюджетные. Например, счет 180б “Расчеты с персоналом по оплате труда из бюджетных средств” и счет 180в “Расчеты с персоналом по оплате труда из внебюджетных средств” и т.п.

Отсутствуют счета, отражающие информацию о таких объектах, как нематериальные активы, долгосрочно арендуемые основные средства, краткосрочные финансовые вложения и другие.

По поводу системы кодирования счетов, формы представления Плана сче-

тов и содержательного его описания также могут быть сделаны критические замечания.

Во-первых, План счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов учреждений, состоящих на бюджете, закодирован порядковым способом, т.е. разделы и счета имеют порядковую нумерацию начиная с № 1. Разделы нумеруются римскими цифрами, а счета — арабскими.

Каждый раздел объединяет соответствующую группу однородных счетов, которые делятся на синтетические счета (первого порядка) и субсчета (второго порядка).

Каждый счет, кроме названия, имеет свой код. Коды счетов первого порядка двузначные, а счетов второго порядка — трехзначные.

Порядковый способ кодирования имеет существенный недостаток: когда возникает необходимость один счет подразделить на два или ввести новый, относящийся к определенной группе, то этим счетам необходимо присвоить очередную порядковую номер, не имеющий ничего общего с номерами той группы, к которой эти счета относятся. Допустим, что необходимо добавить счет “Нематериальные активы”. По логике он должен располагаться после счетов “Основных средств” и иметь порядковый номер 03, но этот номер занят другим счетом, поэтому ему присвоят номер, следующий за последним порядковым номером Плана счетов, в данном случае 42, не имеющий никакого отношения к номерам данной группы. Этот недостаток нарушает стройность системы кодирования.

Во-вторых, внешняя форма представления Плана счетов, состоящего из 12 разделов, 28 синтетических счетов и 101 субсчета, не в полной мере выполняет свое предназначение. Так, в левой стороне таблицы представлены графы “Наименование счета” и “Номер счета”, но реально приведенные в них синтетические счета первого порядка не находят применения в деятельности бухгалтерий, лишь в некоторых случаях на них обобщается информация. В учетной практике бюджетных учреждений для записи фи-

нансово-хозяйственных операций в текущем учете, последующего обобщения учетных данных и при составлении отчетности пользуются счетами второго порядка (субсчета).

В-третьих, содержательное описание Плана счетов также имеет свои недостатки. Как было указано выше, деятельность бюджетных учреждений регламентируют два нормативных документа, определяющих использование Плана счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов бюджетных учреждений. В первом документе приводится полная характеристика каждого счета и субсчета, а также подробное описание горизонтальных взаимосвязей между счетами, но План счетов Инструкции № 61 уточнен вторым документом. После уточнения в План добавлен 1 счет и 12 субсчетов, переименовано 13 счетов и 41 субсчет, исключено 39 субсчетов, также в очень краткой форме дана характеристика предлагаемых счетов, в основном по переименованным и новым субсчетам, без описания корреспонденций между ними.

Проведенный анализ действующего Плана счетов, на наш взгляд, убедительно свидетельствует о том, что назрела необходимость принятия конкретных решений, способных устранить отмеченные недостатки и повысить эффективность учета в учреждениях непромышленной сферы. Решение проблемы видится не в доработке действующего Плана счетов, а в переходе бюджетных учреждений на Единый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Это обусловлено следующими обстоятельствами:

1. Включение услуг, произведенных и потребленных в учреждениях непромышленной сферы, в показатель "валовой национальный продукт" определяет необходимость использования Единого плана для отражения информации в системе национальных счетов страны.

2. Появляется возможность для организации единой отчетности, использования единой учетной документации, применения автоматизированных

бухгалтерских программных продуктов, разработанных для хозяйственных предприятий и организаций.

3. Отражение хозяйственных операций и процессов на уровне счетов первого порядка значительно расширяет вертикальный разрез информационной системы бухгалтерского учета (увеличивается количество уровней иерархии счетов), устраняя "недостаток" субсчетов.

4. Решается проблема отражения новых объектов бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях с использованием разработанных методик. Переход учреждений, состоящих на государственном бюджете, на Единый план счетов позволит реально решить имеющиеся в настоящее время проблемы методики и организации бухгалтерского учета исполнения смет расходов, обеспечит взаимопонимание бухгалтерских служб различных уровней и облегчит разработку национальных стандартов бухгалтерского учета на основе международных принципов, норм и правил.

В

СНГ формируется единое аудиторское пространство

Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) провела в Москве совместно с ассоциацией бухгалтеров и аудиторов "Содружество" и фирмой "Финансовые и бухгалтерские консультации" ("ФБК") вторую встречу рабочей группы по аудиту. Ее итоги свидетельствуют о том, что в СНГ появится единое аудиторское пространство.

На первой встрече в Киеве была начата, а в Москве продолжена работа по созданию модельного проекта закона об аудите. Во многих странах СНГ (например, в Азербайджане, Беларуси, Казахстане, Молдавии, на Украине) такой закон уже принят и действует. Однако многие положения документов несовершенны, плохо стыкуются (или не стыкуются совсем) друг с другом и аналогичными положениями законов других республик.

Рабочая группа ОЭСР (ее возглавляет представитель российского аудита Александр Руф) создала две комиссии — по подготовке модельного закона об аудиторской деятельности и по разработке аудиторских стандартов. Вторая комиссия в сентябре должна подготовить проект унификации национальных стандартов стран СНГ.

Уже в ближайшее время рабочая группа обратится к Мировому банку, Агентству международного

развития США, Британскому совету, фонду "Ноу-Хау" с просьбой о финансовой поддержке перевода, публикации и распространения международных стандартов аудита на территории стран СНГ. Кроме того, ОЭСР планирует создать еще одну комиссию — по унификации законодательства стран СНГ в области выпуска и обращения ценных бумаг.

В октябре в Молдавии ОЭСР соберет координационный совет по реформе бухгалтерского учета и аудита в странах СНГ. Этим советом уже разработана концепция бухучета, основанная на международных стандартах. Теперь предстоит принять (если не окончательно, то по крайней мере в первом чтении) проект модельного закона об аудите.

**ПО МАТЕРИАЛАМ
"ФИНАНСОВЫХ
ИЗВЕСТИЙ".**



БЭСТ

Автоматизация бухгалтерского учета, складской и торговой деятельности

Тел./факс 224-57-84

Минск, ул. Казинца, д. 2, офис 312

Приглашаем дилеров к сотрудничеству