

ПРАКТИКУМ БУХГАЛТЕРА

Формирование, использование и учет средств, получаемых от приносящей доходы деятельности

Нормативно-правовое обеспечение

В соответствии с п. 2 ст. 79 Бюджетного кодекса РБ (далее – БК) бюджетные организации могут осуществлять приносящую доходы деятельность лишь постольку, поскольку она необходима для их уставных целей, ради которых они созданы, соответствует этим целям и отвечает предмету деятельности организаций либо поскольку она необходима для выполнения государственно значимых задач, предусмотренных их учредительными документами, соответствует этим задачам и отвечает предмету деятельности данных организаций.

В 2014 году средства, получаемые бюджетными организациями от осуществления приносящей доходы деятельности, используются в соответствии со ст. 25 Закона РБ от 31.12.2013 № 95-3 «О республиканском бюджете на 2014 год» (далее – Закон на 2014 год). После уплаты налогов, сборов (пошлин), иных обязательных платежей и осуществления расходов, связанных с приносящей доходы деятельностью, средства от осуществления приносящей доходы деятельности остаются в распоряжении организаций и используются в соответствии с законодательством. В состав расходов, связанных с приносящей доходы деятельностью, включается возмещение произведенных расходов бюджета. Названное правило не распространяется на средства, получаемые в соответствии со ст. 16 и п. 8 ст. 23 Закона на 2014 год.

Порядок использования средств, получаемых бюджетными организациями от осуществления приносящей доходы деятельности, согласно Закону на 2014 год соответствует порядку использования внебюджетных средств бюджетных организаций, определенному п. 3 ст. 79 БК.

В настоящее время при формировании и использовании внебюджетных средств следует руководствоваться:

- Положением о порядке формирования внебюджетных средств, осуществления расходов, связанных с приносящей доходы деятельностью, направлениях и порядке использования средств, остающихся в распоряжении бюджетной органи-

зации, утв. постановлением Совмина от 19.07.2013 № 641 (далее – Положение № 641). Положение № 641 разработано в соответствии с п. 3 ст. 79 БК и распространяет свое действие на отношения по формированию и использованию внебюджетных средств, возникшие с 1 июля 2013 года;

- письмом Минфина от 28.01.2014 № 15-1-19/75 (далее – письмо № 15-1-19/75);

- письмом Минфина от 24.01.2014 № 16-11/10 «О завершении финансового 2013 года, составления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций за 2013 год и сроках представления бухгалтерской отчетности».

Следует обратить внимание, что на дату написания данной публикации не утратила силу (не отменена) Инструкция о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности, утв. постановлением Минфина от 12.11.2002 № 152 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 152). Однако при формировании и использовании внебюджетных средств Инструкция № 152 в настоящее время не применяется, что следует из содержания письма № 15-1-19/75 (см. об этом ниже).

Согласно письму № 15-1-19/75 при формировании бухгалтерской отчетности за 2013 год бюджетные организации должны сделать исправительные бухгалтерские записи на суммы начисленных фонда материального поощрения (ФМП) и фонда производственного и социального развития (ФПСР) за период с 1 июля по 31 декабря 2013 года.

Положением № 641 (в отличие от Инструкции № 152) не предусмотрено формирование ФМП и ФПСР.

Исправительные записи при формировании бухгалтерской отчетности за 2013 год

Письмом № 15-1-19/75 предусмотрены разные исправительные бухгалтерские записи в зависимости от того, как было отражено в бухгалтерском учете начисление ФМП и ФПСР.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции:	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
Вариант 1			
(если начисление ФМП и ФПСР было отражено по дебету субсчетов 237, 280)			
1	Сторнируется сумма начисленных ФМП и ФПСР	237, 280	240, 246
2	Одновременно на сумму начисленных ФМП и ФПСР делается дополнительная запись	237, 280	410
Вариант 2			
(если начисление ФМП и ФПСР было отражено по дебету субсчета 410)			
1	Сторнируется сумма начисленных ФМП и ФПСР	410	240, 246

После внесения вышеуказанных исправительных записей следует закрыть субсчета 240 и 246, т.е. на остатки по этим субсчетам, образовавшиеся после внесения исправительных записей, следует составить следующие бухгалтерские записи:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции:	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	Списание дебетовых остатков счетов 240, 246	410	240, 246
2	Списание кредитовых остатков счетов 240, 246	240, 246	410

Термин «внебюджетные средства от приносящей доходы деятельности»

Для целей Положения № 641 под внебюджетными средствами от приносящей доходы деятельности понимаются денежные средства (включая иностранную валюту), полученные от предпринимательской деятельности (изготовления товаров, выполнения работ, оказания услуг, предназначенных для реализации иным физическим и юридическим лицам) и от иной приносящей доходы деятельности (п. 3 Положения № 641).

В состав доходов от иной приносящей доходы деятельности включены доходы, полученные:

- 1) 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;
- 2) от операций по сдаче вторичных материальных ресурсов, в том числе драгоценных металлов;
- 3) в виде процентов за пользование временно свободными денежными средствами, находящимися на текущем (расчетном) счете по учету внебюджетных средств;

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

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

6) 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;

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

Формирование внебюджетных средств

Внебюджетные средства формируются по каждому источнику дохода, образованному в процессе осуществления предпринимательской деятельности и иной приносящей доходы деятельности (п. 6 Положения № 641).

Расходы бюджетной организации при осуществлении приносящей доходы деятельности производятся в пределах денежных поступлений внебюджетных средств отдельно по каждому источнику доходов. При недостаточности фактических поступлений внебюджетных средств по одному источнику доходов для восстановления расходов бюджета могут использоваться средства превышения доходов над расходами, остающиеся в распоряжении бюджетной организации, по другим источникам доходов (подп. 13.1 п. 13 Положения № 641).

Следует обратить внимание, что порядок формирования и использования внебюджетных средств в разрезе каждого источника дохода, образованного в процессе осуществления приносящей доходы деятельности, предусмотренный Положением № 641, не является новым и практически соответствует порядку формирования показателей формы 4 «Отчет об исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств» (годовой и квартальной периодичности представления).

Порядок формирования показателей формы 4 определен в гл. 8 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от принося-

щей доходы деятельности бюджетных организаций, утв. постановлением Минфина от 10.03.2010 № 22 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 22).

Согласно Инструкции № 22 бюджетные организации составляют форму 4 по каждому виду приносящей доходы деятельности.

В соответствии с п. 51 Инструкции № 22 и приложением 25 к Инструкции № 22 форма 4 составляется по каждому параграфу соответствующего раздела, подраздела, вида расходов функциональной классификации расходов Республики Беларусь соответствующей главы ведомственной классификации расходов, программы, подпрограммы, уровня бюджета. Расходы по смете и по данным бухгалтерского учета отражаются в разрезе статей, подстатей и элементов расходов экономической классификации расходов бюджета.

Распорядители бюджетных средств представляют форму 4 в составе сводной бухгалтерской отчетности в целом по главе распорядителя бюджетных средств по каждому виду приносящей доходы деятельности, по разделам, подразделам и видам функциональной классификации расходов бюджета (п. 52 Инструкции № 22).

Аналогично происходит планирование доходов и расходов. Порядок составления, рассмотрения и утверждения смет доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций определен гл. 3 Инструкции о порядке составления, рассмотрения и утверждения бюджетных смет получателей бюджетных средств, смет доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций, утв. постановлением Минфина от 30.01.2009 № 8. Согласно названной выше гл. 3 смета доходов и расходов внебюджетных средств составляется по каждому виду деятельности бюджетной организации, а также в целом по бюджетной организации (сводная смета).

Согласно п. 55 Инструкции № 22 по строке 002 «Доходы от осуществления приносящей доходы деятельности» формы 4 отражаются суммы поступлений за отчетный период, в том числе суммы полученных авансов, за минусом возвращенных сумм (этот показатель соответствует сумме разницы между дебетовым и кредитовым оборотом субсчетов 111 и 118).

Содержание показателя «Доходы от осуществления приносящей доходы деятельности» (графа 6 «Исполнено по банковскому счету» формы 4) су-

щественно отличается от понятия доход (выручка) от осуществления приносящей доходы деятельности, отражаемой на субсчете 237 «Прочие источники» и субсчетах счета 28 «Реализация».

Напомним, что в настоящее время при формировании внебюджетных средств от приносящей доходы деятельности бюджетные организации выручку от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, другие доходы должны признавать в бухгалтерском учете по методу начисления. Под методом начисления 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. Сказанное определено п. 1 постановления Минфина от 08.02.2013 № 11, вступившего в силу 31.03.2013.

Принцип начисления является одним из принципов бухгалтерского учета и отчетности, определенных в п. 1 ст. 3 Закона РБ от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-3).

Согласно п. 4 ст. 3 Закона № 57-3 принцип начисления означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Положением № 641 (как и до вступления его в силу) предусмотрено, что бюджетные организации должны осуществлять отдельный учет операций, осуществляемых за счет бюджетных и внебюджетных источников.

Согласно п. 10 Положения № 641 расходы бюджетной организации по выполнению функций и решению государственно значимых задач, определенных законодательством, а также расходы по осуществлению приносящей доходы деятельности подлежат отдельному учету и должны финансироваться за счет средств бюджета и внебюджетных средств соответственно.

Раздельно учитываются также доходы, бюджетные ассигнования, расходы по оплате товаров (работ, услуг), произведенные за счет внебюджетных средств и средств бюджета, приобретенное за счет внебюджетных средств и средств бюджета имущество (п. 23 Положения № 641).

Согласно п. 17 Положения № 641 расходы бюджетной организации делятся на прямые и косвенные расходы.

Распределение косвенных расходов

Распределение расходов бюджетной организации, необходимых для ее функционирования, по источникам финансирования (средства бюджета и внебюджетные средства) производится в порядке, установленном в учетной политике организации в соответствии с законодательством.

При этом для бюджетных организаций, осуществляющих приносящую доходы деятельность, аналогичную деятельности, финансируемой за счет средств бюджета, предусмотрены особенности распределения косвенных расходов.

Распределение их осуществляется, исходя из пропорции (удельного веса в общем объеме) планируемых объемных показателей (количество обслуживаемых, занимаемая площадь, время эксплуатации помещения и др.), применяемых при осуществлении данного вида экономической деятельности. Если распределить косвенные расходы таким образом невозможно, применяется пропорция, устанавливаемая исходя из сложившегося за предыдущий финансовый год удельного веса источника доходов к общей сумме поступлений внебюджетных средств и кассовых расходов по средствам бюджета (п. 18 Положения № 641).

Методика распределения косвенных расходов по приносящей доходы деятельности (как и методика распределения косвенных расходов по источникам финансирования) устанавливается в учетной политике бюджетной организации (п. 19 Положения № 641).

Следует обратить внимание, что в Инструкции о порядке бухгалтерского учета расходов в бюджетных организациях, утв. постановлением Минфина от 31.12.2009 № 157 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 157), косвенные расходы именуются накладными расходами. К ним относятся расходы, которые в момент их возникновения не могут быть отнесены непосредственно на определенный вид деятельности, определенный вид изделий или продукции в случаях, когда имеется несколько источников финансирования или вырабатывается несколько видов продукции.

В соответствии с Инструкцией № 157 косвенные расходы предварительно учитываются по дебету субсчета 210 «Расходы к распределению» в корреспонденции с кредитом соответствующих субсчетов. По окончании отчетного месяца (в подсобных сельских и учебно-опытных хозяйствах – финан-

сового года) общая сумма расходов списывается с кредита субсчета 210 в дебет субсчетов счетов 08 «Затраты на производство», 20 «Расходы по бюджету», 21 «Прочие расходы» и распределяется на отдельные виды деятельности по источникам финансирования.

В соответствии с учетной политикой базой распределения накладных (косвенных) расходов в зависимости от конкретных условий могут быть: заработная плата, занимаемые площади, израсходованные материалы, численность контингента, источники финансирования и др. (п. 10 Инструкции № 157).

Расчет суммы превышения доходов над расходами, остающейся в распоряжении организации

Согласно п. 24 Положения № 641 сумма превышения доходов над расходами, остающаяся в распоряжении организации, определяется **ежемесячно** по каждому источнику доходов.

Расчет производится следующим образом: из суммы доходов от предпринимательской деятельности (от иной приносящей доходы деятельности), отражаемой на субсчете 237 «Прочие источники» и субсчетах счета 28 «Реализация», вычитаются суммы налогов, сборов (пошлин) и иных обязательных платежей, уплаченных в соответствующий бюджет, государственные внебюджетные фонды, и фактические расходы в **пределах сметы**.

Согласно п. 25 Положения № 641 сумма превышения доходов над расходами, остающаяся в распоряжении организации, используется на следующие цели:

- 1) развитие материально-технической базы;
- 2) осуществление научной, научно-технической и инновационной деятельности;
- 3) осуществление дополнительных выплат стимулирующего характера, оказания материальной помощи работникам бюджетной организации, включая военнослужащих, при условии отсутствия просроченной задолженности бюджетной организации по платежам в бюджет, государственные внебюджетные фонды, оплате за товары (работы, услуги);
- 4) иные цели в соответствии с законодательством.

Бухгалтерский учет

Письмом № 15-1-19/75 определен следующий порядок отражения в бухгалтерском учете с 1 января 2014 года использования внебюджетных средств в части сумм превышения доходов над расходами, остающихся в распоряжении бюджетных организаций, на цели, предусмотренные п. 25 Положения № 641:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции:	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	Использование суммы превышения доходов над расходами, остающейся в распоряжении организации	411	178, 180, 250, 260 и др.
2	Ежемесячное списание использованной суммы превышения доходов над расходами, остающейся в распоряжении организации, отраженной по дебету субсчета 411 «Использование прибыли»	410	411

Из вышеприведенных бухгалтерских записей следует, что с 1 января 2014 года приобретение объектов основных средств, нематериальных активов, отдельных предметов в составе оборотных средств за счет прибыли (суммы превышения доходов над расходами), остающейся в распоряжении организации, отражается по дебету субсчета 411 «Использование прибыли», что временно не соответствует следующим нормативным документам:

- Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных организациях, утв. постановлением Минфина от 31.10.2012 № 60 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 60);

- Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов в бюджетных организациях, утв. постановлением Минфина от 30.04.2012 № 25 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 25);

- Инструкции по бухгалтерскому учету отдельных предметов в составе оборотных средств бюджетными организациями, утв. постановлением Минфина от 01.04.2004 № 63 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 63).

Приобретение названных объектов согласно вышеуказанным инструкциям производится за счет средств ФПСР и отражается следующими бухгалтерскими записями:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции:	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	Приобретены за счет средств ФПСР объекты основных средств и нематериальных активов (составляются две записи одновременно)	01 (соответствующий субсчет)	178 и др.
		246	250
2	Приобретены за счет средств ФПСР отдельные предметы в составе оборотных средств (составляются две записи одновременно)	07 (соответствующий субсчет)	178 и др.
		246	260

На основании письма № 15-1-19/75 с 1 января 2014 года в вышеназванных бухгалтерских записях субсчет 246 «Фонд производственного и социального развития» следует заменить субсчетом 411 «Использование прибыли», а также внести соответствующие изменения в содержание операций.

За счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, могут быть произведены другие расходы. Приобретение названных объектов и услуг отражается следующими бухгалтерскими записями:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции:	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	Оприходование материальных запасов, полученных от поставщиков	сч. 06 (соответствующие субсчета)	150,178,179
2	Израсходованы материальные запасы, приобретенные за счет прибыли (суммы превышения доходов над расходами), остающейся в распоряжении организации	411	сч. 06 (соответствующие субсчета)
3	Приняты к оплате счета поставщиков за коммунальные услуги, услуги транспорта, связи	411	178
4	Приняты работы, услуги от поставщика (подрядчика) на основании акта приемки	411	178
5	Перечисление поставщикам (подрядчикам) денежных средств за счет прибыли (суммы превышения доходов над расходами), остающейся в распоряжении организации (в белорусских рублях)	150,178, 179	111

Оприходование объектов основных средств, нематериальных активов, отдельных предметов в составе оборотных средств, материальных запасов, работ, услуг, приобретенных за счет за счет внебюджетных средств (прибыли, остающейся в распоряжении организации), производится по стоимости приобретения без НДС.

Если названные материальные ценности, работы, услуги приобретены за иностранную валюту, оценка активов и обязательств в белорусских рублях производится в соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь от 30.06.2000 № 15 «О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц» (далее – Декрет № 15).

Согласно подп. 1.1 п. 1 Декрета № 15 переоценка активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, производится при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату совершения операции, а

также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период.

Датой составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день в отчетном периоде (п. 2 ст. 101 БК).

Курсовые разницы, возникающие при пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в официальную денежную единицу Республики Беларусь, относятся бюджетными организациями на увеличение или уменьшение источников финансирования (в дебет (кредит) субсчетов 410 «Прибыли и убытки» или 237 «Прочие источники») (подп. 1.2.1 п. 1 Декрета № 15).

АННА ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ

| ВОПРОС – ОТВЕТ |

Стоимость имущества, содержащего драгметаллы

Организация учитывает драгметаллы в объектах основных средств упрощенным способом (определяет их содержание после списания основных средств).

Распространяется ли на организацию требование, установленное в Инструкции о порядке использования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней, утв. постановлением Минфина от 15.03.2004 № 34 (далее – Инструкция № 34), о том, что стоимость имущества, содержащего драгметаллы, при его передаче (в том числе безвозмездно) или реализации должна быть не ниже стоимости содержащихся в нем драгметаллов?

Да. Согласно п. 34 Инструкции № 34 драгметаллы, входящие в состав оборудования, приборов, инструментов, покупных комплектующих изделий и иных средств, в том числе импортного производства, независимо от степени их износа до списания учитываются по первоначальному их содержанию, указанному в паспортах, технических условиях, формулярах, этикетках, других документах.

Допускается определение содержания драгметаллов, входящих в состав оборудования, приборов, инструментов, покупных комплектующих изделий и иных средств, по данным химических анализов или комиссионно.

Организация на основании решения руководителя вправе определить содержание драгметаллов после их списания. При этом в учетных документах учиняется запись: «Находятся драгоценные металлы, содержание которых будет определено после списания».

Пунктом 22 Инструкции № 34 предусмотрено, что стоимость имущества, содержащего драгметаллы (драгоценные камни), при его передаче или реализации должна быть не ниже стоимости содержащихся в нем драгметаллов (драгоценных камней), определенной по расчетным ценам на первое число месяца передачи (реализации). Требования п. 22 Инструкции № 34 распространяются и на организацию, поскольку не содержат каких-либо исключений.

В случае возникновения конфликтных ситуаций с контролирующими органами по данному вопросу (в случае, если организация не соблюла требования Инструкции № 34) следует обратить внимание на нормы Указа Президента РБ от 25.02.2011 № 72.

Пунктом 1 Указа № 72 определен перечень товаров (работ, услуг), цены (тарифы) на которые регулируются Совмином, государственными органами, согласно приложению 1 к Указу № 72 (далее – Перечень). В данном Перечне отсутствует имущество, содержащее драгметаллы (драгоценные камни), при его передаче или реализации.

ВИТАЛИЙ РАКОВЕЦ,
аудитор