

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 года № 89.
2. Войтов В.Р. Особенности учета расчетов с применением векселей, товарного и коммерческого кредита/ Консультант бухгалтера.— 2004.— № 3.— С. 94–110.
3. Голуб М., Гурко А. Развивать новые виды кредитных операций необходимо/ Вестник Ассоциации белорусских банков.— 2001.— № 35.— С. 17–22.
4. Дорошко Т.В. Управление формированием активов субъектов хозяйствования на основе коммерческого кредита: проблемы и пути его оптимизации/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2003.— № 5.— С. 28–31.
5. Костян Д., Томкович Р. Особенности коммерческого займа/ Налоговый Вестник.— 2002.— № 20.— С. 26–32.
6. Костян Д. Коммерческий кредит и факторинг — выгодный симбиоз // Налоговый Вестник.— 2003.— № 17.— С. 40–46.
7. Левкович А.П. Кредитные и расчетные операции во внешнеэкономической деятельности: Учеб. пособие.— Мн.: БГЭУ, 2006.— 383 с.
8. Морозова Ж.А. Коммерческий кредит/ Бухгалтерский Бюллетень.— 2004.— № 4.— С. 43–52.
9. Патров В.В., Пятов М.Л. Учет операций по коммерческому кредитованию/ Бухгалтерский учет.— 2006.— № 11.— С. 37–41.
10. Чиков С.В. Проценты по долговым обязательствам // Бухгалтерский бюллетень.— 2004.— № 7.— С. 15–35.
11. Цедрик С. Использование различных форм расчетов при исполнении внешнеторговых договоров/ Валютное регулирование и ВЭД.— 2005.— № 6.— С. 9–15.
12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов, и затрат на их обслуживание» (ПБУ 15/01), утв. приказом Минфина РФ от 02.08.2001, № 60н (с изменениями и дополнениями).
13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утв. приказом Минфина РФ от 27.11.2006, №154н.
14. 22 положения по бухгалтерскому учету: Сборник документов, 3-е изд., испр.— М.: Омега-Л, 2007.— 352 с. (Нормативный портфель бухгалтера).
15. Внешняя торговля Республики Беларусь: Стат. сборник.— Мн.: Министерство статистики Республики Беларусь, 2007.— 351 с.

## **РАСПРЕДЕЛЕНИЕ И УЧЕТ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ**

*Н.В. Долбик, БГЭУ*

Организации, финансируемые из бюджета, имеющие права и возможности для осуществления предпринимательской деятельности, сталкиваются с проблемами правильного учета и распределения затрат. Затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг) представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации продукции, товаров (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете.

Состав затрат представляет собой группировку расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности (в соответствии с законодательством и учетной политикой организации);
- затраты на социальные нужды;
- прочие затраты.

Перечень расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, включаемых в состав затрат, определен в Указе Президента Республики Беларусь от 9 июня 2006 года № 380 «О некоторых вопросах правового регулирования определения состава затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых при налогообложении прибыли» [10].

Расходы, которые формируются в процессе деятельности бюджетного учреждения, можно классифицировать по различным признакам, приведем лишь некоторые из них, например:

- по целевому назначению затраты делятся на *основные* и *накладные*. *Основные* — это затраты, которые необходимы непосредственно для данного процесса производства: сырье и материалы, топливо и энергия, полуфабрикаты и комплектующие, заработная плата рабочих данного производства и начисления на эту заработную плату и т. д. *Накладные* — это затраты на обслуживание и управление производством и организацией в целом, так называемые общепроизводственные и общехозяйственные расходы: заработная плата административно-

управленческого и общехозяйственного персонала с начислениями, канцелярские принадлежности, основные и оборотные средства, работы и услуги сторонних организаций, необходимые для обеспечения деятельности управления и вспомогательных служб, и другие;

- по способу включения в себестоимость продукции (работ, услуг) затраты делятся на *прямые* и *косвенные*.

*Прямые* — это расходы, которые можно отнести на объект калькуляции на основании первичных документов (сырье и материалы, из которых изготавливается продукция, заработная плата основных работников и начисления на нее и другие). Прямые расходы непосредственно связаны с осуществлением определенного вида деятельности. Они сразу списываются в дебет соответствующих субсчетов расходов. *Косвенные* затраты связаны с осуществлением разных видов предпринимательской деятельности или с производством нескольких видов продукции (работ, услуг), а также, если имеется несколько источников финансирования, то часть расходов нельзя отнести на определенный вид деятельности (продукции, работ, услуг) или вид финансирования непосредственно в момент их осуществления. Такие расходы учитываются на субсчете 210 «Расходы к распределению» с детализацией по кодам экономической классификации расходов [16].

Косвенными расходами являются заработная плата административно-управленческого, вспомогательного и общехозяйственного персонала и начисления на эту зарплату, коммунальные, эксплуатационные и прочие услуги предприятий коммунального хозяйства, арендная плата и лизинговые платежи, обеспечение противопожарных и охранных мероприятий, расходы на выполнение санитарно-гигиенических требований, на обеспечение здоровых и безопасных условий труда и охраны труда, услуги связи, включая расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, услуги факсимильной и спутниковой связи, Интернет, электронной почты и другие, услуги банков, транспортные расходы по обслуживанию административно-управленческого персонала и командировочные расходы в пределах норм, расходы на оплату работ по аккредитации и подтверждению соответствия объектов оценки соответствия требованиям технических нормативных правовых актов в области технического нормирования и стандартизации, информационные, консультационные и маркетинговые услуги, представительские расходы в пределах норм и другие.

Косвенные расходы подлежат распределению как в целях бухгалтерского учета, так и для правильного определения налогооблагаемой прибыли. Косвенные расходы распределяются пропорционально определенному организацией базису. За базис распределения в зависимости от вида расходов можно взять:

- расходы на оплату труда основных работников или производственных рабочих, в зависимости от вида внебюджетной деятельности;
- прямые материальные затраты;
- сумму всех основных затрат, включая материальные;
- сумму заработной платы основных работников и общепроизводственных расходов;
- занимаемые площади помещений;
- численность контингента;
- источники финансирования;
- количество работников организации;
- объем выпуска продукции (работ, услуг) по плану или отчету (по плановым или фактическим ценам);
- объем реализации продукции (работ, услуг);
- сметные (нормативные ставки);
- маржинальный доход на единицу продукции;
- другие [8].

На практике наиболее часто косвенные расходы распределяются пропорционально расходам на оплату труда или материальным затратам. Распределение некоторых видов затрат, например, расходов на оплату коммунальных услуг, пропорционально используемым для каждого вида деятельности площадям применимо, только если предпринимательская деятельность учреждения и деятельность, финансируемая из бюджета, осуществляются в разных помещениях. Но на практике это встречается крайне редко.

Не всегда возможно применить метод распределения пропорционально численности контингента, так как обычно предпринимательская деятельность бюджетных учреждений по своему характеру и содержанию аналогична осуществляемой учреждением основной «бюджетной» деятельности (платные медицинские услуги, услуги учреждений культуры, образования, социальные услуги и т.п.). Как правило, предпринимательскую деятельность осуществляет основной персонал, который содержится за счет бюджетных средств. По результатам предпринимательской деятельности ему выплачиваются премии или надбавки. Если в учреждении, финансируемом из бюджета, имеется персонал, выполняющий работу только по внебюджетной деятельности, то необходимо соста-

вить и согласовать с вышестоящим распорядителем бюджетных средств дополнительное штатное расписание (в отдельных случаях — лимит численности персонала) с указанием источника финансирования из внебюджетных средств.

Распределение косвенных расходов пропорционально маргинальному доходу возможно только в случае выпуска рентабельной продукции. Маргинальный доход на единицу продукции рассчитывается как разница между ценой изделия без косвенных налогов из выручки и переменными затратами на ее производство. Переменными признаются затраты, объем которых зависит от объема выпускаемой продукции. К переменным затратам в этом случае относятся расходы по статьям: сырье и материалы, полуфабрикаты и покупные изделия, основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих, налоги на эту зарплату, топливо, энергия на технологические цели и другие производственные расходы.

Распределение косвенных расходов пропорционально источникам финансирования является обязательным для всех бюджетных учреждений, имеющих доходы от внебюджетной деятельности в соответствии с Инструкцией о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2002 № 152 [5].

Выбранный метод распределения косвенных расходов в бухгалтерском учете следует отразить в учетной политике бюджетного учреждения.

Финансированием бюджетных учреждений являются средства бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов, которые выделяются бюджетному учреждению по смете доходов и расходов. В бухгалтерском учете средства бюджетного финансирования отражаются на разных субсчетах в зависимости от уровня распорядителя средств (главный, подведомственный, или нижестоящий, бюджетополучатель):

- на субсчете 140 «Расчеты по финансированию из бюджета»,
- на субсчете 142 «Расчеты по финансированию за счет других бюджетов»,
- на субсчете 143 «Расчеты по финансированию капитальных вложений»,
- на субсчете 230 «Финансирование из бюджета»,
- на субсчете 231 «Финансирование из бюджета капитальных вложений»,
- на субсчете 232 «Финансирование из других бюджетов».

Кроме того, бюджетные средства и средства государственных внебюджетных фондов могут отражаться на субсчетах 271 «Централизованные фонды и финансовые резервы», 272 «Внебюджетные фонды». На этих субсчетах учитываются еще и безвозмездные поступления от предприятий, учреждений, физических лиц. Таким образом, при определении суммы доходов от «бюджетной деятельности» надо учитывать средства бюджетов разных уровней и государственных внебюджетных фондов. В соответствии с Правилами учета доходов, полученных учреждениями от осуществления приносящей доходы деятельности, и приобретенного за их счет имущества, утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 декабря 2000 г. № 133, бухгалтерский учет доходов, полученных от осуществления приносящей доходы деятельности, и приобретенного за их счет имущества ведется отдельно от доходов, полученных от других источников, на отдельных субсчетах с составлением единого баланса по учреждению [14].

К доходам от предпринимательской деятельности относится выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг без учета НДС, налога с продаж и акцизов по подакцизным товарам. Объем выручки от реализации определяется исходя из применяемого налогоплательщиком метода учета реализации — по отгрузке (метода начисления) или по оплате (кассового метода).

В бухгалтерском учете объем доходов от предпринимательской деятельности в зависимости от принятого организацией способа учета финансовых результатов внебюджетной деятельности отражается по кредиту субсчета 237 «Прочие источники» или по кредиту субсчета 410 «Прибыли и убытки» [17].

Чтобы использовать один расчет для бухгалтерского и налогового учета, надо указать в учетной политике, какие доходы будут учитываться в бухгалтерском учете при составлении пропорции источников финансирования: начисленные или оплаченные.

Поскольку субсчет 210 «Расходы к распределению», на котором отражается сумма косвенных расходов, закрывается в бухгалтерском учете ежемесячно, то и распределение надо проводить каждый месяц, причем возможно подсчитывать базу для их распределения ежемесячно нарастающим итогом.

Таким образом, доли «бюджетных» и «предпринимательских» средств в общем объеме поступлений за счет разных источников содержания учреждения будут определены по состоянию на последнее число месяца. Однако следует учитывать, что годовые лимиты бюджетных средств доводятся бюджетному учреждению с поквартальной разбивкой и превышение бюджетных лимитов недопустимо.

Для распределения косвенных расходов по источникам финансирования пропорционально фонда заработной платы можно предложить форму расчета, представленную в таблице 1.

Таблица 1

УТВЕРЖДАЮ  
 \_\_\_\_\_, руководитель  
 «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

**РАСЧЕТ**  
**распределения косвенных расходов**

по \_\_\_\_\_  
 наименование учреждению  
 за \_\_\_\_\_ месяц 200\_\_ г.  
 Субсчет \_\_\_\_\_ «\_\_\_\_\_»

(в тыс. руб.)

№ п/п	Наименование косвенных расходов	Всего (база распределения)	В том числе указанных затрат по источникам финансирования:				Примечание	
			Вид внебюджетной деятельности №1	Вид внебюджетной деятельности № 2	Прочие платные услуги	Итого по внебюджетной деятельности (гр. 6+7+8)		Бюджет
		Всего ФЗП	ФЗП1	ФЗП2	ФЗП3	ФЗП (внебюджет)	ФЗП (бюджет)	
		20000	5000	4000	3000	12000	8000	
		Доли в %						
		100%	25%	20%	15%	60%	40%	
		Суммы в тыс. руб.						
1	Предметы снабжения и расходные материалы	1600	400	320	240	960	640	
2	Транспортные услуги	640	160	128	96	384	256	
3	Услуги связи	320	80	64	48	192	128	
4	Коммунальные услуги	4200	1050	840	630	2520	1680	
5	Прочие текущие расходы	1200	300	240	180	720	480	
		100%	42%	33%	25%	100%	0%	
6	Командировки и служебные разъезды	400	168	132	100	400	-	Не предусмотрены по бюджету
	Итого расходов:	8360	2158	1724	1294	5176	3184	

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
 Экономист \_\_\_\_\_

Собранные в течение месяца по дебету субсчета 210 «Расходы к распределению» затраты по каждому коду экономической классификации расходов распределяются с кредита указанного субсчета пропорционально долям соответствующих источников финансирования в дебет следующих субсчетов:

- 200 «Расходы по бюджету»;
- 202 «Расходы за счет других бюджетов»;
- 203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения»;
- 080 «Затраты на производство»;
- 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»;
- 084 «Затраты по заготовке и переработке материалов»;
- 211 «Расходы по внебюджетным средствам»;
- 212 «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения».

Расходы, связанные с реализацией готовой продукции, работ, услуг и других материальных ценностей, относят в дебет счетов реализации:

- 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»;
- 281 «Реализация других материальных ценностей».

Если некоторые косвенные расходы оплачиваются за счет бюджетных средств, то при их распределении необходимо обеспечить целевое использование бюджетных средств. Для этого следует восстановить сумму кассового расхода по субсчету 100 «Текущий счет по бюджету» и списать эту же сумму с субсчета 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам».

**Пример 1.** Оплачен счет за коммунальные услуги полностью за счет средств бюджета:

**Дебет 178** «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

**Кредит 100** «Текущий счет по бюджету»;

– списана сумма оплаты на расходы к распределению:

**Дебет 210** «Расходы к распределению»;

**Кредит 178** «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;

– списана на расходы по бюджету распределенная на этот источник сумма:

**Дебет 200** «Расходы по бюджету»;

**Кредит 210** «Расходы к распределению»;

– списана на расходы по предпринимательской деятельности соответствующая сумма:

**Дебет 211** «Расходы по внебюджетным средствам»;

**Кредит 210** «Расходы к распределению»;

– восстановлены кассовые расходы по бюджету на сумму, отнесенную на расходы по внебюджетной деятельности:

**Дебет 100** «Текущий счет по бюджету»;

**Кредит 111** «Текущий счет по внебюджетным средствам».

Если сумма расходов, подлежащих списанию за счет бюджета, больше лимита бюджетных средств, предусмотренных сметой расходов, то сумму превышения следует отражать по дебету субсчета 237 «Прочие источники» или 410 «Прибыли и убытки» или 411 «Использование прибыли» и кредиту субсчета 210 «Расходы к распределению».

Кроме вышеперечисленных косвенных расходов некоторые материальные расходы, тоже являются косвенными, например, стоимость использованных для уборки помещений моющих средств, материалы для текущего ремонта помещений, канцелярские принадлежности и другие.

В бухгалтерском учете бюджетные учреждения должны вести отдельный учет материалов, приобретенных за счет разных источников финансирования, и списывать их стоимость в соответствии с источником приобретения и фактическим направлением их использования. Для распределения материалов, например пропорционально доле прямых затрат, можно предложить форму акта-ведомости (табл. 2).

Таблица 2

УТВЕРЖДАЮ  
\_\_\_\_\_руководитель  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

**АКТ-ВЕДОМОСТЬ  
распределения материалов**

по \_\_\_\_\_  
наименование учреждения  
за \_\_\_\_\_ месяц 200\_\_ г.  
Субсчет \_\_\_\_\_ «\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_

(в тыс. руб.)

№ п/п	Наименование материальных средств	Учетная стоимость за единицу	В том числе указанных затрат по источникам финансирования							Основания к списанию (направления использования материалов)
			Всего		Вид внебюджетной деятельности № 1	Вид внебюджетной деятельности № 2	Прочие платные услуги	Итого по внебюджетной деятельности (гр. 6+7+8)	Бюджет	
			Всего прямых затрат	Прямые затраты	Прямые затраты	Прямые затраты	Прямые затраты	Прямые затраты		
			40000	12000	6000	7000	25000	15000		
			Доля	Доля в прямых затратах	Доля в прямых затратах	Доля в прямых затратах	Доля в прямых затратах	Доля в прямых затратах		
		100%	30%	15%	17,5%	62,5%	37,5%			
		Кол-во	Сумма	Сумма	Сумма	Сумма	Сумма	Сумма		
1	Моющие средства	2	100	200	60	30	35	125	75	АХО
2	Чистящие средства	1	80	80	24	12	14	50	30	АХО
3	Дезинфицирующие средства	3	60	180	54	27	31,5	112,5	67,5	АХО
Итого за месяц:			240	460	138	69	80,5	287,5	172,5	

Экономист \_\_\_\_\_  
Ответственный исполнитель \_\_\_\_\_

В основной части акта-ведомости отражаются данные о фактических прямых затратах материалов в целом и по различным видам внебюджетной деятельности. Общая сумма фактических затрат материалов принимается за 100%, затем определяются процентные доли этих затрат, приходящиеся на каждый из видов деятельности. Стоимость всех материалов распределяется между видами деятельности пропорционально определенным долям.

Аналогичные учетные регистры распределения косвенных расходов можно вести по отдельным структурным подразделениям организации.

Рассмотрим пример распределения материалов.

Расчет фактического расхода материалов в каждом из видов внебюджетной деятельности можно провести следующим образом:

1) доля расхода материалов, использованных во внебюджетной деятельности, в процентах = ((стоимость остатка материалов, приобретенных для внебюджетной деятельности, на начало месяца + стоимость материалов, приобретенных для внебюджетной деятельности в течение месяца) / (общая сумма стоимости остатка материалов на начало месяца и стоимости их приобретения за месяц по всем источникам)) x 100%;

2) сумма, приходящаяся на расходы по внебюджетной деятельности = общий расход материалов за месяц x доля расхода материалов, использованных во внебюджетной деятельности, в процентах.

**Пример 2.** Остаток хозяйственных материалов, приобретенных за счет внебюджетных средств, на 1 ноября 2006 г. по данным бухгалтерского учета составил 300 000 руб., а приобретенных за счет бюджетных средств — 120 000 руб. За счет средств от внебюджетной деятельности в ноябре дополнительно приобретено хозяйственных материалов на сумму 80 000 руб. За счет бюджетных средств материалы в ноябре не приобретались.

Общий расход материалов, приобретенных за счет указанных источников, составил в ноябре 200 000 руб.

Доля расхода материалов для внебюджетной деятельности в процентах составляет 76%:

$$(300\,000 + 80\,000) / (300\,000 + 80\,000 + 120\,000) \times 100\%.$$

Стоимость материальных ресурсов, израсходованных в ноябре для внебюджетной деятельности, составит 152 000 руб. (200 000 x 76%).

В бухгалтерском учете на сумму 152 000 руб. в зависимости от вида внебюджетной деятельности и способа его отражения в учете делается проводка:

**Дебет 211** «Расходы по внебюджетным средствам» или

**Дебет 080** «Затраты на производство» или

**Дебет 082** «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» или

**Дебет 084** «Затраты по заготовке и переработке материалов» или

**Дебет 212** «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения» или

**Кредит 063** «Хозяйственные материалы и канцелярские принадлежности».

Доля расхода материалов по бюджетной деятельности в процентах составляет 24%:

$$120\,000 / (300\,000 + 80\,000 + 120\,000) \times 100\%.$$

Стоимость материальных ресурсов, израсходованных в ноябре для бюджетной деятельности, составит 48 000 руб. (200 000 x 24%).

Списываем на расходы по бюджету 48 000 руб. проводкой:

**Дебет 200** «Расходы по бюджету» или

**Дебет 203** «Расходы по бюджету на капитальные вложения»;

**Кредит 063** «Хозяйственные материалы и канцелярские принадлежности».

Рассмотрим пример распределения расходов на ремонт основных средств, например, оборудования. Расходы на ремонт основных средств относятся к эксплуатационным расходам. Следует учитывать, что эксплуатационные расходы, которые возникают при выполнении ремонта обслуживаемыми структурными подразделениями учреждения, отражаются отдельно от расходов по договорам со сторонними организациями.

Если получение доходов, связанных с осуществляемыми расходами, планируется в течение более одного отчетного периода, то косвенные расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. Кроме этого, разрешается создание резерва расходов на ремонт основных средств.

Если же косвенные расходы не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, они могут быть распределены пропорционально доле соответствующего дохода в соответствии с учетной политикой.

**Пример 3.** В третьем квартале 2006 года бюджетное учреждение оплатило работы специализированной организации на сумму 2 000 000 руб. по ремонту оборудования, приобретенного за счет внебюджетной деятельности и используемого в бюджетной и внебюджетной деятельности. Учетной политикой создание резерва на предстоящие ремонты основных средств не предусмотрено. За указанный период получено 90 000 000 руб. бюджетного финансирования и 30 000 000 руб. доходов от внебюджетной деятельности.

Относим расходы на ремонт сначала на счет 210 «Расходы к распределению»:

**Дебет 210** «Расходы к распределению».

**Кредит 150** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или

**Кредит 178** «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Доля средств, полученных от внебюджетной деятельности, в общей сумме доходов составляет 25%:

$$(30000000 / (30000000 + 90000000) \times 100\%).$$

Расходы на ремонт по внебюджетной деятельности составят 500 000 руб. (2000000 x 25%).

В бухгалтерском учете на сумму 500 000 руб. делается проводка:

**Дебет 211** «Расходы по внебюджетным средствам» или

**Дебет 080** «Затраты на производство» или

**Дебет 082** «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» или

**Дебет 084** «Затраты по заготовке и переработке материалов» или

**Дебет 212** «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения» или

**Кредит 210** «Расходы к распределению».

Доля расходов на ремонт по бюджетной деятельности в процентах составляет 75%:

$$90000000 / (30000000 + 90000000) \times 100\%.$$

Списываем на расходы по бюджету 1 500 000 руб. (2000000 руб. x 75%):

**Дебет 200** «Расходы по бюджету» или

**Дебет 203** «Расходы по бюджету на капитальные вложения»;

**Кредит 210** «Расходы к распределению».

Следует отметить, что как и для любых расходов, для косвенных расходов действует требование об их обоснованности и документальном подтверждении. В качестве документального подтверждения суммы распределения косвенных расходов должен быть оформлен расчет или справка произвольной формы, утвержденная руководителем или уполномоченным лицом, содержащая название, дату составления и утверждения, наименование организации, наименование статей расходов, единицы измерения, суммы расходов, доли расходов, базу распределения и распределенные суммы, наименование должностей лиц, ответственных за ее составление и правильность оформления, личные подписи указанных лиц и их расшифровки.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учебник для ВУЗов / Н.П. Кондраков.— М.: Проспект, 2007.— 448 с.
2. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях (с учетом нового плана счетов бюджетного учета): Изд. 6-е, перераб. и доп. / Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков.— М.: Велби, Проспект, 2007.— 376 с.
3. Инструкция о порядке организации бухгалтерского учета организациями, финансируемыми из бюджета, и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 08 февраля 2005 г., № 15 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр».— Минск, 2007.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету отдельных предметов в составе оборотных средств организациями, финансируемыми из бюджета: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 01 апр.2004 г., № 63 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр».— Мн., 2007.
5. Инструкция о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 12 ноября 2002 г., № 152 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр».— Мн., 2007.
6. Ладутько Н.И., Борисевский П.Е., Крупнова А.В., Ладутько Е.Н. Бухгалтерский учет / Под общей редакцией Н.И. Ладутько.— 5-е изд., перераб и доп.— Мн.: ООО «ФАУинформ», 2005.— 742 с.
7. Левкович О.А. Бухгалтерский учет в промышленности: Учеб. Пособие 4-е изд. / О.А. Левкович, И.Н. Бурцева.— Мн.: Амалфея, 2006.— 800 с.
8. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь: Приказ Министерства промышленности Республики Беларусь 01 апр. 2004 г., № 250 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр».— Минск, 2007.

9. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): Минэкономики, 26 января 1998 г., Минстат 30 января 1998 г., Минфин 30 января 1998 г., Минтруд 30 января 1998 г. № 19-12/397/01-21/8/3/03-02-07/300 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Мн., 2007.
10. О некоторых вопросах правового регулирования определения состава затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых при налогообложении прибыли: Указ Президента Республики Беларусь, 9 июня 2006 г. № 380 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Мн., 2007.
11. основополагающие документы по ведению бухгалтерского учета в организациях, финансируемых из бюджета, с комментариями и разъяснениям. Составитель И.И. Белоусова. — Мн.: Регистр, 2007. — 144 с.
12. План счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета: Приказ Министерства финансов Республики Беларусь 10 дек.1999 г. № 354 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Мн., 2007.
13. Положение о бухгалтерских отчетах организаций, финансируемых из бюджета: Приказ Министерства финансов Республики Беларусь 18 янв.1999 г. № 6: в ред. Пост. Минфина Респ. Беларусь 30.01.2002 № 13 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Мн., 2007.
14. Правила учета доходов, полученных учреждениями от осуществления приносящей доходы деятельности, и приобретенного за их счет имущества: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 29 дек. 2000 г., № 133 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Мн., 2007
15. Ценообразование / Т.М. Емельянова. — Мн.: Высшая школа, 2006. — 255 с.
16. Ценообразование. Практические отраслевые вопросы / С.И. Шкирман. — Мн.: Изд. Гревцова, 2006. — 256 с.
17. Чернюк А.А. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях: Учебник / А.А. Чернюк. 2-е изд. — Мн.: Выш. Шк., 2005. — 496 с.

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЦЕННЫХ БУМАГ — ЕСТЬ ВОПРОСЫ?**

*Г.Н. Нестерова, канд. экон. наук, доцент БГЭУ*

Практическое использование Инструкции по бухгалтерскому учету ценных бумаг, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 22.12.2006 г. № 164 (далее Инструкция) вызывает определенные вопросы и поэтому мы бы хотели в порядке обсуждения рассмотреть на следующем цифровом материале ее отдельные положения.

Торговой организацией приобретены (оплачены с расчетного счета) 01.05.2007 г. процентные облигации стоимостью в 100 млн. руб. со сроком обращения 10 месяцев (со 02.01.2007 г. по 02.11.2007 г.); доход по облигациям установлен в размере 12% годовых; за облигации уплачено 104 млн. руб. (100 млн. + 1 млн. х 4 мес.).

Комиссионные, уплаченные профессиональному участнику рынка ценных бумаг, составили:

- при приобретении облигаций — 480 тыс. руб.;
- при погашении облигаций — 520 тыс. руб.

При погашении облигаций (2.11) торговой организации была выплачена сумма в 110 млн. руб. [100 млн. руб. номинальная стоимость, 10 млн. руб. — проценты (доход)].

В главе 5 «Бухгалтерский учет ценных бумаг по цене приобретения» Инструкции указано, что «Приобретение ценной бумаги в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

1) на фактическую цену приобретения за вычетом уплаченного при приобретении накопленного процента (дохода):

- дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «?»;
- кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

2) на сумму уплаченного процента (дохода):

- дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Уплаченный процентный доход»;
- кредит счета 51 «Расчетный счет»;

3) получение процентов (доходов):

- дебет счета 51 «Расчетный счет»;
- кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «?»;

4) на сумму разницы между полученным и уплаченным процентом (доходом):

- дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «?»;
- кредит счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы».