

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ПО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Учреждения, финансируемые из государственного бюджета, помимо бюджетных ассигнований могут иметь в своем распоряжении внебюджетные средства, т. е. средства, поступающие в результате осуществления предпринимательской деятельности и из других источников, кроме бюджетного финансирования.

В соответствии со статьей 279 Гражданского кодекса Республики Беларусь, учреждения, занимающиеся приносящей доход деятельностью, т. е. предпринимательской деятельностью, составляют раздельно баланс по доходам, полученным от осуществления этой деятельности, и приобретенному за их счет имуществу, если иное не предусмотрено законодательством Республики Беларусь.

Поэтому Министерство финансов Республики Беларусь своим Постановлением № 133 от 29 декабря 2000 г. утвердило *«Правила учета доходов, полученных учреждениями от осуществления приносящей доходы деятельности, и приобретенного за их счет имущества»*. Указанные Правила ничего нового не предлагают, а, по сути, закрепляют действующую в настоящее время в республике методику учета, т.е. доходы и расходы по предпринимательской деятельности следует учитывать на отдельных субсчетах действующего плана счетов бухгалтерского учета и составлять при этом единый баланс по учреждению.

Почему же не разработаны *Правила*, как того требует статья 279 ГК? Министерство финансов объясняет это отсутствием необходимых ассигнований из республиканского бюджета. Нужны средства на переобучение специалистов, на увеличение штата бухгалтерских учреждений, требуется внести изменения в Закон Республики Беларусь «О бюджет-

самостоятельно и по-разному. Финансовый результат от предпринимательской деятельности (прибыль или убыток) не находит отражения в отчетности. Его трудно определить и по записям в системе счетов бухгалтерского учета, для чего необходимы дополнительные расчеты с использованием данных аналитического учета. Такое положение сложилось несмотря на то, что в плане счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, имеются счета (субсчета), позволяющие отражать операции по учету расходов (затрат на производство, выполнение работ, услуг), отгрузке и реализации продукции (работ, услуг) аналогично, как в хозрасчетных предприятиях, и получать результат от реализации в системе счетов бухгалтерского учета. Необходимо лишь разработать методику учета этих операций применительно к *Плану счетов*, действующему в бюджетных организациях. Такая методика нами разработана.

Для ее внедрения необходимо совершенствовать *План счетов* бухгалтерского учета. Причем совершенствование *Плана счетов* может происходить по-разному:

1) создание одного плана счетов путем объединения двух планов (плана счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, и плана счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий). По этому поводу в республике имеются исследования, в которых доказана необходимость и возможность такого объединения;

2) путем совершенствования действующего *Плана счетов* бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета;

3) учет операций по предпринимательской деятельности осуществлять по плану счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий, а учет операций по исполнению смет расходов по бюджету — по плану счетов организаций, финансируемых из бюджета, исключив из него счета и субсчета для отражения операций по предпринимательской деятельности.

При разработке методики учета операций по предпринимательской деятельности нами использован второй путь со-

вершенствования Плана счетов. Этот путь в современных условиях менее трудоемкий, не требует дополнительных средств на его осуществление и, в конечном итоге, приблизит объединение двух планов счетов.

Предложения по совершенствованию действующего Плана счетов

1. Исключить из Плана счетов счет 25 «Фонд в основных средствах» и счет 26 «Фонд в малоценных и быстроизнашивающихся предметах».

Обоснование: по сложившейся традиции в балансе необходимо обеспечить следующие равенства:

– разность дебетового остатка по счету 01 «Основные средства» и кредитового остатка по счету 02 «Износ основных средств» должны равняться кредитовому остатку счета 25 «Фонд в основных средствах»;

– дебетовый остаток счета 07 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» должен равняться кредитовому остатку счета 26 «Фонд в малоценных и быстроизнашивающихся предметах».

Остаток счета 25 означает остаточную стоимость основных средств учреждения. Этот показатель при необходимости можно получить, сравнив остатки счетов 01 и 02. Остаток счета 26 означает то же, что и остаток счета 07. Из этого вытекает, что счета 25 и 26 являются лишь счетами, обеспечивающими баланс, и что их можно исключить из Плана счетов.

Исключение из Плана счетов бухгалтерского учета счетов 25 и 26 позволит применить субсчета 281 «Реализация других материальных ценностей» и 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная» при отражении выбытия основных средств и МБП, приобретенных за счет доходов по предпринимательской деятельности. Использовать в учетной практике субсчета 281 и 031 при наличии счетов 25 и 26 не удастся. Следует заметить, что нами разработана также методика отражения на счетах выбытия основных средств и МБП, приобретенных за счет бюджетных средств, не применяя счета 25 и 26 (см. журн. «Бухгалтерский учет и анализ». 1998. № 12. С. 3 — 7).

2. Исключить из *Плана счетов* субсчета 211 «Расходы по внебюджетным средствам», 212 «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения», 237 «Прочие источники».

Обоснование: на субсчете 211 Министерство финансов предлагает учитывать расходы за счет прочих источников, учитываемых на субсчете 237. При этом не конкретизируется, какие источники учитывать на субсчете 237. Из указаний Министерства финансов следует, что на субсчете 211 могут отражаться расходы подсобных (учебных) сельских хозяйств и производственных (учебных) мастерских. В таком случае выручка (доход), получаемая от реализации продукции (работ, услуг), произведенной этими хозяйствами, должна отражаться на субсчете 237. На этом же субсчете должен определяться результат от реализации. Но в действующем *Плане счетов* имеются счета 08 «Затраты на производство» и 28 «Реализация», которые в описываемом выше случае оказываются незадействованными. По нашему мнению, нужна единая методика отражения операций по предпринимательской деятельности с использованием счетов 08 и 28, как это делается в хозрасчетных организациях. А для учета внереализационных доходов и потерь должен использоваться субсчет 410 «Прибыли и убытки».

3. Ввести в *План счетов* счет, аналогичный счету 08 «Капитальные вложения» в хозрасчетных организациях. Такой счет необходимо ввести для того, чтобы формировать на нем первоначальную стоимость при приобретении (строительстве) объектов основных средств за счет разных источников. Он заменит также предлагаемый к исключению субсчет 212.

4. Ввести в *План счетов* счет для обобщения информации об общей сумме недостаточно независимо от причины недостачи, аналогичный счету 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в хозрасчетных организациях. В результате отсутствия такого счета возможно такое положение, когда при обнаружении недостачи она не может быть отражена на счетах бухгалтерского учета до того момента, пока не будет принято решение о наличии или отсутствии виновника. В действующем *Плане счетов* имеется лишь счет для учета расчетов с виновниками недостач (170 «Расчеты по недостачам»).

5. Ввести в *План счетов* счет для обобщения информации о затратах на брак продукции, аналогичный счету 28 «Брак в производстве» в хозрасчетных организациях. Такой счет необходим в учреждениях, имеющих подсобные хозяйства.

6. Ввести в *План счетов* счет, аналогичный счету 87 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в хозрасчетных организациях.

Наряду с совершенствованием *Плана счетов*, необходимо совершенствовать порядок отражения записей по счету 28 «Реализация». Результат от реализации, в соответствии с имеющимися указаниями со стороны Министерства финансов, как остаток счета 28 учитывается в балансе до конца года. В конце года этот результат списывается в дебет или кредит активно-пассивного субсчета 410 «Прибыли и убытки». Этот порядок отражения на счетах результата от реализации отличается от порядка, действующего в хозрасчетных организациях, где счета реализации (46, 47, 48) закрываются ежемесячно путем составления бухгалтерской записи на результат от реализации. Применение методики учета хозрасчетных организаций позволит накапливать результат от реализации и от внереализационных операций нарастающим итогом с начала года на субсчете 410 «Прибыли и убытки», а распределение прибыли в течение года отражать на субсчете 411 «Использование прибыли». В конце года сумма использованной в течение года прибыли списывается с кредита субсчета 411 в дебет субсчета 410. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) списывается с субсчета 410 в дебет (кредит) введенного в *План счетов* субсчета, аналогичного счету 87 в хозрасчетных организациях. В настоящее время со стороны Министерства финансов нет указаний о назначении и использовании в учетной практике имеющегося в *Плане счетов* субсчета 411.