

Возврат излишне уплаченных страховых взносов

При осуществлении расчетов с БРУСП «Белгосстрах» (далее – Белгосстрах) по страховым взносам по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленным за счет бюджетных средств, в бюджетной организации по состоянию на 1 января 2015 года образовалась дебиторская задолженность (переплата). Ошибочно был применен тариф 0,6% вместо тарифа 0,1%.

В 2015 году после сдачи годового отчета по форме 1-страхование (Белгосстрах) за 2014 год сумма излишне уплаченных страховых взносов была возвращена Белгосстрахом на счет территориального органа государственного казначейства (далее – территориальное казначейство).

Как отразить указанную операцию в бухгалтерском учете бюджетной организации?

Обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – один из видов обязательного страхования, определенных Указом Президента РБ от 25.08.2006 г. № 530 «О страховой деятельности» (далее – Указ № 530). Указом № 530 утверждено Положение о страховой деятельности в Республике Беларусь (далее – Положение о страховой деятельности). Названный вид обязательного страхования осуществляется в соответствии с главой 16 «Порядок и условия осуществления обязательного страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» Положения о страховой деятельности.

Тарифы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний утверждены Указом Президента РБ от 25.08.2006 г. № 531 (далее – Указ № 531) в следующем размере:

0,1% – для страхователей – бюджетных организаций в части выплат в пользу застрахованных, осуществляемых за счет средств республиканского и местных бюджетов;

0,6% – для иных страхователей.

Кроме того, ежегодно в зависимости от того, к какому классу профессионального риска относится страхователь, страховщик (Белгосстрах) устанавливает ему надбавку и (или) скидку на очередной календарный год. Правила установления надбавок к страховым тарифам по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и скидок с этих тарифов утверждены Указом № 531.

Согласно Инструкции о порядке организации и осуществления исполнения республиканского бюджета, местных бюджетов, бюджета государственного внебюджетного Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь по расходам, утв. постановлением Минфина от 27.07.2011 г. № 63 (далее – Инструкция № 63), суммы возвращенной дебиторской задолженности используются по разным направлениям в зависимости от того, за счет ассигнований какого финансового года (текущего года или прошлых лет) дебиторская задолженность была образована.

При поступлении на текущий бюджетный счет получателя бюджетных средств в банке суммы дебиторской задолженности, образовавшейся за счет бюджетных ассигнований **текущего финансового года**, получатель бюджетных средств обязан перечислить ее на счет территориального казначейства на восстановление кассовых расходов. Срок перечисления – в течение 3 рабочих дней и в последний рабочий день месяца.

Если в текущем финансовом году на бюджетный счет получателя бюджетных средств в банке поступит сумма дебиторской задолженности, образованной за счет бюджетных ассигнований **прошлых лет**, получатель бюджетных средств обязан перечислить ее в доход соответствующего бюджета (подп. 40.1 п. 40 Инструкции № 63).

Согласно пунктам 42–44 Инструкции № 63 на счет территориального казначейства могут поступать денежные средства от иных юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, а не только от получателя бюджетных средств.

В данном случае поступившую дебиторскую задолженность, возникшую в **текущем финансовом году**, территориальное казначейство отражает как

восстановление кассовых расходов по лицевым счетам получателей бюджетных средств не позднее 5 рабочих дней со дня поступления указанных сумм и в последний рабочий день месяца. Если поступают суммы дебиторской задолженности **прошлых лет**, территориальное казначейство вправе самостоятельно принимать решение о направлении этих средств в бюджет соответствующего уровня с последующим письменным уведомлением получателя бюджетных средств о проведении данной операции и (или) представлением ему копии расчетного документа.

На практике бюджетные организации для учета расчетов с Белгосстрахом по страховым взносам по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний используют активно-пассивный субсчет 171 «Расчеты по социальному страхованию». Обратим внимание, что официальных указаний Минфина о том, какой субсчет необходимо использовать для учета расчетов с Белгосстрахом, нет.

Операции по расчетам с Белгосстрахом за счет бюджетных средств отражаются в бюджетной организации, являющейся получателем бюджетных средств, следующими бухгалтерскими записями (см. таблицу 1).

Когда образовалась дебиторская задолженность

В бюджетной организации при осуществлении расчетов в 2014 году с поставщиком услуг образовалась

дебиторская задолженность (переплата), но об этом стало известно в апреле 2015 года из письма поставщика о том, что в актах оказанных услуг, по которым бюджетная организация произвела оплату в ноябре – декабре 2014 года были завышены цены. К письму прилагаются копии платежных поручений, по которым поставщик 10 апреля 2015 года перечислил на счет территориального органа государственного казначейства излишне полученные бюджетные средства в сумме 12 500 000 руб., а также проценты за пользование бюджетными средствами в сумме 500 000 руб.

Как отразить указанные операции в бухгалтерском учете бюджетной организации?

Суммы возвращенной дебиторской задолженности используются по разным направлениям в зависимости от того, за счет ассигнований какого финансового года (текущего года или прошлых лет) дебиторская задолженность была образована, что определено:

1) Инструкцией № 63;

2) Инструкцией о порядке оплаты бюджетных обязательств, принятых получателями бюджетных средств, и обязательств, принятых получателями средств бюджета государственного внебюджетного Фонда социальной защиты населения Республики Беларусь, утв. постановлением Минфина от 29.06.2000 г. № 66 (далее – Инструкция № 66).

ТАБЛИЦА 1

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислены взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от выплат в пользу застрахованных, осуществляемых за счет средств республиканского и местных бюджетов (ежемесячно)	200	171
2	Перечислены Белгосстраху со счета территориального казначейства взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (составляются две бухгалтерские записи одновременно)	100 171	140 100
3	Возвращена Белгосстрахом в текущем финансовом году дебиторская задолженность, возникшая за счет бюджетных ассигнований прошлых лет , на счет получателя бюджетных средств или на счет территориального казначейства (составляются две бухгалтерские записи одновременно):		
	а) погашение дебиторской задолженности	100	171
	б) образование задолженности перед бюджетом	140	173
4	Перечислена в бюджет получателем бюджетных средств или территориальным казначейством сумма полученной дебиторской задолженности (см. операцию 3)	173	100
Примечание. Если суммы дебиторской задолженности прошлых лет поступают на счет территориального казначейства, то операция по перечислению территориальным казначейством указанных сумм в бюджет отражается получателем бюджетных средств на основании письменных уведомлений территориального казначейства о проведении данной операции и (или) копии расчетного документа			
5	Возвращена Белгосстрахом в текущем финансовом году дебиторская задолженность, возникшая за счет бюджетных ассигнований текущего финансового года , на счет получателя бюджетных средств или на счет территориального казначейства:		
	а) погашение дебиторской задолженности	100	171
	б) перечисление полученной суммы на счет территориального казначейства на восстановление кассовых расходов	140	100

В соответствии с подп. 40.1 п. 40 Инструкции № 63 при поступлении на текущий бюджетный счет получателя бюджетных средств в банке суммы дебиторской задолженности, образовавшейся за счет бюджетных ассигнований **текущего финансового года**, получатель бюджетных средств обязан перечислить ее на счет территориального казначейства на восстановление кассовых расходов. Срок перечисления – в течение 3 рабочих дней и в последний рабочий день месяца.

Если в текущем финансовом году на бюджетный счет получателя бюджетных средств в банке поступит сумма дебиторской задолженности, образованной за счет бюджетных ассигнований **прошлых лет**, получатель бюджетных средств обязан перечислить ее в доход соответствующего бюджета.

Согласно пунктам 42–44 Инструкции № 63 на счет территориального казначейства могут поступать денежные средства от иных юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, а не только от получателя бюджетных средств.

В этом случае поступившую дебиторскую задолженность, возникшую в **текущем финансовом году**, территориальное казначейство отражает как

восстановление кассовых расходов по лицевым счетам получателей бюджетных средств не позднее 5 рабочих дней со дня поступления указанных сумм и в последний рабочий день месяца. Если поступают суммы дебиторской задолженности **прошлых лет**, территориальное казначейство вправе самостоятельно принимать решение о направлении этих средств в бюджет соответствующего уровня с последующим письменным уведомлением получателя бюджетных средств о проведении данной операции и (или) представлением ему копии расчетного документа.

Исходя из описанной в вопросе ситуации, получается, что поставщик возвратил дебиторскую задолженность, образовавшуюся за счет бюджетного финансирования прошлого года, но эта задолженность не числилась по данным бухгалтерского учета в бюджетной организации.

Операции по расчетам с данным поставщиком в бюджетной организации, являющейся получателем бюджетных средств, в сложившейся ситуации должны быть отражены, по мнению автора, следующими бухгалтерскими записями (см. таблицу 2).

ТАБЛИЦА 2

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			Дебет	Кредит
1	Корректируется (уменьшается) кредиторская задолженность перед поставщиком (<i>сторнировочная запись</i>)	12 500 000	200	178
2	Возвращена поставщиком в текущем финансовом году дебиторская задолженность, возникшая за счет бюджетных ассигнований прошлых лет , на счет территориального казначейства (составляются две бухгалтерские записи одновременно):			
	а) погашение дебиторской задолженности	12 500 000	100	178
	б) образование задолженности перед бюджетом	12 500 000	140	173
3	Перечислена в бюджет территориальным казначейством сумма полученной дебиторской задолженности (см. операцию 2)	12 500 000	173	100
4	Перечислены поставщиком на счет территориального казначейства проценты за пользование бюджетными средствами (составляются две бухгалтерские записи одновременно):			
	а) образование дебиторской задолженности поставщика	500 000	178	173
	б) погашение дебиторской задолженности	500 000	100	178
5	Перечислены в бюджет территориальным казначейством проценты за пользование бюджетными средствами	500 000	173	100

Примечание. Согласно п. 40 Инструкции № 66 взысканные с поставщика бюджетные средства, относящиеся к финансированию прошлых лет, а также проценты за пользование бюджетными средствами перечисляются в доход соответствующего бюджета, что может быть осуществлено:

- 1) территориальным казначейством, если они перечислены поставщиком на счет территориального казначейства;
- 2) получателем бюджетных средств, если они перечислены поставщиком на счет получателя бюджетных средств. Перечисление денежных средств со счета получателя бюджетных средств осуществляется не позднее трех банковских дней от даты их зачисления на счет. Информация о проведенной операции направляется в орган государственного казначейства в письменном виде с приложением копии платежного поручения;
- 3) поставщиком самостоятельно. В этом случае поставщик обязан сообщить об этом получателю бюджетных средств, который направляет информацию территориальному казначейству.

Операции по перечислению в бюджет территориальным казначейством дебиторской задолженности прошлых лет и процентов за пользование бюджетными средствами отражаются получателем бюджетных средств (бюджетной организацией) на основании письменных уведомлений территориального казначейства о проведении данной операции и (или) копии расчетного документа (п. 44 Инструкции № 63)

Учет приобретенной иностранной валюты

Как отразить с 1 января 2015 года в бухгалтерском учете бюджетной организации расходы, связанные с приобретением иностранной валюты?

До 1 января 2015 года расходы, связанные с приобретением иностранной валюты, учитывались в соответствии с Декретом Президента РБ от 30.06.2000 г. № 15 (далее – Декрет № 15).

Согласно подп. 1.4.1 п. 1 Декрета № 15 расходы, связанные с приобретением иностранной валюты (сумма разницы между курсом покупки и курсом Нацбанка на дату приобретения), следовало учитывать в составе фактических расходов (на разных субсчетах в зависимости от того, за счет каких средств приобреталась иностранная валюта):

1) при приобретении иностранной валюты за счет бюджетных средств – по дебету (кредиту) субсчета 200 «Расходы по бюджету»;

2) при приобретении иностранной валюты за счет доходов от осуществления предпринимательской деятельности – по дебету (кредиту) субсчетов 210 «Расходы к распределению», 211 «Расходы по внебюджетным средствам», 080 «Затраты на производство», 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам».

С 1 января 2015 года Декрет № 15 утратил силу в соответствии с Указом Президента РБ от 21.07.2014 г. № 361 «Об отдельных вопросах налогообложения, бухгалтерского учета, переоценки имущества и взимания арендной платы». С этой даты необходимо вернуться к методике учета данной операции, действующей до даты вступления в силу Декрета № 15, которая определена Методическими указаниями о порядке учета денежных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утв. приказом Минфина от 17.12.1999 г. № 364 (далее – Методические указания № 364).

Согласно п. 8 Методических указаний № 364 разница между курсом покупки и курсом Национального банка относится на увеличение (уменьшение) источников финансирования.

Других указаний со стороны Минфина о порядке отражения в бухгалтерском учете этой операции нет.

Следовательно, с 1 января 2015 года по операциям, осуществляемым за счет бюджетного финан-

сирования, у главных распорядителей бюджетных средств расходы, связанные с приобретением иностранной валюты, относятся в дебет (кредит) соответствующих субсчетов счета 23 «Финансирование и займы», а у нижестоящих распорядителей и получателей бюджетных средств – счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию». По операциям, осуществляемым за счет доходов от предпринимательской деятельности, расходы, связанные с приобретением иностранной валюты, относятся в дебет (кредит) субсчета 410 «Прибыли и убытки» (вместо субсчета 410 возможно использование субсчета 237 «Прочие источники»).

Расходы, связанные с приобретением иностранной валюты **за счет бюджетных средств**, отражаются в соответствии с Методическими указаниями № 364 следующими бухгалтерскими записями:

ТАБЛИЦА 3

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	Сумма разницы между курсом покупки и курсом Национального банка на дату приобретения иностранной валюты (если валюта приобретена по курсу выше курса Национального банка на дату покупки)	230, 140	178
2	Сумма разницы между курсом покупки и курсом Национального банка на дату приобретения иностранной валюты (если валюта приобретена по курсу ниже курса Национального банка на дату покупки)	178	230, 140

Расходы, связанные с приобретением иностранной валюты **за счет внебюджетных средств**, отражаются в соответствии с Методическими указаниями № 364 следующими бухгалтерскими записями:

ТАБЛИЦА 4

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Сумма разницы между курсом покупки и курсом Национального банка на дату приобретения иностранной валюты (если валюта приобретена по курсу выше курса Национального банка на дату покупки)	410, 237	178
2	Сумма разницы между курсом покупки и курсом Национального банка на дату приобретения иностранной валюты (если валюта приобретена по курсу ниже курса Национального банка на дату покупки)	178	410, 237

Отражение курсовых разниц

Какими нормативными правовыми документами с 1 января 2015 года регулируется порядок пересчета в белорусские рубли выраженных в иностранной валюте активов и обязательств, а также отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц в бюджетных организациях?

По вопросам пересчета выраженных в иностранной валюте активов, обязательств в белорусские рубли бюджетные организации с 1 января 2015 года руководствуются Законом РБ от 12.07.2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-З).

Согласно п. 3 ст. 12 Закона № 57-З пересчет выраженных в иностранной валюте активов (денежных средств, финансовых вложений, дебиторской задолженности) и обязательств в белорусские рубли производится по официальному курсу по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Национальным банком, на дату совершения хозяйственной операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. При этом **не производится пересчет** (переоценка) выраженных в иностранной валюте полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков.

Переоценивая активы и обязательства на отчетную дату (дату составления бухгалтерской отчетности), следует знать, что датой составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день в отчетном периоде (п. 2 ст. 101 Бюджетного кодекса РБ).

В 2015 году по сравнению с 2014 годом методика учета курсовых разниц, возникающих при пересчете выраженных в иностранной валюте активов и обязательств в белорусские рубли, не изменилась.

Согласно Закону № 57-З разницы, возникающие при пересчете выраженных в иностранной валюте активов и обязательств в белорусские рубли, относятся бюджетными организациями на увеличение или уменьшение источников финансирования в порядке, установленном законодательством. Аналогичное правило было утверждено Декретом № 15, утратившим силу с 1 января 2015 года.

Согласно Закону № 57-З порядок отражения вышеуказанных разниц в бухгалтерском учете и отчетности организаций устанавливается Минфином.

Обратим внимание, что порядок пересчета выраженных в иностранной валюте активов и обязательств в белорусские рубли и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц определен Методическими указаниями о порядке учета денежных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утв. приказом Минфина от 17.12.1999 г. № 364 (далее – Методические указания № 364).

Согласно п. 8 Методических указаний № 364 в бухгалтерском учете и отчетности иностранная валюта и средства, приобретенные за счет иностранной валюты, дебиторская и кредиторская задолженности отражаются в белорусских рублях по курсу Нацбанка РБ на дату совершения операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности. Разница, возникающая при изменении Нацбанком курсов иностранных валют, зачисляется бюджетными организациями на увеличение или уменьшение бюджетного или внебюджетного источника финансирования. Однако в Методические указания № 364 не внесены изменения, вытекающие из п. 3 ст. 12 Закона № 57-З о том, что не производится пересчет выраженных в иностранной валюте полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков.

В бюджетных организациях учет операций по исполнению бюджетных смет ведется отдельно от операций по исполнению смет доходов и расходов внебюджетных средств. Это правило должно соблюдаться также при наличии в организации операций с активами и обязательствами, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Следовательно, по операциям, осуществляемым в бюджетных организациях за счет бюджетного финансирования, у главных распорядителей бюджетных средств курсовые разницы относятся в дебет (кредит) соответствующих субсчетов счета 23 «Финансирование и займы», а у нижестоящих распорядителей и получателей бюджетных средств – счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию».

По операциям, осуществляемым за счет приносящей доходы (предпринимательской) деятельности, курсовые разницы следует относить в дебет (кредит) субсчета 410 «Прибыли и убытки» (вместо субсчета 410 возможно использование субсчета 237 «Прочие источники»).

АННА ЧЕРНЮК,

доцент