

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ФАКТИЧЕСКИХ РАСХОДОВ,  
ПРОИЗВЕДЕННЫХ ЗА СЧЕТ ВНЕБЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ,  
В ГОСУДАРСТВЕННЫХ ВЕТЕРИНАРНЫХ СТАНЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

*Н.Ф. Горбач, канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте*

*Н.Г. Кириченко, магистр экон. наук, бухгалтер ГУ «Минская райветстанция»*

**Аннотация.** В статье раскрыта действующая методика учета расходов от внебюджетной деятельности в государственных ветеринарных станциях Республики Беларусь, указаны существенные недостатки и предложены пути совершенствования.

**Ключевые слова:** бюджетные организации, внебюджетная деятельность, бухгалтерский учет, кассовые расходы, фактические расходы.

**IMPROVEMENT OF METHODS OF ACCOUNTING OF THE ACTUAL EXPENSES  
MADE BY EXTRABUDGETARY FUNDS IN THE STATE VETERINARY STATION  
OF THE REPUBLIC OF BELARUS**

*N. Horbach*

*N. Kirychenka*

**Summary.** In article the operating technique of accounting of the expenses from off-budget activities in the state veterinary stations of Republic of Belarus is opened, essential shortcomings are specified and ways of enhancement are offered.

**Keywords:** state-financed organizations, off-budget activities, accounting, cash expenses, actual expenses.

**Постановка проблемы.** Под расходами бюджетных организаций понимаются затраты, производимые этими организациями на основе бюджетной сметы, сметы доходов и расходов внебюджетных средств, подтвержденные первичными учетными документами, включая расходы по неоплаченным счетам кредиторов, обязательств перед бюджетом, начисленной заработной плате, стипендиям и др.

Одной из характерных особенностей бюджетных организаций является разделение расходов на кассовые и фактические [1].

Данная статья посвящена учету только фактических расходов, произведенных за счет внебюджетных средств, в государственных ветеринарных станциях Республики Беларусь.

Фактические расходы – это действительные затраты организации, оформленные соответствующими документами, включая расходы по неоплаченным счетам кредиторов, обязательствам перед бюджетом, по начисленной заработной плате и стипендиям.

Эти расходы отражают фактическое выполнение расходных норм, утвержденных по смете, и являются показателями окончательного исполнения смет расходов в разрезе подразделений бюджетной классификации.

Примеры фактических расходов ГУ «Минская райветстанция»:

1) стоимость ветеринарных препаратов, израсходованных при лечении животных сельских хозяйств Минского района;

2) сумма начисленной заработной платы работникам (ветеринарным специалистам);

3) сумма использованных денежных средств согласно авансовому отчету (отчету об израсходованных суммах) по командировке;

4) расходы на выполнение капитального ремонта ветеринарной лечебницы согласно акту приемки выполненных работ.

В соответствии с Положением № 641 о порядке формирования внебюджетных средств 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 [5].

Расходы бюджетной организации при осуществлении предпринимательской деятельности производятся по двум вариантам, как показано на рисунке 1.

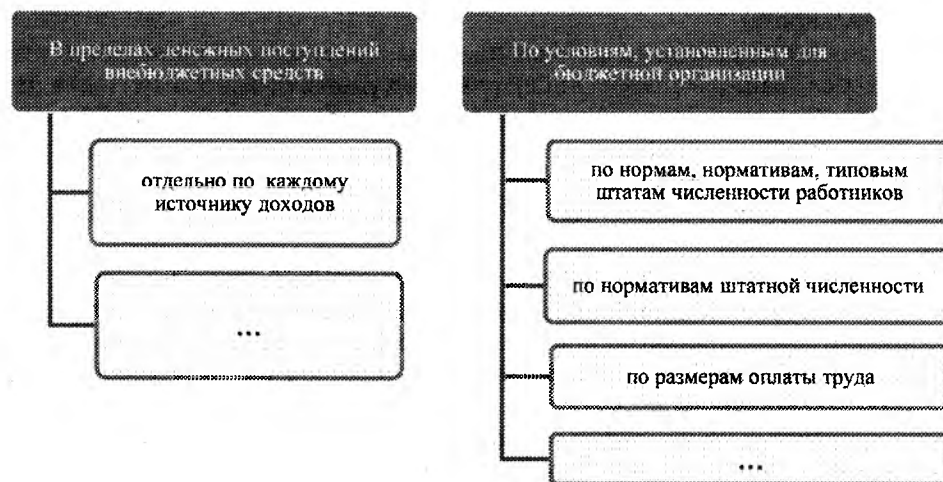


Рисунок 1 — Распределение расходов по внебюджетной деятельности

Расходы бюджетной организации при осуществлении предпринимательской 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. При этом внебюджетные средства, полученные от предпринимательской деятельности, в первоочередном порядке направляются на покрытие расходов, непосредственно связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

- по нормам, нормативам, типовым штатам и нормативам штатной численности, размерам оплаты труда и другим условиям, установленным для бюджетных организаций.

В государственных учреждениях вследствие специфики деятельности применяется преимущественно первый вариант учета доходов и расходов.

При проведении бюджетной организацией в течение финансового года закупок товаров (работ, услуг) за счет средств бюджета, источники финансирования которых на момент оплаты не могли быть разделены на расходы бюджета и затраты по предпринимательской деятельности, и использовании этих товаров (работ, услуг) для осуществления предпринимательской деятельности расходы бюджета по их приобретению подлежат восстановлению из соответствующих источников доходов в полном объеме путем уменьшения кассовых расходов по соответствующим позициям экономической классификации расходов бюджета.

Расходы бюджетной организации, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, делятся на:

- прямые расходы, связанные с оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида услуг (в том числе оплата труда работников, непосредственно осуществляющих вид деятельности, приобретение и (или) потребление в процессе осуществления определенного вида деятельности материальных ресурсов (ветпрепаратов, медикаментов, перевязочного материала, энергоносителей);

- косвенные расходы, связанные с оказанием нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость определенного вида услуг по определенной базе распределения (в том числе оплата коммунальных услуг, услуг связи, хозяйственные и прочие текущие расходы).

Для разделения расходов бюджетной организации по источникам финансирования (средства бюджета и внебюджетные средства) расходы, необходимые для функционирования бюджетной организации, распределяются между расходами бюджета и расходами по предпринимательской деятельности [2, 3].

При этом при осуществлении бюджетной организацией приносящей доходы деятельности, аналогичной финансируемой за счет средств бюджета основной деятельности, распределение косвенных расходов бюджетной организации осуществляется исходя из пропорции (удельного веса в общем объеме) по планируемым объемным показателям (количество обслуживаемых, занимаемая площадь, время эксплуатации помещения и другое), применяемым при осуществлении данного вида

экономической деятельности.

В случае, если распределить косвенные расходы, 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.

Порядок распределения расходов по приносящей доходы деятельности устанавливается в учетной политике бюджетной организации.

Основанием для осуществления расходов внебюджетных средств являются сметы, составляемые и утверждаемые в начале года.

Не использованные в отчетном финансовом году остатки средств, остающиеся на текущих (расчетных) счетах по учету внебюджетных средств (в кассах бюджетных организаций), не подлежат перечислению в бюджет и используются в очередном финансовом году. Так, ежемесячно по каждому источнику доходов определяется сумма превышения доходов над расходами, которая остается в распоряжении бюджетной организации.

Сумма превышения доходов над расходами, остающаяся в распоряжении бюджетной организации, рассчитывается как разница между доходами от предпринимательской деятельности (доходами от иной приносящей доходы деятельности) по каждому источнику доходов, уменьшенными на суммы налогов, сборов (пошлин) и иных обязательных платежей, уплаченных в республиканский и местные бюджеты, государственные внебюджетные фонды, и фактическими расходами по каждому источнику доходов в пределах сметы, т.е. используется формула:

$$\Delta_i = D_i - N_i - C_i - Пл_i - P_i,$$

где  $D_i$  – доходы от предпринимательской и иной приносящей доходы деятельности по отдельному доходов;

$N_i$  – сумма уплаченных налогов;

$C_i$  – сумма уплаченных сборов;

$Пл_i$  – сумма произведенных обязательных платежей в бюджет;

$P_i$  – фактические расходы в пределах сметы.

Внебюджетные средства в части сумм превышения доходов над расходами, остающихся в распоряжении бюджетной организации, используются для:

- развития материально-технической базы;
- осуществления научной, научно-технической и инновационной деятельности;
- осуществления дополнительных выплат стимулирующего характера, оказания материальной помощи работникам бюджетной организации в соответствии с принятым в организации коллективным договором (соглашением) при условии отсутствия просроченной кредиторской задолженности бюджетной организации (без учета бюджетных обязательств, зарегистрированных в установленном порядке территориальными органами государственного казначейства) по платежам в бюджет, государственные внебюджетные фонды, оплате за товары (работы, услуги);
- иных целей в соответствии с законодательством.

Учет фактических расходов по внебюджетной деятельности ведется соответственно на счете 21 «Прочие расходы».

При изучении процесса формирования расходов по бюджетной и внебюджетной деятельности были найдены некоторые недостатки формирования и отнесения к определенной деятельности.

**Изложение основного материала исследования.** Учет расходов при осуществлении предпринимательской деятельности ведется в соответствии с учетной политикой бюджетной организации с использованием субсчета 211 «Расходы по внебюджетным средствам», или счета 28 «Реализация» и счета 08 «Затраты на производство».

Фактические расходы по внебюджетной деятельности в государственных ветстанциях чаще всего отражаются на счете 21 «Прочие расходы». В соответствии с типовым планом счетов для бюджетных организаций к счету 21 «Прочие расходы» выделены следующие субсчета [4]:

- 210 «Расходы к распределению»;
- 211 «Расходы по внебюджетным средствам»;
- 212 «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения»;
- 215 «Расходы за счет внебюджетных фондов».

Однако следует заметить, что субсчета 212 «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения» и 215 «Расходы за счет внебюджетных фондов» не используются во многих госу-

дарственных ветстанциях.

В то же время расходы бюджетной организации, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, делятся на прямые расходы, связанные с оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость, и косвенные расходы, которые связаны с оказанием нескольких видов услуг и включаются в себестоимость путем распределения.

На субсчете 210 «Расходы к распределению» учитываются 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 (это косвенные расходы).

Также субсчет 210 «Расходы к распределению» предназначен бюджетными организациями для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков документов с определенной степенью защиты. Порядок использования и бухгалтерского учета бланков в бюджетных организациях установлен Инструкцией о порядке использования и бухгалтерского учета бланков строгой отчетности № 196, в соответствии с которой поступление бланков приходных кассовых ордеров, ветеринарных документов различных форм (ветсвидетельств, ветеринарных сертификатов, ветсправок) отражается ветстанциями по фактически произведенным затратам на их приобретение.

На этом субсчете учитываются также расходы будущих периодов, поэтому субсчет 210 «Расходы к распределению» может иметь дебетовое сальдо (таблица 1).

В соответствии с учетной политикой организации расходы в зависимости от конкретных условий могут распределяться пропорционально заработной плате, израсходованным материалам, численности контингента или источникам финансирования.

Как показала практика, в ветстанциях суммы по субсчету 210 «Расходы к распределению» распределяются пропорционально израсходованным материалам.

Таблица 1 — Корреспонденция счетов основных бухгалтерских операций по субсчету 210 «Расходы к распределению» в ГУ «Минская райветстанция»

Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отнесены на расходы будущих периодов стоимость приобретенных бланков трудовых книжек	210	160	2,82
Отнесены на расходы будущих периодов стоимость приобретенных БСО (бланки ветеринарных документов)	210	178	328,59
Отнесены на расходы к распределению оплаченные услуги, оказанные сторонними организациями (подписка на журналы)	210	111	1 065,72
Списаны расходы будущих периодов при наступлении отчетного периода, к которому они относятся	211	210	331,41
Отнесены расходы к распределению на прочие расходы	211	210	1 065,75

На субсчете 211 «Расходы по внебюджетным средствам» учитываются расходы по смете доходов и расходов внебюджетных средств.

В государственных ветстанциях вследствие специфики деятельности прямые расходы по предпринимательской деятельности сразу относятся в дебет субсчета 211 «Расходы по внебюджетным средствам» и списываются на уменьшение прочих источников (субсчет 237 «Прочие источники») ежемесячно (таблица 2).

Аналитический учет расходов, осуществляемых за счет средств, получаемых от предпринимательской деятельности, ведется по видам внебюджетных средств в соответствии с бюджетной классификацией Республики Беларусь на многографных карточках формы 283.

**Выводы и рекомендации.** Исследование показало, что схема бухгалтерских записей, отражающих учет предпринимательской деятельности в государственных ветеринарных станциях, довольно сложная, так как данные организации имеют несколько видов деятельности, что усложняет анализ структуры доходов и расходов по внебюджетной деятельности, не позволяет прогнозировать ситуацию и принимать на этой основе правильные управленческие решения

Целесообразно было бы выделить аналитические порядки к субсчету 211 «Расходы по внебюджетным средствам» в зависимости от видов предпринимательской деятельности, оказываемых

Таблица 2 — Корреспонденция счетов основных бухгалтерских операций по субсчету 211 «Расходы по внебюджетным средствам» в ГУ «Минская райветстанция»

Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислена заработная плата, отпускные	211	180	92 531,39
Начислены взносы на государственное социальное страхование	211	171	61 739,85
Утвержден авансовый отчет на командировку (расходы предусмотрены по смете доходов и расходов)	211	160	6 209,80
Выставлен счет за оказанные коммунальные и др. услуги (расходы предусмотрены по смете доходов и расходов)	211	178.4	37 663,46
Выданы продукты питания работникам с вредными условиями труда	211	061	2 177,22
Списаны израсходованные медикаменты и перевязочные средства (ранее приобретенные за счет внебюджетных средств)	211	062	20 876,04
Выданы в пользование канцелярские принадлежности, хозяйственные материалы (расходы предусмотрены по смете доходов и расходов)	211	063	29 319,78
Списано израсходованное топливо и горюче-смазочные материалы (расходы предусмотрены по смете доходов и расходов)	211	064	37 019,61
Выданы в пользование прочие материалы (расходы предусмотрены по смете доходов и расходов)	211	067	20 289,90
Списаны израсходованные запчасти (расходы предусмотрены по смете доходов и расходов)	211	069	13 727,37
Отнесена на расходы комиссия банку за зачисление денежных средств на счет организации (сдача выручки)	211	120	1 192,11
Отнесена на расходы комиссия банку за зачисление денежных средств на счета работников (заработная плата, отпускные, материальная помощь и иные выплаты)	211	111	5 500,40
Отнесены расходы, предназначенные к распределению, на расходы по смете доходов и расходов	211	210	1 065,75
Отнесены расходы будущих периодов на расходы по смете доходов и расходов	211	210	331,41
...			
Списаны расходы по внебюджетной деятельности	237	211	319 183,55
	280	211	6 122,57

ветеринарными станциями.

В связи с этим в целях обеспечения более точного учета отдельных видов предпринимательской деятельности предложена авторская классификация групп аналитических субсчетов, отражающих доходы и расходы от каждого вида деятельности (рисунок 2).

Данная классификация представляет собой аналитические субсчета к субсчету 237 «Прочие источники» и субсчету 211 «Расходы по внебюджетным средствам», что не только позволит точно определить объекты налогообложения, но и даст возможность правильно оценить экономическую эффективность каждого вида предпринимательской деятельности в ветеринарной станции.

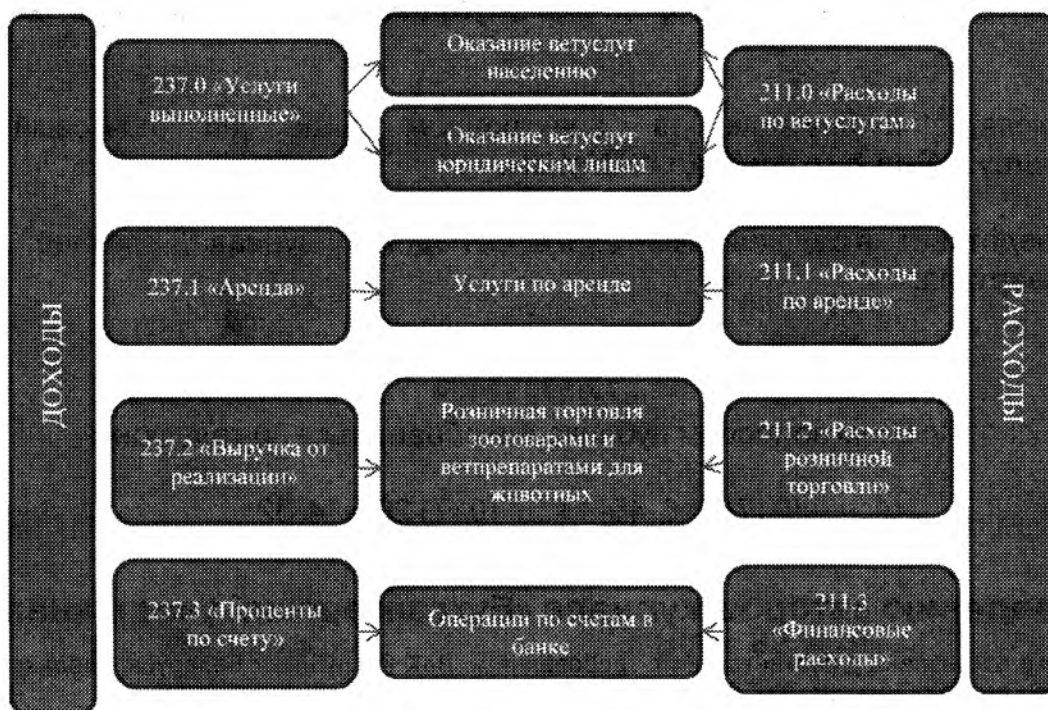


Рисунок 2 — Классификация аналитических субсчетов по учету доходов и расходов от предпринимательской деятельности в государственных ветстанциях

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Об утверждении инструкции о порядке бухгалтерского учета расходов в бюджетных организациях: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 дек. 2009 г., № 157; в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.04.2010 г., № 50 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Республики Беларусь. — Минск, 2017. — Дата доступа: 09.01.2017.
- 2 Об утверждении инструкции о порядке организации бухгалтерского учета бюджетными организациями и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 8 февр. 2005 г., № 15; в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 01.11.2011 г., № 114 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017. — Дата доступа: 11.01.2017.
- 3 О некоторых вопросах бухгалтерского учета: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 22 апр. 2010 г., № 50; в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 08.02.2013 г., № 11 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017. — Дата доступа: 09.01.2017.
- 4 Об утверждении Инструкции по применению отдельных субсчетов Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 14 апр. 2004 г., № 71; в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.04.2010 г., № 50 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017. — Дата доступа: 09.01.2017.
- 5 Об утверждении Положения о порядке формирования внебюджетных средств, осуществления расходов, связанных с приносящей доходы деятельностью, направлениях и порядке использования средств, остающихся в распоряжении бюджетной организации: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 июля 2013 г., № 641; в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 10.10.2016 г., № 809 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017. — Дата доступа: 09.01.2017.