

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

В БЮДЖЕТНЫХ И НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Научно-практический и теоретический журнал
Выходит 2 раза в месяц

№ 21 (285) – 2011 ноябрь

ПОДПИСКА ВО ВСЕХ ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:
индекс 47699 – каталог агентства «Роспечать»
индекс 29614 – каталог УФПС РФ «Пресса России»
индекс 34116 – каталог российской прессы
«Почта России»

Доступ и подписка на электронную версию журнала –
www.elibrary.ru, www.dilib.ru

Журнал зарегистрирован в Комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации № 017199

Учредитель: АООТ «Фининнова»

Издатель: ООО «Издательский дом
ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Главный редактор: В.А. Горохова

Зам. главного редактора:

Ю.И. Дрыгин, В.Б. Дерновой, Ю.М. Пискарёва

Редакционный совет:

И.М. Баятова, кандидат экономических наук, профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор
Т.В. Зырянова, доктор экономических наук, профессор
Е.В. Маркина, кандидат экономических наук, профессор
Л.П. Павлова, доктор экономических наук, профессор
В.А. Терехова, доктор экономических наук, профессор
Е.А. Федорова, доктор экономических наук, профессор
Л.А. Чалдаева, доктор экономических наук, профессор

Корректурa: Т.А. Кондратенко

Верстка: Н.И. Бранделис

Редакция журнала:

111401, Москва, а/я 10,

ООО «ИД «Финансы и Кредит»

Телефон/факс: (495) 721-85-75

E-mail: post@fin-izdat.ru

Адрес в Internet: http://www.fin-izdat.ru

© АООТ «Фининнова»

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Подписано в печать 07.11.2011.

Формат 60x90 1/8. Цена договорная

Объем 8,0 п.л. Тираж 22 300 экз.

Отпечатано в ООО «КТК».

г. Красноармейск Московской обл. Тел.: (495) 993-16-23

Перепечатка материалов, опубликованных в журнале «Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях», допускается только с письменного разрешения редакции.

Журнал реферируется в ВИНТИ РАН.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).

Статьи рецензируются.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.

Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут рекламодатели.

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- Варпаева И. А. Оценка нефинансовых активов учреждений 2
- Овчинникова С. В. Централизованные бухгалтерии в России 9

БУХГАЛТЕР И ЗАКОН

- Семенюк А. А., Пименов В. В. Особенности организации бухгалтерского учета в автономном учреждении 13
- Лермонтов Ю. М. Сложные вопросы государственного заказа 17

БЮДЖЕТНАЯ ПОЛИТИКА

- Мишина С. В. Принципы организации муниципальных финансов России на современном этапе 21

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- Авдеев В. В. Налог на прибыль по целевым поступлениям с учетом последних изменений 30

УЧЕТ В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

- Гусарова Л. В. Учет материалов и основных средств некоммерческих организаций 36
- Семенихин В. В. Амортизация в учетной политике на 2012 год 42

ВОПРОС — ОТВЕТ

- Консультации специалистов 48

ОФИЦИАЛЬНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ КАЗНАЧЕЙСТВО**

- письмо от 02.06.2011 № 02-03-06/2530 / 42-7.4-05/5.3-366 «По вопросу взноса в бюджет казенными учреждениями поступлений от оказываемых ими платных услуг» 58

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

- письмо от 20.06.2011 № 02-03-06/2736 «О порядке финансового обеспечения оказания федеральными казенными учреждениями платных услуг» 60
- письмо от 23.06.2011 № 02-05-10/2811 «О применении в 2011 году классификации операций сектора государственного управления при осуществлении выплат безработным гражданам и реализации мероприятий по содействию занятости населения» 62
- письмо от 29.06.2011 № 02-05-10/2888 «О применении классификации операций сектора государственного управления» 64

**ОЦЕНКА НЕФИНАНСОВЫХ
АКТИВОВ УЧРЕЖДЕНИЙ**

*И. А. ВАРПАЕВА,
старший преподаватель
кафедры бухгалтерского учета и аудита
Нижегородский коммерческий институт*

Применение денежного измерителя в бухгалтерском учете позволяет измерять разнородные экономические явления. Эта возможность реализуется с помощью оценки и калькуляции. Оценка учетных объектов является важным условием формирования достоверной информации в бухгалтерском учете и отчетности, а знание ее основ позволяет пользователям учетной информации понимать смысл учетных данных, способствует подготовке грамотных управленческих решений, позволяет осуществлять контроль и анализ выполнения планов и смет. Стоимостной оценке подлежат все объекты бухгалтерского учета, что является обязательным условием для их признания.

Существуют различные методы оценки, позволяющие оценить учетный объект. Нормативными актами РФ, регулирующими бухгалтерский учет учреждений бюджетной сферы, определены основные требования к формированию учетной информации и возможные методы оценки обязательств и имущества учреждений, в том числе нефинансовых активов. Для рассмотрения вопроса оценки нефинансовых активов вначале следует обратиться к оценке инвестиций (вложений) хозяйствующих субъектов в названный вид имущества.

В целом инвестиции хозяйствующего субъекта принято подразделять на финансовые инвестиции и вложения в нефинансовые активы. В Федеральном законе от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» инвестиции определяются как денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права,

иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта [7].

Вложения (инвестиции) в нефинансовые активы учреждений бюджетной сферы представляют собой совокупность фактических затрат учреждения при их приобретении, строительстве (создании), модернизации (реконструкции, достройке, дооборудовании), изготовлении, а также затрат, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических работ, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов нефинансовых активов.

В целом по правилам бухгалтерского учета факт признания актива, который используется с пользой в деятельности учреждения, говорит о стремлении представить в финансовой отчетности не всевозможное имущество, а только то, которое обладает экономической ценностью. Такую информацию высоко оценивают кредиторы и иные внешние пользователи.

Рассмотрим порядок оценки вложений (инвестиций) учреждений в объекты долгосрочного имущества (объекты основных средств, нематериальных и непроизведенных активов). Данные инвестиции в экономической литературе относят к капиталообразующим.

В Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, го-

ЦЕНТРАЛИЗОВАННЫЕ БУХГАЛТЕРИИ В РОССИИ*

С. В. ОВЧИННИКОВА,
*начальник отдела финансового обеспечения
Управление Федерального казначейства
по Самарской области*

Развитие централизованных бухгалтерий в нашей стране началось со второй половины XX в. В послевоенных трудах по бухгалтерскому учету одно из главных мест заняла проблема соотношения централизации и децентрализации бухгалтерского учета. На государственном уровне встал вопрос необходимости упорядочения бухгалтерского учета в условиях развивающейся экономики, увеличения производства и расширения сферы обслуживания.

К началу 1960-х гг. руководящим работникам всесоюзного масштаба стали очевидны преимущества централизации учета. После выхода постановления Совета Министров СССР от 06.11.1964 № 932 «О мерах по устранению серьезных недостатков в организации бухгалтерского учета и усилению его роли в осуществлении контроля в народном хозяйстве» был взят решительный курс на централизацию учета. Она проводилась в форме создания централизованных бухгалтерий.

Концептуальная сторона централизованной бухгалтерии была разработана и обоснована П. С. Безруких. Он же руководил и внедрением ее в жизнь и стал одним из авторов типового положения о централизованных бухгалтериях предприятий и хозяйственных организаций [1].

В этом положении описаны структура централизованных бухгалтерий, обязанности и права главных бухгалтеров, взаимоотношения централизованных бухгалтерий с обслуживаемыми предприятиями и организациями.

Классификацию централизованной бухгалтерии провел В. Б. Ивашкевич. Он отмечал, что бухгалтерия вышестоящей организации или головного завода (фабрики), объединения (ком-

бината, треста) — самостоятельная структурная единица [2]. Если речь шла о централизованных бухгалтериях как самостоятельных структурных единицах, то правильнее было говорить об отраслевых централизованных бухгалтериях, которые предполагали создание бухгалтерского аппарата, ведущего полный учет ряда самостоятельных предприятий.

Считалось, что централизация учета позволяет:

- лучше распределить обязанности между сотрудниками;
- сократить их число;
- повысить производительность труда;
- ускорить представление отчетности;
- ликвидировать внутренние расчеты;
- использовать вычислительную технику;
- усилить контроль за деятельностью материально ответственных лиц.

Такая структура предусматривала как бы создание технологии обработки данных и была связана с введенным К. С. Нарibaевым новым понятием «учетный цикл», который состоит из ряда процедур, выполняемых в определенной последовательности — измерение и сбор первичной информации, ее классификация и запись в конкретные материальные носители, обработка и получение сводных данных, составление отчетных форм.

Таким образом, цикл охватывает период от момента получения исходных данных до момента получения баланса или, что одно и то же, равняется промежутку времени от баланса до баланса [5]. Но самым ценным вкладом К. С. Нарibaева было признание относительности разбираемых здесь категорий. Он отмечал, что реально не может существовать полностью централизованная система,

* Статья публикуется по материалам журнала «Финансовая аналитика: проблемы и решения». 2011. № 38 (80).

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В АВТОНОМНОМ УЧРЕЖДЕНИИ

**А. А. СЕМЕНЮК,
В. В. ПИМЕНОВ,
эксперты службы
правового консалтинга ГАРАНТ**

Рассмотрим наиболее характерные требования законодательства к правовому положению автономного учреждения, на которые в первую очередь следует обратить внимание при организации бухгалтерского учета.

Особенности правового положения автономных учреждений. Автономные учреждения не являются получателями бюджетных средств — на подобные организации не распространяются положения бюджетного законодательства. Их правовое положение определяется Гражданским кодексом РФ (ГК РФ) и Федеральным законом от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» (далее — Закон № 174-ФЗ).

Вместе с тем наряду с казенными и бюджетными учреждениями автономные учреждения относятся к государственным (муниципальным) учреждениям и являются некоммерческими организациями (ст. 120 ГК РФ, ч. 1 ст. 2 Закона № 174-ФЗ).

Подобный статус существенно ограничивает возможности автономного учреждения по осуществлению приносящей доход деятельности в сравнении с любой коммерческой организацией. В то же время такие учреждения обладают намного более значительной свободой действий, чем получатели бюджетных средств (казенное учреждение, орган власти местного самоуправления).

Остановимся на видах деятельности, которые может осуществлять автономное учреждение:

1. Действующее законодательство устанавливает строго определенные сферы, в которых могут

создаваться автономные учреждения, — при изменении таких требований автономные учреждения, не удовлетворяющие новым критериям, подлежат, в частности, реорганизации (ликвидации) (ч. 1 ст. 2 Закона № 174-ФЗ, письмо Минфина России от 25.04.2011 № 02-03-09/1539).

2. Основной деятельностью автономного учреждения признается деятельность, непосредственно направленная на достижение целей, ради которых оно создано — такие виды деятельности определяются уставом. Именно основные виды деятельности учитываются при формировании государственного (муниципального) задания, от которого автономное учреждение не вправе отказаться (ч. 1, 2, 2.1 ст. 4 Закона № 174-ФЗ).

3. При осуществлении какой-либо деятельности вне рамок государственного (муниципального) задания автономные учреждения руководствуются общим для всех некоммерческих организаций правилом: предпринимательская деятельность может осуществляться такими организациями лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствует этим целям (п. 3 ст. 50 ГК РФ).

Кроме того, действующим законодательством предусмотрены следующие ограничения:

— если выполняются работы (оказываются услуги), относящиеся к основной деятельности автономного учреждения, то они должны выполняться (оказываться) на одинаковых при оказании (выполнении) однородных услуг (работ) условиях

СЛОЖНЫЕ ВОПРОСЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО ЗАКАЗА

*Ю. М. ЛЕРМОНТОВ,
консультант Минфина России*

В практической деятельности бюджетных организаций порой встречаются сложные вопросы по организации государственных закупок. Рассмотрим некоторые из них. Так, государственное бюджетное учреждение — заказчик просит разъяснить, вправе ли оно в конкурсную документацию открытого конкурса на оказание услуг для государственных нужд не включать положения о том, что все листы заявки на участие в конкурсе, все листы тома заявки на участие в конкурсе должны быть прошиты и пронумерованы, заявка на участие в конкурсе и том заявки на участие в конкурсе должны содержать описание входящих в их состав документов, должны быть скреплены печатью участника размещения заказа (для юридических лиц) и подписаны участником размещения заказа или лицом, уполномоченным таким участником размещения заказа, учитывая, что такое требование к оформлению заявки установлено Федеральным законом от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» (далее — Закон № 94-ФЗ)?

Заказчик не вправе не включать в конкурсную документацию открытого конкурса на оказание услуг для государственных нужд положения о том, что все листы заявки на участие в конкурсе, все листы тома заявки на участие в конкурсе должны быть прошиты и пронумерованы. Заявка на участие в конкурсе и том заявки на участие в конкурсе должны содержать описание входящих в их состав документов. Они должны быть скреплены печатью участника размещения заказа (для юридических лиц) и подписаны участником размещения заказа или лицом, уполномоченным таким участником размещения заказа, несмотря на то, что такое требование к оформлению заявки установлено Законом № 94-ФЗ.

В соответствии с ч. 1 ст. 25 Закона № 94-ФЗ для участия в конкурсе участник размещения заказа по-

дает заявку на участие в конкурсе в срок и по форме, которые установлены конкурсной документацией.

В силу ч. 3.3 ст. 25 Закона № 94-ФЗ все листы заявки на участие в конкурсе, все листы тома заявки на участие в конкурсе должны быть прошиты и пронумерованы. Заявка на участие в конкурсе и том заявки на участие в конкурсе должны содержать описание входящих в их состав документов, быть скреплены печатью участника размещения заказа (для юридических лиц) и подписаны участником размещения заказа или лицом, уполномоченным таким участником размещения заказа. Соблюдение участником размещения заказа указанных требований означает, что все документы и сведения, входящие в состав заявки на участие в конкурсе и тома заявки на участие в конкурсе, поданы от имени участника размещения заказа, а также подтверждает подлинность и достоверность представленных в составе заявки на участие в конкурсе и тома заявки на участие в конкурсе документов и сведений. Не допускается устанавливать иные требования к оформлению заявки на участие в конкурсе, за исключением требований, предусмотренных ч. 3.3 ст. 25 Закона № 94-ФЗ к оформлению заявки на участие в конкурсе. При этом ненадлежащее исполнение участником размещения заказа требования о том, что все листы заявки на участие в конкурсе и тома заявки на участие в конкурсе должны быть пронумерованы, не является основанием для отказа в допуске к участию в конкурсе.

Как следует из приведенных положений, нормы ч. 3.3 ст. 25 Закона № 94-ФЗ касаются требований оформления заявки на участие в конкурсе.

Согласно ч. 1 ст. 22 Закона № 94-ФЗ конкурсная документация разрабатывается заказчиком, уполномоченным органом, специализированной организацией и утверждается заказчиком, уполномоченным органом.

Согласно п. 1 ч. 4 ст. 22 Закона № 94-ФЗ конкурсная документация должна содержать в соответс-

Бюджетная политика

ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ МУНИЦИПАЛЬНЫХ ФИНАНСОВ РОССИИ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

*С. В. МИШИНА,
кандидат экономических наук,
начальник отдела доходов комитета
экономики, финансов и контроля
Администрации городского округа
«Город Калининград»*

Одним из направлений реформирования российской государственности последнего десятилетия является создание эффективно действующей системы местного самоуправления. Это предполагает формирование теоретических концепций о природе, сущности и особенностях современной модели местного самоуправления и развитие, совершенствование финансовой самостоятельности органов местного самоуправления.

Несмотря на то, что за годы экономических реформ в нашей стране было принято много законов и других нормативных документов по налоговым и бюджетным вопросам, провозглашавших финансовую самостоятельность местных бюджетов, обеспечить эту самостоятельность не удалось. Процесс создания современной финансовой системы местного самоуправления достаточно сложен и противоречив. В связи с этим целесообразно рассмотреть принципы организации муниципальных финансов в России.

Направленность преобразований российской финансовой системы соответствует общемировой тенденции, формирование которой обусловлено необходимостью повышения эффективности управления в государстве путем передачи на нижние уровни власти определенных полномочий, укрепления демократических институтов местного самоуправления и их финансовой основы с целью

обеспечения потребностей населения в местных услугах и повышения качества жизни.

Принимая во внимание актуальность дальнейшего развития и совершенствования финансовой системы органов местного самоуправления, рассмотрим принципы организации муниципальных финансов в РФ.

Муниципальные финансы представляют собой законодательно регулируемую систему экономических отношений, связанных с аккумулярованием определенной части стоимости национального дохода, ее перераспределения и соответствующего использования с учетом функций и полномочий, возложенных на муниципальные органы самоуправления и (или) делегированных им вышестоящим уровнем бюджетной системы РФ.

Под муниципальными финансами, как правило, понимается совокупность денежных средств, которыми располагают органы местного самоуправления для решения задач, возложенных на них государством и местным населением. С этой точки зрения муниципальные финансы могут образовываться из трех основных источников:

— государственных средств, передаваемых органам местного самоуправления органами государственной власти в виде доходных источников и прав, предусмотренных законодательством РФ;

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ПО ЦЕЛЕВЫМ ПОСТУПЛЕНИЯМ С УЧЕТОМ ПОСЛЕДНИХ ИЗМЕНЕНИЙ

В. В. АВДЕЕВ,
консультант по налогам и сборам

Налоговый кодекс РФ (НК РФ) содержит понятие «целевые поступления», а также перечень доходов, относимых к таковым в целях налогообложения прибыли организаций. Рассмотрим, что относится к средствам целевых поступлений, а также как осуществляется учет этих средств.

Налоговым законодательством определены доходы, как учитываемые, так и не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Напомним, что к доходам организации, учитываемым в целях налогообложения прибыли, согласно классификации, определенной ст. 248 НК РФ, относятся доходы от реализации и внереализационные доходы.

Перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, содержит ст. 251 НК РФ, и в этот перечень включены целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). Согласно п. 2 ст. 251 НК РФ к целевым поступлениям относятся денежные средства на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и местного самоуправления, решений органов управления государственных внебюджетных фондов, а также целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц и использованные получателями по назначению.

Обратите внимание, налогоплательщики — получатели целевых поступлений обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) в рамках целевых поступлений.

Итак, исходя из п. 2 ст. 251 НК РФ, получателями целевых поступлений являются некоммерческие организации.

Некоммерческой организацией является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками. Такое определение содержит п. 1 ст. 2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, для охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ.

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся:

— **осуществленные в соответствии с законодательством РФ о некоммерческих организациях взносы учредителей (участников, членов), пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством РФ, доходы в виде безвозмездно полученных некоммерческими организациями работ (услуг), выполненных (оказанных) на основании соответствующих договоров, а также отчисления на формирование в**

Учет в некоммерческих организациях

УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ И ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

*Л. В. ГУСАРОВА,
доктор экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Альметьевский филиал Института
экономики, управления и права, г. Казань*

В нормативных документах по бухгалтерскому учету материалов существует много неурегулированных вопросов применительно к деятельности некоммерческих организаций (НКО). Более того, в Положении по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденном приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н (далее — ПБУ 5/01), и Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н, отсутствует само понятие «материалы». Указывается, что материалы являются одним из видов материально-производственных запасов.

Однако такие виды ценностей, как, например, одежда, обувь, постельные принадлежности, игрушки и прочее для детей из детских домов, одежда для раздачи бездомным, ни к предметам труда, ни к малоценным средствам труда отношения не имеют. Другой пример — предметы религиозного назначения, книги, аудио- и видеокассеты религиозного содержания не могут быть отнесены ни к готовой продукции, ни к товарам, поскольку используются в уставной непредпринимательской деятельности. Соответственно, они не подпадают под понимание материально-производственных запасов как активов, предназначенных для продажи. В результате их распространения не формируется выручка, не используется понятие себестоимости и прибыли,

а образуется сумма пожертвований на уставную деятельность.

Материалы, используемые в деятельности НКО, в крупном виде можно подразделить на три категории:

- материалы и хозяйственный инвентарь для управленческих целей;
- материалы, приобретенные для последующей передачи нуждающимся;
- безвозмездно полученные материальные ценности.

Рассмотрим порядок учета данных ценностей в НКО.

Следует заметить, что из действующего Плана счетов НКО для учета своих материальных ценностей могут использовать счет 10 «Материалы». Он находится в разд. II «Производственные запасы». Но счета этого раздела предназначены для обобщения информации о наличии и движении предметов труда, предназначенных для обработки, переработки или использования в производстве либо для хозяйственных нужд средств труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в обороте, а также операций, связанных с их заготовлением (приобретением).

Материалы, используемые в некоммерческой сфере, не участвуют в производстве, поэтому не могут иметь никакого отношения к производственным запасам. Тем не менее экономист А. В. Началов

АМОРТИЗАЦИЯ В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ НА 2012 ГОД

*В. В. СЕМЕНИХИН,
руководитель «Экспертбюро Семенихина»*

В части амортизации основных средств и нематериальных активов бухгалтерское законодательство предоставляет организациям определенную свободу выбора, вследствие чего способ ее начисления по указанным видам внеоборотных активов выступает обязательным элементом учетной политики для целей бухгалтерского учета любой компании. Рассмотрим, на какие аспекты амортизации внеоборотных активов нужно обратить внимание при формировании учетной политики.

В общепринятом понимании амортизация представляет собой процесс перенесения стоимости основных средств или нематериальных активов организации на произведенную с их помощью продукцию (выполненные работы, оказанные услуги). Причем порядок ее начисления в бухгалтерском учете определен:

— в части погашения стоимости основных средств Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (далее — ПБУ 6/01).

При этом положения ПБУ 6/01 применяются в совокупности с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» (далее — Методические указания);

— в части погашения стоимости нематериальных активов Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденным приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н (далее — ПБУ 14/2007).

Рассмотрим вопросы амортизации такого имущества организации, как основные средства. Разделом III «Амортизация основных средств» ПБУ 6/01 определено, что в общем случае стоимость объектов основных средств погашается посред-

ством начисления амортизации. Аналогичная норма предусмотрена и п. 49 Методических указаний.

В полной мере это относится и к объектам жилищного фонда, учитываемым организацией в составе доходных вложений в материальные ценности. Правда, при условии, что указанные объекты жилищного фонда приобретены после 01.01.2006. Если же объекты жилищного фонда были приобретены организацией ранее, то по ним организация продолжает начислять износ. Аналогичные разъяснения на этот счет содержатся в письмах Минфина России от 20.09.2006 № 03-06-01-02/41 и от 06.07.2006 № 03-06-01-04/141 «Об учете объектов жилищного фонда, приобретенных до 1 января 2006 года».

Вместе с тем из общего правила погашения стоимости объектов основных средств есть исключения. Согласно п. 17 ПБУ 6/01 к категории основных средств, не подлежащих амортизации, относятся:

— используемые для реализации законодательства РФ о мобилизационной подготовке и мобилизации законсервированные объекты основных средств, не используемые в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

— земельные участки;

— объекты природопользования;

— объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям и т. п.

Так как перечень основных средств, по которым амортизация в бухгалтерском учете не начисляется, является открытым, то понятно, что в его составе организация может учитывать и иные аналогичные объекты основных средств. В силу этого в своей учетной политике организация должна привести свой перечень объектов, по которым амортизация

КОНСУЛЬТАЦИИ СПЕЦИАЛИСТОВ

Вопрос. *Бюджетное учреждение (получатель средств федерального бюджета) сдает в аренду помещение. Договором аренды, помимо арендной платы, предусмотрено возмещение арендатором сумм налогов (земельный налог, налог на имущество), уплаченных арендодателем. Правомерно ли включение подобного условия в договор аренды?*

Ответ. По мнению авторов, заключение договора (соглашения) о возмещении арендатором сверх арендной платы расходов по уплате арендодателем налогов неправомерно. Применение иного подхода влечет за собой существенные риски (в том числе и налоговые) как для арендодателя, так и для арендатора.

Согласно п. 2 ст. 616 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды.

В то же время конкретный перечень расходов на содержание арендуемого имущества, речь о которых идет в приведенной выше норме, действующим законодательством не определен.

Как правило, арендодатели (собственники сдаваемых в аренду помещений) стараются возложить на арендаторов, помимо арендной платы, и иные расходы, которые, по их мнению, могут быть отнесены к расходам на содержание арендуемого имущества. Такой подход распространяется и на расходы, которые осуществляются самими арендодателями, но в интересах арендаторов.

В отдельных случаях подобные действия, с точки зрения действующего законодательства, выглядят вполне оправданными (когда речь идет об оплате коммунальных услуг, потребленных арендаторами).

А вот законность включения в договоры аренды условий о возмещении арендаторами сверх арендной платы расходов по уплате арендодателями налогов весьма сомнительна.

Вместе с тем арендодатели (собственники сдаваемых в аренду помещений) не лишены возможности

компенсировать свои расходы, связанные с уплатой земельного налога или налога на имущество. Более того, в ряде случаев они просто обязаны компенсировать данные расходы — подобное требование повсеместно предусматривается уполномоченными органами при определении порядка сдачи в аренду объектов, находящихся в государственной (муниципальной) собственности (ст. 10 закона Рязанской области от 03.04.2001 № 20-ОЗ, п. 4.1 Примерного положения, утвержденного распоряжением Министерства земельных и имущественных отношений Республики Татарстан от 13.11.2006 № 2673-р, п. 6.5 Положения о порядке сдачи в аренду государственного имущества, находящегося в федеральной собственности, утвержденного распоряжением территориального управления Росимущества по Новосибирской области от 27.10.2006 № 1154-р). А непредъявление к возмещению арендаторами расходов по уплате соответствующих налогов нередко становится основанием для претензий контролирующих органов (п. 3.5 Отчета о работе Счетной палаты Алтайского края за 2009 г., утвержденного постановлением Алтайского краевого Законодательного Собрания от 04.05.2010 № 220, Заключение Контрольно-счетной палаты городского округа город Воронеж «Заключение на исполнение бюджета городского округа город Воронеж за 2005 год»).

Как устанавливает ст. 57 Конституции РФ, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данную норму повторяет п. 1 ст. 3 Налогового кодекса РФ (НК РФ), а другие нормы НК РФ развивают это положение.

Согласно п. 1 ст. 8 НК РФ под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств для финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

В соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязан-

ность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

По смыслу данных норм обязанность уплачивать налоги является индивидуальной для каждого налогоплательщика и не может возлагаться им на других лиц, в том числе и по договору. Каждый налогоплательщик должен самостоятельно и за счет собственных средств осуществлять оплату налогов (определение КС РФ от 22.01.2004 № 41-О).

Безусловно, в состав цены договора могут быть включены любые расходы сторон, в частности и расходы по уплате налогов (в качестве примера можно привести налог на добавленную стоимость (НДС), выделяемый в цене товара (работы, услуги) в соответствии с законом), однако они именно входят в состав цены (а не оплачиваются сверх нее) и никто не может требовать возмещения (компенсации) сумм уплаченных им налогов иначе, как предложив приобрести свой товар, работу или услугу.

Иными словами, обязательства по уплате налогов, возникающие у арендодателя в связи с наличием у него права оперативного управления (иного права) на сдаваемые в аренду объекты, могут приниматься во внимание при разработке формулы, по которой будет рассчитываться размер арендной платы (или ее часть) (например, постановление ФАС Дальневосточного округа от 10.05.2006 № Ф03-А37/06-1/831).

Соответственно, и налоговые органы приходят к выводу, что в случае, если договор аренды или соглашение к нему содержат условия о возмещении сумм налоговых платежей сверх арендной платы, то такие расходы не могут уменьшать налогооблагаемую базу у организации-арендатора, так как организация-арендатор не имеет правовых оснований для их осуществления (письма Управления МНС по Московской области от 29.11.2004 № 03-42/22557, от 03.02.2005 № 21-27/28632) (указанная позиция налоговых органов актуальна и в 2011 г.).

Таким образом, включение в состав арендной платы (в качестве ее переменной части) расходов по уплате налогов позволит:

— выполнить требования уполномоченных органов по возмещению данных расходов и избежать претензий со стороны органов финансового контроля;

— методологически правильно организовать бухгалтерский учет расчетов с арендаторами и кассовое исполнение соответствующих хозяйственных операций;

— учитывать расходы по уплате переменной части арендной платы (в сумме налогов, уплачиваемых арендодателями) при налогообложении

прибыли у арендаторов без каких-либо налоговых рисков (письмо Минфина России от 03.09.2009 № 03-03-06/1/567);

— отражать в налоговом учете переменную часть арендной платы в качестве доходов арендодателя, а суммы уплаченных налогов — в качестве расходов в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ (при выполнении иных условий, определенных налоговым законодательством).

В то же время очень часто государственные (муниципальные) учреждения, сдающие в аренду недвижимое имущество, помимо арендной платы предусматривают в соответствующих договорах возмещение (компенсацию) арендаторами сумм налогов, уплачиваемых арендодателями. Применение такого подхода, как было указано, не в полной мере соответствует действующему законодательству. Именно поэтому подобные формулировки договоров нередко становятся предметом судебных разбирательств (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 01.07.2009 по делу № А11-11315/2008-К2-25/593, ФАС Восточно-Сибирского округа от 25.05.2010 № А33-7532/2009, ФАС Северо-Западного округа от 12.01.2011 № Ф07-11709/2010 по делу № А56-31740/2009).

Этими же причинами обусловлена неопределенность в квалификации данных сумм в целях налогообложения прибыли как у арендатора, так и у арендодателя (о позиции уполномоченных органов по данному вопросу упоминалось выше).

Кроме того, при получении арендодателями (получателями бюджетных средств) компенсации в сумме уплачиваемых ими налогов нередко возникают трудности, связанные с кассовым исполнением данных операций. Так, например, под сомнение может быть поставлена возможность учета данных поступлений в качестве восстановления кассовых выплат по уплате налогов на лицевом счете (по бюджетной деятельности), а для зачисления подобных доходов на лицевой счет (по приносящей доход деятельности) необходимы основания — наличие соответствующих пунктов в разрешении на осуществление приносящей доход деятельности, смете доходов и расходов.

**А. СЕМЕНЮК,
В. ПИМЕНОВ,
эксперты службы
правового консалтинга ГАРАНТ**

Вопрос. Бюджетным учреждением заключен договор на возмещение коммунальных услуг в арен-

дованном помещении. Указанный договор заключен с арендодателем отдельно от договора аренды. Возможно ли рассматривать этот договор как заключенный с единственным поставщиком на основании подп. 2 п. 2 ст. 55 Федерального закона от 21.07.2005 № 94-ФЗ? Если нет, то предусмотрено ли проведение процедуры торгов или запроса котировок для такого рода договоров, если сумма договора превышает 100 000 руб.? Подлежит ли такой договор на сумму, превышающую 100 000 руб., внесению в реестр государственных контрактов, предусмотренный ст. 18 Федерального закона от 21.07.2005 № 94-ФЗ?

Ответ. Заключение бюджетным учреждением договора аренды недвижимого имущества и договора о возмещении расходов по оплате коммунальных платежей не подпадает под действие законодательства о размещении заказов.

Федеральным законом от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» (далее — Закон № 94-ФЗ) установлен единый порядок размещения заказов на поставки товаров, выполнение работ и оказание услуг для государственных, муниципальных нужд, нужд бюджетных учреждений.

Согласно ст. 3 Закона № 94-ФЗ нуждами бюджетных учреждений признаются обеспечиваемые бюджетными учреждениями (независимо от источников финансового обеспечения) потребности в товарах, работах, услугах данных бюджетных учреждений. Для обеспечения указанных нужд бюджетными учреждениями должно проводиться размещение заказов, т.е. осуществление заказчиком (уполномоченным органом) в предусмотренном порядке действий по определению поставщика, исполнителя или подрядчика в целях заключения с ним гражданско-правового договора бюджетного учреждения, соответственно, на поставку товаров, выполнение работ или оказание услуг, а в случае, предусмотренном п. 14 ч. 2 ст. 55 Закона № 94-ФЗ, — в целях заключения с ним также иного гражданско-правового договора в любой форме (ст. 5 Закона № 94-ФЗ).

Таким образом, бюджетное учреждение обязано руководствоваться нормами Закона № 94-ФЗ при заключении договоров для удовлетворения любых своих нужд в товарах, работах, услугах.

Однако аренда недвижимого имущества не является ни поставкой товаров, ни выполнением работ, не отнесена она п. 2 ст. 779 ГК РФ и к оказанию услуг.

Соответственно, нормы Закона № 94-ФЗ не регулируют процедуру заключения договора аренды недвижимого имущества в целях удовлетворения государственных или муниципальных нужд, нужд бюджетных учреждений (письма Министерства экономического развития и торговли РФ от 02.10.2007 № 14902-АП/Д04, от 09.06.2008 № Д05-2302, от 20.03.2009 № Д05-1369, информационное письмо Федеральной службы по надзору в сфере здравоохранения и социального развития от 27.10.2010 № 13-23674/10, постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 12.03.2010 № А15-1335/2009, ФАС Поволжского округа от 18.01.2010 № А72-4998/2009 и от 24.12.2009 № А55-6919/2009).

Законодательством понятие «коммунальные услуги» не определено. На практике под договорами на коммунальные услуги понимают широкий спектр договоров, относящихся к описанным ГК РФ договорам купли-продажи, подряда, услуг, необходимым как для поддержания зданий, строений в надлежащем техническом состоянии, так и для обеспечения жизнедеятельности в этих зданиях и строениях. По мнению авторов, часть коммунальных услуг следует отнести к необходимым для содержания помещения, расходы на которые арендатор обязан нести в силу ст. 616 ГК РФ, а часть — к необходимым для обеспечения собственной деятельности арендатора, и расходы на них также, естественно, должен нести он сам.

Однако на практике у пользователей отдельных помещений в здании возникают проблемы с заключением договоров на коммунальные услуги, поскольку, например, обязательным условием для заключения договора энергоснабжения является наличие у абонента отвечающего установленным техническим требованиям энергопринимающего устройства, присоединенного к сетям энергоснабжающей организации, и другого необходимого оборудования, а также при обеспечении учета потребления энергии (пп. 2, 4 ст. 539, пп. 1, 2 ст. 548 ГК РФ).

В связи с этим практикой выработаны несколько возможных вариантов обеспечения пользователей помещений коммунальными услугами. Одним из таких способов является заключение договоров владельцем всего здания на коммунальные услуги в интересах всех пользователей помещений в этом здании при условии возмещения ему расходов пользователями на основании отдельно заключаемых договоров. Хотя возможность заключения такого договора, его условия законодательно не установлены, следует помнить, что согласно п.

2 ст. 421 ГК РФ стороны могут заключить договор как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами, поэтому никаких препятствий для заключения указанного договора нет.

О возможности заключения таких договоров свидетельствуют письма Минфина России от 03.11.2009 № 03-03-06/1/724, от 30.01.2008 № 03-03-06/2/9, от 29.05.2008 № 03-03-06/1/339. Суды рассматривают такие соглашения (договоры) как правомерные (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 19.01.2010 № А03-5651/2009, ФАС Уральского округа от 10.09.2009 № Ф09-6744/09-С6, ФАС Волго-Вятского округа от 12.08.2009 № А29-10563/2008, ФАС Московского округа от 04.09.2007 № КГ-А40/8796-07).

Такой договор нельзя квалифицировать как договор поставки коммунальных услуг (электро-, теплоэнергии и др.), поскольку арендодатель не является поставщиком коммунальных услуг (п. 22 информационного письма ВАС РФ от 11.01.2002 № 66 «Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой»).

Соответственно, такой договор также не подпадает под действие Закона № 94-ФЗ, поскольку в его предмет не входят ни поставка товара, ни оказание услуги, ни выполнение работ.

Таким образом, бюджетное учреждение при заключении договора аренды и договора о возмещении расходов по оплате коммунальных платежей не обязано размещать заказ в соответствии с Законом № 94-ФЗ и направлять сведения о них в реестр контрактов.

**И. КОТЫЛО,
А. СЕРКОВ,
эксперты службы
правового консалтинга ГАРАНТ**

Вопрос. *Муниципальное образование планирует путем заключения договора обменять 2-комнатную квартиру на 3-комнатную с доплатой. Доплата будет производиться за счет средств муниципального бюджета в размере менее 500 000 руб. Применяются ли в данном случае положения Закона № 94-ФЗ?*

Ответ. Положения Закона № 94-ФЗ на случаи обмена муниципального имущества с доплатой за счет средств муниципального бюджета не распространяются. Закон № 94-ФЗ регулирует отношения, связанные с размещением заказов на поставки

товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных, муниципальных нужд, нужд бюджетных учреждений.

Под размещением заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для нужд заказчиков понимаются осуществляемые в порядке, предусмотренном Законом № 94-ФЗ, действия заказчиков, уполномоченных органов по определению поставщиков (исполнителей, подрядчиков) в целях заключения с ними государственных или муниципальных контрактов, а также гражданско-правовых договоров бюджетных учреждений на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для нужд соответствующих заказчиков (далее — контракты), а в случае, предусмотренном п. 14 ч. 2 ст. 55 Закона № 94-ФЗ, — в целях заключения с ними также иных гражданско-правовых договоров в любой форме.

Приобретение квартир для муниципальных нужд должно производиться в порядке и способами, предусмотренными Законом № 94-ФЗ. В соответствии с нормами ГК РФ поставка товаров для государственных или муниципальных нужд является разновидностью договора купли-продажи, регулируемого гл. 30 ГК РФ. Очевидно, что договор мены не относится ни к договору купли-продажи, ни к договору поставки, несмотря на то, что к договору мены могут применяться правила о купле-продаже (ст. 567 ГК РФ). Мена, как отдельный вид договоров, регулируется положениями гл. 31 ГК РФ.

Поэтому, учитывая, что в рассматриваемой ситуации речь идет не о приобретении квартиры, а об обмене, по мнению авторов, независимо от того, что в процессе обмена квартир предполагается расходование бюджетных средств, положения Закона № 94-ФЗ в данном случае не применимы.

Разъяснений контролирующих органов, подтверждающих мнение авторов, найти не удалось, вместе с тем они полагают, косвенно, что их вывод подтверждают разъяснения Минэкономразвития России о неприменении норм Закона № 94-ФЗ к арендным отношениям (письма от 02.10.2007 № 14902-АП/Д04, от 09.06.2008 № Д05-2302) и позиция суда, изложенная в постановлении ФАС Уральского округа от 24.03.2011 № Ф09-1028/11-С6 по делу № А50-14608/2010.

**Н. ВЕРХОВА,
А. КУЗЬМИНА,
эксперты службы
правового консалтинга ГАРАНТ**

Вопрос. *Бюджетным учреждением был заключен договор, предметом которого являлись работы по текущему ремонту здания. В ходе данных работ был изготовлен и установлен пандус. Данные расходы были запланированы в бюджетной смете на 2010 г. по подст. 225 «Работы, услуги по содержанию имущества» КОСГУ. На какую статью (подстатью) КОСГУ в 2010 г. следовало отнести расходы на оплату стоимости пандуса, установленного в ходе текущего ремонта здания? Следовало ли увеличить стоимость здания на стоимость изготовленного и установленного в процессе ремонта пандуса?*

Ответ. Действующие в настоящее время нормативные правовые акты, устанавливающие порядок ведения бухгалтерского учета, не содержат определений таких понятий, как «ремонт», «модернизация», «дооборудование» и т. п. В этой связи специалисты бухгалтерских служб при квалификации оплачиваемых учреждениями работ в качестве ремонта или модернизации (дооборудования, реконструкции) нередко используют определения, приведенные в письме Минфина России от 05.02.2010 № 02-05-10/383 (далее — Письмо № 02-05-10/383), а также положения иных правовых актов.

В то же время на основании действующих нормативных правовых актов невозможно сформулировать какие-либо универсальные правила, определяющие единый порядок отнесения работ к ремонту или модернизации (дооборудованию, реконструкции). Более того, сомнительно, что при существующем многообразии видов хозяйственной деятельности и технологий такие правила будут разработаны в ближайшее время.

Следовательно, в ситуациях, подобных рассматриваемой, уполномоченные должностные лица учреждений вынуждены руководствоваться не объективными критериями, установленными соответствующими правовыми актами, а своими профессиональными суждениями, основанными на документально подтвержденной информации о конкретной хозяйственной операции.

Обратите внимание, что при принятии конкретного решения желательно учитывать два важных правила:

— применение такого понятия, как «работы по текущему ремонту здания», при оформлении документов на производство и приемку работ (договоров, актов и т. п.) не может являться безусловным основанием для отнесения данных работ именно к ремонту (при наличии оснований работы могут

быть переквалифицированы контролирующими органами, в том числе и в судебном порядке, в соответствии с экономическим содержанием реально осуществленных хозяйственных операций);

— указания по применению бюджетной классификации РФ не допускают возможности выделения из единых актов выполненных работ, составленных по итогам исполнения обязательств, возникших в рамках договоров на выполнение работ, отдельных позиций для их оплаты по различным статьям (подстатьям) КОСГУ (при ином подходе было бы просто невозможно организовать качественное планирование и осуществление бюджетных расходов, связанных с оплатой различных работ).

В частности, не может идти речи об оплате по отдельному коду бюджетной классификации (ст. 310 «Увеличение стоимости основных средств» КОСГУ) стоимости пандусов, установленных в ходе текущего ремонта здания (обоснованность применения данной правовой позиции подтверждена в п. 3 Письма № 02-05-10/383 при разъяснении порядка применения аналитического кода КОСГУ 225.2 «Ремонт (текущий и капитальный) и реставрация нефинансовых активов»).

Анализ практики применения бюджетной классификации в различных публично-правовых образованиях при оплате работ по изготовлению и установке в зданиях пандусов показывает, что различные участники бюджетного процесса, на основании субъективной профессиональной оценки конкретных должностных лиц, принимают решения об оплате подобных работ как за счет подст. 225 «Работы, услуги по содержанию имущества» КОСГУ, так и за счет «Увеличение стоимости основных средств» КОСГУ.

При этом совсем не очевидно, что в случае судебного разбирательства контролирующие органы смогут представить веские доказательства того, что установка пандусов должна квалифицироваться исключительно в качестве модернизации (реконструкции, дооборудования) (данное утверждение косвенно подтверждается, например, постановлением ФАС Северо-Западного округа от 26.02.2007 № А05-3616/2007).

Таким образом, работы по изготовлению и установке в зданиях пандусов не могут быть однозначно квалифицированы в качестве модернизации (дооборудования, реконструкции), и, соответственно, стоимость данных работ вовсе не обязательно должна увеличивать первоначальную стоимость здания. Не существует в настоящее время и правовых актов, в соответствии с которыми такие работы не могут

быть включены в смету на проведение текущего ремонта. При этом требование об оплате работ по изготовлению и установке пандусов исключительно за счет статьи 310 «Увеличение стоимости основных средств» КОСГУ может рассматриваться только в качестве субъективной профессиональной оценки положений действующего законодательства определенными должностными лицами.

Для исключения разногласий между участниками бюджетного процесса в подобных ситуациях специалистами финансового ведомства в Письме № 02-05-10/383 сформулировано следующее правило: осуществление кассовых расходов не может быть квалифицировано как нецелевое использование бюджетных средств, если оно осуществлялось в соответствии с бюджетной сметой, государственным (муниципальным) заданием, методическими рекомендациями (указаниями) главного распорядителя бюджетных средств, иными документами, являющимися правовыми основаниями получения бюджетных средств.

Конечно, данное правило применимо только в тех случаях, когда содержание указанных документов прямо не противоречит соответствующим положениям действующих указаний по применению бюджетной классификации РФ, не допускающим двоякого толкования.

Кстати, применение подобного подхода поддерживают и судебные органы. Так, ответственность за нецелевое использование бюджетных средств не может быть применена в том случае, когда исходя из содержания нормативных документов невозможно с очевидностью установить, на какой код бюджетной классификации участнику бюджетного процесса следовало бы отнести осуществленные им расходы (расходы могли бы быть равным образом отнесены на различные коды бюджетной классификации) (п. 14.1 постановления Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 № 23).

В заключение обращаем внимание, что оплата в 2010 г. ремонтных работ в полном объеме по подст. 225 «Работы, услуги по содержанию имущества» КОСГУ вовсе не означала, что по результатам проведения таких работ к учету не могли быть приняты отдельные объекты, подпадающие под действующие критерии отнесения к основным средствам (письмо Минфина России от 04.06.2010 № 02-06-10/2058).

**М. МИЛЛИАРД,
В. ПИМЕНОВ,**
эксперты службы
правового консалтинга *ГАРАНТ*

Вопрос. *Учреждение (получатель бюджетных средств) арендует здание у индивидуального предпринимателя. Для устройства в арендуемом здании перегородок из гипсокартона учреждение-арендатор за счет средств от приносящей доход деятельности закупает материалы и передает их арендодателю, который будет устанавливать данные перегородки своими силами. Стоимость израсходованных материалов арендодателем арендатору не возмещается. Как следует отразить в бухгалтерском и налоговом учете стоимость материалов, приобретенных для устройства гипсокартонных перегородок?*

Ответ. В рассматриваемом случае учреждение-арендатор, исходя из характера проводимых работ, их стоимости, условий договора подряда, составленной сметы на проведение работ, должно самостоятельно определить, чем будут являться произведенные расходы:

— расходами на ремонт арендуемого помещения;

— капитальными вложениями в форме неотделимых улучшений в объект арендуемых основных средств.

Обоснованность применения такого порядка подтверждается и специалистами финансового ведомства (письмо Минфина России от 16.10.2007 № 03-03-06/2/191).

В то же время гипсокартонные перегородки, как правило, можно легко демонтировать. Поэтому расходы на их устройство чаще всего относят к расходам на ремонт арендуемого помещения. Данная позиция подтверждается как разъяснениями специалистов уполномоченных органов (письмо Минфина России от 29.12.2007 № 03-03-06/1/901), так и судебной практикой (постановления ФАС Северо-Западного округа от 10.09.2009 по делу № А13-8461/2008, от 07.04.2008 по делу № А56-14248/2007, ФАС Московского округа от 09.07.2008 № КА-А40/6034-08 по делу № А40-69202/07-33-415, от 18.01.2007 № КА-А40/13128-06-2).

Материалы, переданные организацией для переработки (обработки), выполнения иных работ или изготовления продукции без оплаты их стоимости и с обязательством полного возвращения переработанных (обработанных) материалов, сдачи выполненных работ (изготовленной продукции), учитываются как давальческие материалы.

Права на такие материалы к переработчику не переходят, поэтому материалы продолжают учитываться в бюджетном учете учреждения до окончания работ.

В рассматриваемой ситуации обязанность по осуществлению текущего ремонта за свой счет возлагается на арендатора (п. 2 ст. 616 ГК РФ). Следовательно, после выполнения работ арендодатель обязан в соответствии с требованиями п. 1 ст. 713 ГК РФ представить арендатору отчет об израсходовании материала, а также вернуть его остаток.

Бюджетный учет. Из содержания Инструкции по применению Плана счетов бюджетного учета, утвержденной приказом Минфина России от 06.12.2010 № 162н (далее — Инструкция № 162н), следует, что передача арендодателю строительных материалов со склада учреждения может быть оформлена Накладной на отпуск материалов на сторону (форма 0315007) и отражается в бюджетном учете как внутреннее перемещение материальных запасов — строительные материалы, переданные на давальческой основе, должны учитываться на отдельном аналитическом счете счета 010534000 «Строительные материалы — иное движимое имущество учреждения».

После фактического выполнения работ по устройству перегородок расходы в размере стоимости переданных арендодателю и израсходованных им материалов могут быть отнесены учреждением на финансовый результат (п. 26 Инструкции № 162н).

При этом основанием для отражения в бухгалтерском учете информации об израсходованных материальных ценностях должны являться первичные учетные документы, составленные по унифицированным формам документов или по формам, разработанным учреждением самостоятельно в установленном порядке (ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон № 129-ФЗ), п. 7 Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н (далее — Инструкция № 157н)).

В частности, для списания материалов, израсходованных на устройство перегородок, должен быть оформлен акт о списании материальных запасов (форма 0504230) (п. 25 Инструкции № 162н).

А объем фактически выполненных работ (в том числе и скрытых) может быть подтвержден на основании:

— отчета арендодателя об израсходовании материалов (в нем, в частности, могут быть указаны данные о наименованиях и количестве поступивших и использованных строительных материалов, результаты произведенных ремонтных работ, данные о полученных отходах);

— актов приема-передачи выполненных работ, оформленных по форме, утвержденной в составе учетной политики учреждения — за основу может быть взят акт о приемке выполненных работ (форма № КС-2) (его форма утверждена постановлением Госкомстата России от 11.11.1999 № 100 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ»).

Оприходование неиспользованных строительных материалов, возвращаемых арендодателем, может осуществляться на основании накладной на отпуск материалов на сторону (форма 0315007).

Налоговый учет. Налог на прибыль. При передаче строительных материалов без перехода права собственности на них, осуществлении ремонтных работ с использованием данных материалов и возврате отходов доходов и расходов в целях налогообложения прибыли не возникает. Главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ не установлено особенностей для определения налоговой базы по налогу на прибыль по хозяйственным операциям, связанным с давальческим сырьем.

В налоговом учете для целей налогообложения прибыли расходы, осуществляемые арендатором с целью текущего поддержания основных средств в рабочем состоянии, одновременно учитываются в составе прочих расходов как расходы на ремонт согласно положениям ст. 260 НК РФ (письмо Минфина России от 18.11.2009 № 03-03-06/1/762). При этом положения гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ при определении налоговой базы не ставят расходы, связанные с ремонтом, в зависимость от вида произведенного ремонта (текущего, среднего, капитального) или способа его осуществления (хозяйственный или подрядный) (письмо Минфина России от 29.12.2007 № 03-03-06/1/901).

Однако в рассматриваемом случае имущество арендуется у индивидуального предпринимателя, помещение не является амортизируемым имуществом, и, следовательно, осуществленные расходы не могут учитываться в целях налогообложения прибыли в качестве расходов на ремонт согласно положениям ст. 260 НК РФ (письмо Минфина России от 12.08.2008 № 03-03-06/1/462).

Вместе с тем стоимость материалов, приобретенных арендатором и переданных арендодателю — индивидуальному предпринимателю для изготовления перегородок, может быть учтена в составе прочих расходов согласно положениям ст. 264 НК РФ при условии, что такие расходы обоснованы и документально подтверждены надлежащим образом (письмо Минфина России от 15.07.2009 № 03-03-06/1/470).

Налог на добавленную стоимость. В случае передачи давальческого сырья перехода права собственности не происходит, следовательно, данная операция не является реализацией и объекта обложения НДС не возникает (письмо Минфина России от 17.03.2011 № 03-07-10/05).

Согласно подп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления признается объектом налогообложения по НДС.

Однако в рассматриваемой ситуации данная норма не применяется по следующим причинам:

— для целей применения НДС следует понимать работы капитального характера, в результате которых создаются новые объекты основных средств или изменяется первоначальная стоимость данных объектов, находящихся в эксплуатации (достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация) (письмо Минфина России от 05.11.2003 № 04-03-11/91), а в рассматриваемой ситуации речь идет только о работах некапитального характера — ремонтных работах;

— работы осуществляются исключительно подрядным способом (решение ВАС РФ от 06.03.2007 № 15182/06, письмо Минфина России от 09.09.2010 № 03-07-10/12).

Обратите внимание, по общему правилу у стороны, выполняющей строительные работы на безвозмездной основе, возникает объект обложения НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

**А. СЕМЕНЮК,
В. ПИМЕНОВ,
эксперты службы
правового консалтинга ГАРАНТ**

Вопрос. *Является ли процедура создания бюджетного учреждения путем изменения типа автономного учреждения реорганизацией в соответствии со ст. 57, 58 ГК РФ?*

Ответ. В соответствии с п. 1 ст. 57 ГК РФ реорганизация юридического лица (слияние, при-

соединение, разделение, выделение, преобразование) может быть осуществлена по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами.

Статьей 58 ГК РФ регулируется правопреемство при реорганизации юридических лиц.

На основании п. 2 ст. 120 ГК РФ (в редакции, действующей до вступления в силу Федерального закона от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (далее — Закон № 83-ФЗ) учреждение может быть создано гражданином или юридическим лицом (частное учреждение) либо соответственно РФ, субъектом РФ, муниципальным образованием (государственное или муниципальное учреждение).

Государственное или муниципальное учреждение может быть бюджетным или автономным учреждением.

Исходя из ч. 1 ст. 5 Федерального закона от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» (далее — Закон № 174-ФЗ), автономное учреждение может быть создано путем его учреждения или путем изменения типа существующего государственного или муниципального учреждения.

В силу ч. 14 ст. 5 Закона № 174-ФЗ создание автономного учреждения путем изменения типа существующего государственного или муниципального учреждения не является его реорганизацией. При изменении типа существующего государственного или муниципального учреждения в его устав вносятся соответствующие изменения.

Как установлено ч. 1 ст. 18 Закона № 174-ФЗ, автономное учреждение может быть реорганизовано в случаях и в порядке, которые предусмотрены ГК РФ, Законом № 174-ФЗ и иными федеральными законами.

Согласно ч. 2 ст. 18 Закона № 174-ФЗ реорганизация автономного учреждения может быть осуществлена в форме:

— слияния двух или нескольких автономных учреждений;

— присоединения к автономному учреждению одного учреждения или нескольких учреждений соответствующей формы собственности;

— разделения автономного учреждения на два учреждения или несколько учреждений соответствующей формы собственности;

— выделения из автономного учреждения одного учреждения или нескольких учреждений соответствующей формы собственности.

Как определено ч. 3 ст. 18 Закона № 174-ФЗ, автономные учреждения могут быть реорганизованы в форме слияния или присоединения, если они созданы на базе имущества одного и того же собственника.

Как указано в ч. 5 ст. 18 Закона № 174-ФЗ (в редакции, действующей до вступления в силу Закона № 83-ФЗ), бюджетное учреждение может быть создано по решению учредителя автономного учреждения путем изменения его типа в порядке, устанавливаемом:

— Правительством РФ в отношении автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в федеральной собственности;

— органом государственной власти субъекта РФ в отношении автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в собственности субъекта РФ;

— органом местного самоуправления в отношении автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в муниципальной собственности.

Как следует из изложенных положений, создание бюджетного учреждения путем изменения типа автономного учреждения не признается реорганизацией, поскольку подобная форма реорганизации законодательством не предусмотрена, а также ввиду того, что Закон № 174-ФЗ содержит аналогичные нормы, касающиеся обратной ситуации (ч. 14 ст. 5 Закона № 174-ФЗ).

Законом № 83-ФЗ внесены изменения в ГК РФ, а также в Закон № 174-ФЗ.

Согласно п. 2 ст. 120 ГК РФ (в редакции Закона № 83-ФЗ) учреждение может быть создано гражданином или юридическим лицом (частное учреждение) либо соответственно РФ, субъектом РФ, муниципальным образованием (государственное или муниципальное учреждение).

Государственное или муниципальное учреждение может быть автономным, бюджетным или казенным учреждением.

На основании ч. 5 ст. 18 Закона № 174-ФЗ (в редакции Закона № 83-ФЗ) бюджетное или казенное учреждение может быть создано по решению учредителя автономного учреждения путем изменения его типа в порядке, устанавливаемом:

— Правительством РФ в отношении автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в федеральной собственности;

— органом государственной власти субъекта РФ в отношении автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в собственности субъекта РФ;

— органом местного самоуправления в отношении автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в муниципальной собственности.

Одновременно Законом № 83-ФЗ внесены изменения в Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (далее — Закон № 7-ФЗ).

Так, Закон № 7-ФЗ дополнен ст. 9.1, согласно которой типами государственных, муниципальных учреждений признаются автономные, бюджетные и казенные.

Кроме того, Закон № 7-ФЗ дополнен ст. 17.1, согласно которой установлено следующее.

Изменение типа государственного или муниципального учреждения не является его реорганизацией. При изменении типа государственного или муниципального учреждения в его учредительные документы вносятся соответствующие изменения.

Изменение типа бюджетного учреждения в целях создания казенного учреждения, а также изменение типа казенного учреждения в целях создания бюджетного учреждения осуществляются в порядке, устанавливаемом:

— Правительством РФ — в отношении федеральных бюджетных или казенных учреждений;

— высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ — в отношении бюджетных или казенных учреждений субъекта РФ;

— местной администрацией муниципального образования — в отношении муниципальных бюджетных или казенных учреждений.

Изменение типа существующего бюджетного или казенного учреждения в целях создания автономного учреждения, а также изменение типа существующего автономного учреждения в целях создания бюджетного или казенного учреждения осуществляются в порядке, установленном Законом № 174-ФЗ.

Указанные изменения в соответствии с п. 1 ст. 33 Закона № 83-ФЗ вступили в силу с 01.01.2011, за исключением ст. 17.1 Закона № 7-ФЗ, которая в соответствии с п. 3 ст. 33 Закона 83-ФЗ вступила в силу с 01.01.2010.

Следовательно, после вступления в силу Закона № 83-ФЗ позиция, согласно которой изменение типа существующего автономного учреждения в целях

создания бюджетного учреждения не признается реорганизацией, прямо закреплена законодательно.

Таким образом, процедура создания бюджетного учреждения путем изменения типа автономного учреждения реорганизацией в соответствии со ст. 57, 58 ГК РФ не признается.

Вопрос. *Могут ли бюджетному учреждению представляться субсидии?*

Ответ. В соответствии со ст. 69.1 Бюджетного кодекса РФ (БК РФ) (в редакции, действующей до вступления в силу Закона № 83-ФЗ) к бюджетным ассигнованиям на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) относятся ассигнования, в частности, на:

— предоставление субсидий автономным учреждениям, включая субсидии на возмещение нормативных затрат по оказанию ими государственных (муниципальных) услуг физическим и (или) юридическим лицам;

— предоставление субсидий некоммерческим организациям, не являющимся бюджетными и автономными учреждениями, в том числе в соответствии с договорами (соглашениями) на оказание указанными организациями государственных (муниципальных) услуг физическим и (или) юридическим лицам.

Как видно из положений ст. 69.1 БК РФ (в редакции, действующей до вступления в силу Закона № 83-ФЗ), предоставление субсидий бюджетным учреждениям не предусмотрено.

Согласно п. 4 ст. 161 БК РФ (в редакции, действующей до вступления в силу Закона № 83-ФЗ) субсидии и бюджетные кредиты бюджетным учреждениям не предоставляются.

На основании п. 1 ст. 78.1 БК РФ (в редакции, действующей до вступления в силу Закона № 83-ФЗ) в бюджетах бюджетной системы РФ могут предусматриваться субсидии автономным учреждениям, включая субсидии на возмещение нормативных затрат на оказание ими в соответствии с государственным (муниципальным) заданием государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ).

Законом № 83-ФЗ в положения законодательства внесены изменения.

В частности, в соответствии со ст. 69.1 БК РФ (в редакции Закона № 83-ФЗ) к бюджетным

ассигнованиям на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) относятся ассигнования:

— на предоставление субсидий бюджетным и автономным учреждениям, включая субсидии на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием ими государственных (муниципальных) услуг (выполнением работ) физическим и (или) юридическим лицам;

— на предоставление субсидий некоммерческим организациям, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями, в том числе в соответствии с договорами (соглашениями) на оказание указанными организациями государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) физическим и (или) юридическим лицам.

Статья 161 БК РФ изложена в новой редакции, в которой регулируется правовое положение казенных, а не бюджетных учреждений.

Также Законом № 83-ФЗ изложен в новой редакции п. 1 ст. 78.1 БК РФ, согласно которому в бюджетах бюджетной системы РФ предусматриваются субсидии бюджетным и автономным учреждениям на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием ими в соответствии с государственным (муниципальным) заданием государственных (муниципальных) услуг (выполнением работ).

Из бюджетов бюджетной системы РФ могут предоставляться субсидии бюджетным и автономным учреждениям на иные цели.

Следовательно, норма о том, что субсидии бюджетным учреждениям не предоставляются, исключена из БК РФ.

Кроме того, Законом № 83-ФЗ внесены изменения в Закон № 7-ФЗ.

Так, Закон № 7-ФЗ дополнен ст. 9.2, согласно ч. 6 которой финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания бюджетным учреждением осуществляется в виде субсидий из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ.

Указанные изменения в соответствии с п. 1 ст. 33 Закона № 83-ФЗ вступили в силу с 01.01.2011.

Таким образом, бюджетному учреждению до 01.01.2011 субсидии представляться не могут, а после 01.01.2011 — могут.

Официальные документы

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ФЕДЕРАЛЬНОЕ КАЗНАЧЕЙСТВО

ПИСЬМО

от 2 июня 2011 г.

№ 02-03-06/2530 / 42-7.4-05/5.3-366

ПО ВОПРОСУ ВЗНОСА В БЮДЖЕТ КАЗЕННЫМИ УЧРЕЖДЕНИЯМИ ПОСТУПЛЕНИЙ ОТ ОКАЗЫВАЕМЫХ ИМИ ПЛАТНЫХ УСЛУГ

Министерство финансов Российской Федерации и Федеральное казначейство по вопросу вноса в бюджет казенными учреждениями поступлений от оказываемых ими платных услуг, поступивших в наличной форме в кассу казенного учреждения, сообщают следующее.

Согласно статье 161 Бюджетного кодекса Российской Федерации казенное учреждение может осуществлять приносящую доходы деятельность, только если такое право предусмотрено в его учредительном документе.

При этом поступающие от указанной деятельности доходы должны поступать в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации, учет и администрирование указанных доходов осуществляется с учетом следующих особенностей.

1. Об администрировании доходов от платных услуг.

В соответствии со статьями 20 и 184.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации перечень главных администраторов доходов федерального бюджета утверждается федеральным законом о федеральном бюджете.

Таким образом, при наличии у федерального органа исполнительной власти и (или) подведомственных ему казенных учреждений полномочий по

администрированию соответствующих поступлений в федеральный бюджет от оказываемых казенными учреждениями платных услуг федеральный орган исполнительной власти подлежит включению в утверждаемый федеральным законом о федеральном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов перечень главных администраторов доходов федерального бюджета.

При этом при определении главных администраторов вышеуказанных доходов необходимо учитывать следующее.

В соответствии с пунктом 4 статьи 160.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации бюджетные полномочия главных администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, являющихся федеральными органами государственной власти, органами управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и (или) находящихся в их ведении казенных учреждений, а также Центральным банком Российской Федерации осуществляются в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Правила осуществления федеральными органами государственной власти, органами управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и (или) находящимися в их

ведении казенными учреждениями, а также Центральным банком Российской Федерации бюджетных полномочий главных администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации утверждены постановлением Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2007 г. № 995 (далее — Правила).

Пунктом 1 Правил определены полномочия федеральных органов исполнительной власти в качестве главных администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, в том числе по формированию и утверждению перечня подведомственных ему администраторов доходов бюджетов, а также исполнению в случае необходимости полномочий администратора доходов бюджета.

Учитывая изложенное, федеральный орган исполнительной власти вправе наделять полномочиями администратора доходов федерального бюджета от оказываемых ими платных услуг казенные учреждения.

При этом полномочия по администрированию указанных доходов могут быть переданы федеральным органом исполнительной власти — главным администратором доходов федерального бюджета другому казенному учреждению, находящемуся на территории того же субъекта Российской Федерации и подведомственному тому же главному распорядителю бюджетных средств, что и казенное учреждение, оказывающее платные услуги (далее — Администратор доходов от ПДД).

2. Взнос в бюджет доходов от платных услуг, осуществляемых казенными учреждениями.

Взнос казенным учреждением поступлений от оказываемых им платных услуг, поступивших в установленных случаях в наличной форме в кассу казенного учреждения, осуществляется по Объявлению на взнос наличными (код формы по Общероссийскому классификатору управленческой документации ОКО 011-93 (далее — ОКУД) 0402001).

Оформление казенным учреждением Объявления на взнос наличными осуществляется с учетом следующих требований:

В поле «От кого» Объявления на взнос наличными 0402001 (препроводительной ведомости к сумке 0402300) указываются фамилия и инициалы представителя казенного учреждения, сдающего денежную наличность. В случае сдачи сумки с наличными деньгами инкассаторскими работниками в поле «От кого» препроводительной ведомости к

сумке 0402300 указывается полное или сокращенное наименование казенного учреждения.

В поле «Получатель» Объявления на взнос наличными 0402001 (препроводительной ведомости к сумке 0402300) указывается полное или сокращенное наименование органа Федерального казначейства, в скобках указываются полное или сокращенное наименование Администратора доходов от ПДД.

В поле «ИНН» Объявления на взнос наличными 0402001 (препроводительной ведомости к сумке 0402300) указывается ИНН Администратора доходов от ПДД.

В поле «КПП» Объявления на взнос наличными 0402001 (препроводительной ведомости к сумке 0402300) указывается КПП Администратора доходов от ПДД.

В поле «р/счет №» Объявления на взнос наличными 0402001 (препроводительной ведомости к сумке 0402300) указывается номер банковского счета органа Федерального казначейства, предназначенного для выдачи наличных денег бюджетополучателям.

В поле «ОКАТО» Объявления на взнос наличными 0402001 (препроводительной ведомости к сумке 0402300) указывается код территории по Общероссийскому классификатору объектов административно-территориального деления (ОКАТО), на которой находится Администратор доходов от ПДД.

В поле «Источник поступления» казенное учреждение указывает наименование вида средств: «средства от приносящей доход деятельности»;

В поле «Источник поступления» Объявления на взнос наличными 0402001 (препроводительной ведомости к сумке 0402300) указываются источник поступления наличных денег в соответствии с символами отчета о наличном денежном обороте, код доходов бюджетов бюджетной классификации Российской Федерации, по которому вносимые средства подлежат отражению на лицевом счете Администратора доходов от ПДД, открытом в органе Федерального казначейства.

3. Орган Федерального казначейства на основании выписок учреждения банка из соответствующих счетов № 40116 «Средства для выплаты наличных денег организациям» (далее — счета № 40116) и информации, содержащейся в приложенных к ним Ордерах к Объявлениям на взнос наличными (далее — Ордер), не позднее дня, следующего за днем получения выписок учреждения банка, оформляет электронные платежные поручения (при отсутствии соответствующей технической возможности — в

необходимом количестве экземпляры платежных поручений на бумажном носителе) на перечисление денежных средств с соответствующих счетов № 40116 на соответствующие счета бюджетов, открытых органу Федерального казначейства, и передает их в учреждение банка.

Платежные поручения на перечисление денежных средств с соответствующих счетов № 40116 на соответствующие счета органа Федерального казначейства, приложенные к выпискам учреждения банка из счетов № 40116, являются основанием для отражения органом Федерального казначейства операций по списанию средств с соответствующих счетов № 40116 и по зачислению средств на соответствующие счета бюджетов, открытых органу Федерального казначейства.

4. Поступление средств, полученных казенным учреждением от оказываемых им платных услуг, со счета № 40116 на единый счет соответствующего бюджета учитывается как «поступления, минуя счет № 40101», в порядке, установленном пунктом 46 Порядка учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 05.09.2008 № 92н.

5. На основании информации, указанной в Ордерах, приложенных к выписке учреждения банка из соответствующего счета № 40116, органы Федерального казначейства формируют по каждому Ордеру Справку в трех экземплярах и отражают на соответствующем лицевом счете Администратора доходов от ПДД операции по поступлению средств.

Первый экземпляр Справки помещается в документы операционного дня органа Федерального казначейства к соответствующему счету № 40116.

Второй экземпляр Справки помещается в документы операционного дня органа Федерального казначейства к выписке из лицевого счета администратора доходов бюджета.

Третий экземпляр Справки прилагается к выписке из соответствующего лицевого счета администратора доходов бюджета, представляемой органом Федерального казначейства Администратору доходов от ПДД.

Т. Г. НЕСТЕРЕНКО,
заместитель министра
финансов РФ
Р. Е. АРТЮХИН,
руководитель
Федерального казначейства

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 20 июня 2011 г.

№ 02-03-06/2736

О ПОРЯДКЕ ФИНАНСОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОКАЗАНИЯ ФЕДЕРАЛЬНЫМИ КАЗЕННЫМИ УЧРЕЖДЕНИЯМИ ПЛАТНЫХ УСЛУГ

Министерство финансов Российской Федерации в связи с вопросами о порядке финансового обеспечения с 1 января 2012 года оказания федеральными казенными учреждениями платных услуг сообщает следующее.

Согласно статьям 298 Гражданского кодекса Российской Федерации и 161 Бюджетного кодекса Российской Федерации казенное учреждение может осуществлять приносящую доходы деятельность, только если такое право предусмотрено в его уч-

редительном документе. Доходы, полученные от указанной деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации.

В соответствии с частью 7 статьи 33 Федерального закона от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (далее — Федеральный закон) положения абзаца второго пункта 4 статьи 298 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона), абзаца четвертого пункта 3 и пункта 5 статьи 41, абзаца второго пункта 1 статьи 51 Бюджетного кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона) в части зачисления в федеральный бюджет доходов от оказания федеральными казенными учреждениями платных услуг и осуществления иной приносящей доход деятельности применяются с 1 января 2012 года.

На основании вышеуказанной нормы с 1 января 2012 года доходы от оказания федеральными казенными учреждениями платных услуг, использования федерального имущества иной приносящей доход деятельности подлежат зачислению в установленном порядке в федеральный бюджет.

Решение об оказании услуг (выполнении работ) федеральным казенным учреждением на платной основе принимает федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции и полномочия учредителя, путем определения исчерпывающего перечня видов деятельности (в том числе платной), которые федеральное казенное учреждение вправе осуществлять в соответствии с целями, для достижения которых оно создано (пункт 33 Порядка создания, реорганизации, изменения типа и ликвидации федеральных государственных учреждений, а также утверждения уставов федеральных государственных учреждений и внесения в них изменений, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 26.07.2010 № 539).

В случае принятия решения о возможности оказания услуг (выполнения работ) казенными учреждениями на платной основе главному распоря-

дителю средств федерального бюджета необходимо утвердить им соответствующие лимиты бюджетных обязательств в качестве источника финансового обеспечения осуществления указанной деятельности.

Согласно принципу общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов, установленному статьей 35 Бюджетного кодекса Российской Федерации, расходы бюджета не могут быть увязаны с определенными доходами бюджета и источниками финансирования дефицита бюджета, если иное не предусмотрено законом (решением) о бюджете в части, касающейся, в том числе отдельных видов неналоговых доходов, предлагаемых к введению (отражению в бюджете) начиная с очередного финансового года.

Данная норма корреспондирует с положениями частей 21 и 22 статьи 30 Федерального закона, на основании которых при планировании главным распорядителям бюджетных средств, в ведении которых находятся казенные учреждения, осуществляющие приносящую доход деятельность, бюджетных ассигнований на 2011 год возможно учитывать расходы, осуществляемые указанными учреждениями в отчетном финансовом году за счет доходов от приносящей доход деятельности.

При этом главные распорядители бюджетных средств, в ведении которых находятся казенные учреждения, имеют право распределять бюджетные ассигнования между указанными учреждениями с учетом объемов расходов по приносящей доход деятельности, осуществляемой этими учреждениями.

Учитывая, что доходы от осуществления приносящей доход деятельности федеральным казенным учреждением подлежат зачислению в федеральный бюджет с 1 января 2012 года, по мнению Министерства финансов Российской Федерации, на основании статьи 35 Бюджетного кодекса Российской Федерации, главные распорядители средств федерального бюджета при формировании бюджетных ассигнований на 2012 год вправе рассчитывать их с учетом вышеуказанных положений статьи 30 Федерального закона.

Т. Г. НЕСТЕРЕНКО,
заместитель министра
финансов РФ

ПИСЬМО

от 23 июня 2011 г.

№ 02-05-10/2811

О ПРИМЕНЕНИИ В 2011 ГОДУ КЛАССИФИКАЦИИ ОПЕРАЦИЙ СЕКТОРА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ВЫПЛАТ БЕЗРАБОТНЫМ ГРАЖДАНАМ И РЕАЛИЗАЦИИ МЕРОПРИЯТИЙ ПО СОДЕЙСТВИЮ ЗАНЯТОСТИ НАСЕЛЕНИЯ

Министерство финансов Российской Федерации в связи с многочисленными запросами органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, осуществляющих переданные полномочия в области содействия занятости населения, о применении в 2011 году классификации операций сектора государственного управления при осуществлении выплат безработным гражданам и реализации мероприятий по содействию занятости населения, предусмотренных Законом Российской Федерации от 19 апреля 1991 г. № 1032-1 «О занятости населения в Российской Федерации» и изданным в соответствии с ним приказом Минздравсоцразвития России от 29 июля 2005 г. № 485 «Об утверждении Положения о порядке финансирования мероприятий по содействию занятости населения и социальной поддержке безработных граждан», сообщает.

В соответствии с порядком применения классификации операций сектора государственного управления, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2010 года № 190н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации», действующим в 2011 году, расходы центров занятости на реализацию мероприятий по содействию занятости населения следует осуществлять в следующем порядке:

по подстатье 221 «Услуги связи» отражаются расходы на оплату услуг по пересылке средств материальной поддержки несовершеннолетним гражданам в возрасте от 14 до 18 лет и безработным гражданам от 18 до 20 лет из числа выпускников учреждений начального и среднего профессионального образования, ищущим работу впервые, в период временного трудоустройства указанных граждан,

а также материальной поддержки безработным гражданам, принимающим участие в общественных работах, и безработным гражданам, испытывающим трудности в поиске работы, оказываемых организациями федеральной почтовой связи;

по подстатье 222 «Транспортные услуги» — расходы на оплату договоров перевозки:

несовершеннолетних, безработных граждан к месту проведения работ (месту обучения) и обратно;

специалистов до места проведения мероприятий и обратно;

оборудования и информационных материалов, печатной продукции, расходных материалов. По данной подстатье также отражается выплата компенсации безработным гражданам понесенных ими расходов по проезду к месту проведения работ (месту обучения) и обратно);

по подстатье 224 «Арендная плата» — расходы на оплату договоров аренды помещений (на время проведения мероприятий, проведения обучения, хранения материалов), оборудования, мебели, информационных стендов (рекламных щитов);

по подстатье 226 «Прочие работы, услуги» — расходы на оплату:

договоров, предусматривающих предоставление возможности на возмездной основе использовать оборудование, мебель, информационные стенды (рекламные щиты) помещения, необходимые для проведения мероприятий, проведения обучения, хранения материалов, в случае если указанные договоры заключены в соответствии с общими положениями Гражданского кодекса Российской Федерации об обязательствах и договорах и не регулируются правилами главы 34 «Аренда»

Гражданского кодекса Российской Федерации);

услуг по проживанию граждан, направленных территориальным органом или центром занятости на профессиональное обучение в другую местность;

услуг, оказываемых специалистами, привлекаемыми для реализации мероприятий по содействию занятости населения (проведение консультаций для увольняемых работников, несовершеннолетних граждан в возрасте от 14 до 18 лет);

образовательных услуг (по теоретическому и производственному обучению (производственной практике));

услуг физических лиц — членов комиссий по аттестации лиц, закончивших обучение;

квалификационных экзаменов при получении поднадзорных профессий;

услуг по оформлению помещения;

услуг по размещению материалов в средствах массовой информации;

услуг по разработке, экспертизе учебных планов, программ, технологий и средств обучения;

услуг по проведению профориентационных, психологических, социологических обследований;

комиссионного вознаграждения Сберегательному банку Российской Федерации за осуществление выплаты материальной поддержки несовершеннолетним гражданам в возрасте от 14 до 18 лет и безработным гражданам от 18 до 20 лет из числа выпускников учреждений начального и среднего профессионального образования, ищущим работу впервые, в период временного трудоустройства указанных граждан, а также материальной поддержки безработным гражданам, принимающим участие в общественных работах, и безработным гражданам, испытывающим трудности в поиске работы, в размере, не превышающем 0,5 процента суммы произведенных выплат;

медицинского освидетельствования при направлении на профессиональное обучение в соответствии с перечнем профессий, специальностей, требующих медицинского освидетельствования;

услуг по профессиональной ориентации граждан и психологической поддержке безработных граждан;

договоров на организацию мероприятий в области содействия занятости населения (например, договора на организацию проведения для безработных граждан организационно-консультационного семинара по вопросам организации их самозанятости, предусматривающего консульти-

рование и содействие в подготовке бизнес-планов, тестирование);

по подстатье 242 «Безвозмездные перечисления организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций» — расходы по оказанию финансовой помощи безработным гражданам на организацию самозанятости (в т. ч. на подготовку документов, предоставляемых при государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, уплату государственной пошлины, оплату нотариальных действий и услуг правового и технического характера, приобретение бланочной документации, изготовление печатей, штампов), производимые до истечения 30 дней с даты внесения записи в Единый государственный реестр юридических лиц или Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей;

по статье 290 «Прочие расходы» — расходы на: материальную поддержку, в установленных размерах, несовершеннолетних граждан в возрасте от 14 до 18 лет, а также безработных граждан в возрасте от 18 до 20 лет из числа выпускников учреждений начального и среднего профессионального образования, ищущих работу впервые, на период их временного трудоустройства, безработных граждан, принимающих участие в общественных работах, безработных граждан, испытывающих трудности в поиске работы;

оплату за получение, при необходимости, лицензии на осуществление деятельности по приобретенной профессии, специальности;

выплату гражданам, направленным территориальным органом или центром занятости на профессиональное обучение, денежных средств на приобретение, при необходимости, спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты, а также спецпитания;

по соответствующим статьям группы 300 «Поступление нефинансовых активов» — расходы на приобретение (изготовление (включая подготовку и издание), тиражирование) информационных, справочных, рекламных, профинформационных и методических (учебно-методических) материалов, специальных периодических изданий (за исключением расходов на подписку), иной специальной литературы, объектов наглядной информации (в т. ч. рекламных щитов), учебных пособий, оборудования (компьютеров, средств электронно-вычислительной техники, оборудования локальных и информационных сетей, включая сеть «Интернет», оргтехники, аудио — и видеотехники и т. п.), канцелярских

товаров, инструментов, приспособлений, сырья, других материальных ресурсов, а также спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты, необходимых для учебного процесса (при необходимости соответствующего обеспечения в период профессионального обучения граждан, на-

правляемых территориальным органом или центром занятости).

А. М. ЛАВРОВ,
директор Департамента бюджетной
политики и методологии
Минфина России

ПИСЬМО

от 29 июня 2011 г.

№ 02-05-10/2888

О ПРИМЕНЕНИИ КЛАССИФИКАЦИИ ОПЕРАЦИЙ СЕКТОРА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

Министерство финансов Российской Федерации в связи с многочисленными вопросами о применении классификации операций сектора государственного управления при отражении расходов на проезд, проживание и питание студентов (учащихся), а также сопровождающих их лиц, спортсменов, тренеров, спортивных судей, не являющихся штатными сотрудниками направляющего учреждения (далее — Контингент), при их направлении на различного рода мероприятия (в т. ч. соревнования, фестивали, конкурсы, олимпиады, производственную практику (далее — Мероприятия)), сообщает.

В соответствии с порядком применения классификации операций сектора государственного управления, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2010 года № 190н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации», расходы, связанные с оплатой проезда, проживания и питания Контингента, при их направлении на Мероприятия отражаются в следующем порядке:

по подстатье 222 «Транспортные услуги» отражаются расходы по оплате проезда Контингента к месту проведения мероприятия и обратно;

по подстатье 226 «Прочие работы, услуги» — оплата услуг по организации питания и проживания Контингента (наим жилых помещений) в месте проведения мероприятия, а также оплата консульских и визовых сборов при оформлении документов;

по статье 290 «Прочие расходы» — расходы на выплату Контингенту наличных денежных средств (суточных, средств на обеспечение питания (при невозможности приобретения услуг по его организации), на обеспечение по установленным нормам фармакологическими средствами и витаминно-восстановительными препаратами), при направлении на Мероприятия без заключения договоров гражданско-правового характера.

А. М. ЛАВРОВ,
директор Департамента бюджетной
политики и методологии
Минфина России