

## КОНСУЛЬТАЦИИ ЭКСПЕРТОВ

Ответы подготовлены экспертами службы правового консалтинга ГАРАНТ,  
Москва, Российская Федерация

Контроль качества ответов – рецензенты службы правового консалтинга ГАРАНТ,  
Москва, Российская Федерация

**Вопрос.** *В муниципальном казенном учреждении г. Череповца необходимо оформить списание движимого имущества (стоимостью от 3 000 руб. до 50 000 руб.), которое находится в нерабочем состоянии в случае поломки, неисправности, истечения срока службы и т.д.*

**Каким документом нужно оформить списание основных средств?**

**Ответ.** Рассмотрев вопрос, мы пришли к выводу, что в казенном учреждении г. Череповца оформление списания основных средств (движимое имущество) стоимостью свыше 3 000 руб. вне зависимости от верхней ценовой границы, находящихся в нерабочем состоянии в случае поломки, неисправности, осуществляется на основании Акта о списании, составленного по форме 0504104 (кроме транспортных средств) или 0504105 (для транспортного средства), и решения о согласовании списания, оформленного в виде распоряжения комитета по управлению имуществом города.

Истечение нормативного срока полезного использования муниципального имущества или начисление амортизации в размере 100% его стоимости не являются основаниями для его списания, если по своему техническому состоянию или после ремонта оно может быть использовано для дальнейшей эксплуатации по прямому назначению.

**Обоснование.** Учитывая положения п. 34 Инструкции, утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н (далее – Инструкция № 157н), выбытие основных средств осуществляется на основании решения постоянно действующей комиссии учреждения по поступлению и выбытию активов. Итогом работы комиссии учреждения по поступлению и выбытию активов являются оформленные в установленном порядке и подписанные членами комиссии по поступлению и выбытию активов Акты о списании объектов имущества, которые подлежат утверждению, а также согласованию в

определенных действующими нормативными правовыми актами случаях.

Каждое публично-правовое образование самостоятельно устанавливает порядок списания имущества, принадлежащего ему на праве собственности, соответствующий нормативный правовой акт издает уполномоченный орган власти (местного самоуправления).

Особенности списания имущества, находящегося в собственности муниципального образования городского округа «Город Череповец», устанавливаются Порядком списания объектов муниципальной собственности (далее – Порядок), утвержденным постановлением мэрии города от 01.07.2013 № 2961.

В частности, муниципальные казенные учреждения могут самостоятельно списывать имущество, первоначальная (восстановительная) стоимость которого за единицу не превышает 3 000 руб. на день списания (п. 1.3 Порядка). Соответственно, такое имущество казенное учреждение списывает на основании утвержденного комиссией учреждения акта о списании.

При этом особого порядка для списания имущества стоимостью от 3 000 до 50 000 руб. Порядком не установлено. То есть согласование требуется при списании имущества муниципального казенного учреждения, стоимость которого превышает 3 000 руб. Следовательно, в случае, если стоимость имущества превышает 3 000 руб., то списание такого имущества только на основании акта, утвержденного комиссией учреждения, произвести нельзя.

Подобный акт вместе с документами, определенными в разделе 3 Порядка, направляется на рассмотрение и согласование в установленном порядке в комитет по управлению имуществом (п. 3.1 Порядка).

Подготовку и оформление документов по списанию муниципального имущества

осуществляет также постоянно действующая комиссия по поступлению и выбытию активов (далее – Комиссия), создаваемая муниципальными казенными учреждениями (п. 2.1, 2.4 Порядка). При этом Акт о списании муниципального имущества, находящегося у муниципальных казенных учреждений, должен быть согласован с органом мэрии города, на который возложены координация и регулирование деятельности соответствующей отрасли (сферы управления) (п. 2.5 Порядка).

Отметим, что критерий отнесения имущества к категории особо ценного учитывается при списании имущества, закрепленного за муниципальными бюджетными или автономными учреждениями.

Согласно п. 1.4 Порядка основаниями для списания муниципального имущества являются:

- непригодность муниципального имущества для дальнейшего использования по целевому назначению и (или) невозможность распоряжения им вследствие полной или частичной утраты потребительских свойств, в том числе физического или морального износа;
- гибель или уничтожение имущества, невозможность установления его местонахождения в результате совершения противоправного действия.

При этом истечение нормативного срока полезного использования муниципального имущества или начисление амортизации в размере 100% его стоимости не являются основаниями для его списания, если по своему техническому состоянию или после ремонта оно может быть использовано для дальнейшей эксплуатации по прямому назначению. Отметим, что данная норма повторяет требования п. 87 Инструкции № 157н и распространяется на списание всего имущества независимо от стоимости, в том числе до 3 000 руб.

Перечень документов, предоставляемых в комитет по управлению имуществом города и необходимых для принятия решения о согласовании списания объектов муниципальной собственности, поименован в п. 3.2 Порядка.

Согласование списания автотранспортных средств, других видов самоходной техники, водных транспортных средств осуществляется с учетом особенностей, описанных в п. 3.5 Порядка.

Для принятия решения о согласовании списания муниципального имущества, по которому срок фактической эксплуатации не превышает срока полезного использования, наряду с документами, перечисленными в п. 3.2–3.5 Порядка, представляются:

- акт проверки, проведенной организацией, о ненадлежащем использовании (хранении) объекта;
- справка о стоимости нанесенного ущерба;
- информация о принятых мерах в отношении виновных лиц, допустивших события, повлекшие за собой списание объекта (в случае выявления виновных лиц) (п. 3.7 Порядка).

Комитет рассматривает вопрос о согласовании списания муниципального имущества в течение 30 дней с даты поступления от организации полного пакета документов (п. 3.9 Порядка). В случае принятия положительного решения о согласовании списания муниципального имущества оформляется распоряжение комитета по управлению имуществом города (п. 3.11 Порядка).

После получения распоряжения комитета о согласовании списания муниципального имущества организация осуществляет мероприятия по списанию муниципального имущества в порядке, описанном в п. 4.1–4.4 Порядка.

На основании акта о списании муниципального имущества, утвержденного руководителем учреждения, и решения о согласовании списания учреждение списывает имущество с бухгалтерского баланса (п. 4.3, 4.4 Порядка).

Формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора, в том числе для казенных учреждений, устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации (ч. 4 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ). Перечень форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых организациями государственного сектора, и Методические указания по их применению утверждены приказом Минфина России от 30.03.2015 № 52н (далее – Приказ № 52н).

В соответствии с Методическими указаниями (Приложение № 5 к Приказу № 52н) основанием

для отражения в бухгалтерском учете учреждения операций по выбытию нефинансовых активов (кроме транспортных средств) служит Акт о списании (ф. 0504104), операций по выбытию транспортного средства – Акт о списании (ф. 0504105).

На основании изложенного можно сделать следующие выводы. В казенном учреждении г. Череповца оформление списания основных средств стоимостью свыше 3 000 руб., находящихся в нерабочем состоянии в случае поломки, неисправности, осуществляется на основании Акта о списании, составленного по форме 0504104 (кроме транспортных средств) или 0504105 (для транспортного средства), и решения о согласовании списания, оформленного в виде распоряжения комитета по управлению имуществом города.

Истечение нормативного срока полезного использования муниципального имущества или начисление амортизации в размере 100% его стоимости не являются основаниями для его списания, если по своему техническому состоянию или после ремонта оно может быть использовано для дальнейшей эксплуатации по прямому назначению.

**Ответ подготовила:**  
**Киреева Анна,**  
**эксперт службы**  
**правового консалтинга ГАРАНТ**

**Контроль качества ответа:**  
**Суховерхова Антонина,**  
**рецензент службы**  
**правового консалтинга ГАРАНТ**

**Вопрос.** *В результате реорганизации государственное унитарное предприятие было преобразовано в бюджетное учреждение г. Москвы. Учреждение осуществляет деятельность в рамках выполнения государственного задания и приносящую доход деятельность.*

*Можно ли в рамках одного трудового договора установить сотруднику должностной оклад и иные выплаты за счет двух источников финансирования (2 и 4) по 0,5 ставки по каждому источнику?*

**Ответ.** Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу.

Действующим законодательством РФ не установлено требование об указании в трудовом договоре источника финансового обеспечения расходов государственного (муниципального) учреждения, связанных с выплатой заработной платы.

Учитывая, что необходимость выполнения обязательств по выплате заработной платы работникам не зависит от наличия средств в рамках конкретного вида деятельности бюджетного учреждения, фиксация в рамках трудового договора источника финансового обеспечения выплат отдельных составляющих заработной платы (должностных окладов, выплат компенсационного и стимулирующего характера) в целях разграничения расходов бюджетного учреждения в рамках различных видов деятельности, на наш взгляд, нецелесообразна.

**Обоснование.** В соответствии с ч. 1 ст. 129 Трудового кодекса Российской Федерации заработная плата (оплата труда работника) – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

В свою очередь, оклад – это фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат (ч. 4 ст. 129 Трудового кодекса Российской Федерации).

Условия оплаты труда в силу положений части второй ст. 57 и ч. 1 ст. 135 Трудового кодекса Российской Федерации подлежат обязательному включению в трудовой договор.

К числу условий оплаты труда относятся:

- размер тарифной ставки или оклада (должностного оклада) работника;
- доплаты;

надбавки и поощрительные выплаты.

В соответствии с подп. «б» п. 34 Единых рекомендаций по установлению на федеральном, региональном и местном уровнях систем оплаты труда работников государственных и муниципальных учреждений на 2017 г. (далее – Единые рекомендации на 2017 г., в трудовом договоре с работником (в дополнительном соглашении к трудовому договору) должны быть закреплены его конкретная трудовая функция, условия оплаты труда с указанием фиксированного размера оклада (должностного оклада), ставки заработной платы, установленного ему за исполнение трудовых (должностных) обязанностей за календарный месяц либо за установленную норму труда (норму часов педагогической работы в неделю (в год) за ставку заработной платы).

В числе условий, подлежащих обязательному включению в трудовой договор, источники финансового обеспечения расходов государственного (муниципального) учреждения, связанных с выплатой заработной платы, не поименованы. Решение об изменении источника финансового обеспечения расходов на выплату заработной платы, принятое руководителем бюджетного учреждения, не может оказать влияния на право работника на своевременную и в полном объеме выплату заработной платы в соответствии со своей квалификацией, сложностью труда, количеством и качеством выполненной работы (ст. 21 Трудового кодекса Российской Федерации). Соответственно, обязательства учреждения перед работником по выплате заработной платы должны быть исполнены в полном объеме независимо от достаточности средств на их исполнение в рамках конкретного источника финансового обеспечения деятельности (ч. 2 вторая ст. 22 Трудового кодекса Российской Федерации). Включение указанного условия в трудовой договор не влечет каких-либо юридических последствий ни для работника, ни для работодателя.

В соответствии с положениями ст. 144 Трудового кодекса Российской Федерации системы оплаты труда (в том числе тарифные системы оплаты труда) работников в государственных учреждениях субъектов РФ устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с федеральными законами и иными нормативными правовыми актами РФ, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов РФ.

Согласно п. 16 Положения, утвержденного постановлением Правительства Москвы от 24.10.2014 № 619-ПП (далее – Положение № 619-ПП), фонд оплаты труда работников государственного бюджетного учреждения города Москвы формируется из объема средств, предоставляемых в установленном порядке из бюджета города Москвы, а также за счет средств, поступающих от приносящей доход деятельности, средств бюджетов государственных внебюджетных фондов и из внебюджетных источников. При этом требования о выплате отдельных составляющих заработной платы (должностных окладов, выплат компенсационного и стимулирующего характера) за счет конкретного источника финансового обеспечения деятельности бюджетного учреждения, а также ограничений удельного веса расходов на выплату заработной платы в рамках отдельных видов деятельности Положением № 619-ПП не установлено.

Согласно п. 11.1 Требований к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения, утвержденных приказом Минфина России от 28.07.2010 № 81н (далее – Требования № 81н), требование о формировании плановых показателей по выплатам отдельно по источникам их финансового обеспечения может быть установлено органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя (далее – учредитель) бюджетного учреждения. При отсутствии такого требования планируемые и кассовые выплаты могут осуществляться в разрезе направлений расходов без детализации по источникам их финансового обеспечения. При этом варианты планирования расходов могут быть различны (см., например, письмо Минфина России от 01.10.2013 № 02-15-11/40614). При этом учредителем до учреждения могут быть доведены рекомендации по разработке систем оплаты труда работников (см., например, приказ Департамента культуры г. Москвы от 26.11.2014 № 963 «Об утверждении примерных отраслевых рекомендаций по введению новых систем оплаты труда работников государственных учреждений, подведомственных Департаменту культуры города Москвы»). Подобный документ может содержать в том числе и особенности распределения расходов на оплату труда как по видам деятельности, так по видам выплат.

Кроме того, в соответствии с п. 12 Требований № 81н при принятии учредителем решения о раздельном формировании плановых показателей по выплатам, связанным с выполнением учреждением (подразделением) государственного

задания, объемы указанных выплат в пределах общего объема субсидии на выполнение государственного задания могут рассчитываться с превышением нормативных затрат, определенных в порядке, установленном высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ в соответствии с п. 4 ст. 69.2 бюджетного кодекса Российской Федерации.

В своих официальных разъяснениях специалисты финансового ведомства указывают, что в составе нормативных затрат, утверждаемых учредителем и являющихся основанием для определения размера субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания, учитываются затраты на оплату труда работников, как непосредственно связанных с оказанием государственной (муниципальной) услуги, так и тех, которые не принимают непосредственного участия в оказании государственной (муниципальной) услуги (см., в частности, письмо Минфина России от 22.11.2015 № 02-10-07/68198). При этом объем, условия и порядок направления средств, полученных в рамках приносящей доход деятельности, на выплаты стимулирующего характера могут определяться учредителем.

Учитывая, что необходимость выполнения обязательств по выплате заработной платы работникам не зависит от наличия средств в рамках конкретного вида деятельности бюджетного учреждения, фиксация в рамках трудового договора источника финансового обеспечения выплат отдельных составляющих заработной платы (должностных окладов, выплат компенсационного и стимулирующего характера) в целях разграничения расходов бюджетного учреждения в рамках различных видов деятельности, на наш взгляд, нецелесообразна.

**Ответ подготовила:**

**Левина Ольга,**  
эксперт службы  
правового консалтинга ГАРАНТ,  
советник государственной  
гражданской службы 1 класса

**Контроль качества ответа:**

**Шершнева Анна,**  
рецензент службы  
правового консалтинга ГАРАНТ,  
советник государственной  
гражданской службы РФ 2 класса

**Вопрос.** *Целевые денежные средства по муниципальной программе «Развитие субъектов малого и среднего предпринимательства» поступают из местного и областного бюджетов на счета в Фонд поддержки предпринимательства (далее – ФПП) по соглашению с администрацией.*

*В рамках договора возмездного оказания услуг, который заключен с ФПП (при этом в договоре не предусмотрено вознаграждение), ООО (является плательщиком налога на прибыль, применяет освобождение от обязанностей плательщика НДС, предусмотренное ст. 145 Налогового кодекса Российской Федерации) оказывает услуги по предоставлению компенсации части расходов на оплату базового комплекса услуг начинающим субъектам малого предпринимательства (далее – НСМП) в бизнес-инкубаторе города (вознаграждения нет), а ФПП обязуется принять и оплатить эти услуги. Дополнительным соглашением к договору предусмотрено, что услуги оказываются за счет средств ФПП.*

*Общество с ограниченной ответственностью обязуется предоставлять компенсацию НСМП в размере не менее стоимости услуг по предоставлению компенсации. Сумма в размере 720 000 руб., которая была перечислена ФПП, в договоре названа в качестве стоимости услуг. Согласно акту сдачи-приемки услуг ООО оказало ФПП услуги по предоставлению компенсации начинающим субъектам малого предпринимательства на сумму 719 525,42 руб.*

*Общество с ограниченной ответственностью ежемесячно составляет отчет о деятельности бизнес-инкубатора, в котором отражено, сколько НСМП заплатил за базовый комплекс услуг ООО и сколько ему положено и было перечислено компенсации (в соответствии с порядком предоставления компенсации части расходов на оплату базового комплекса услуг НСМП в бизнес-инкубаторе):*

- за полугодие 2016 г. – 248 467,42 руб.;
- за III квартал 2016 г. – 231 446,72 руб.;
- за IV квартал 2016 г. – 239 611,28 руб.;
- итого – 719 525,42 руб.

*Акт сдачи-приемки услуг между ФПП и ООО по договору оформлен 30.12.2016 на сумму 719 525,42 руб.*

*Разницу в размере 474,58 руб. ООО перечислило ФПП 26.12.2016.*

*Являются ли для ООО денежные средства, полученные от ФПП, доходом или внереализационным доходом?*

*Можно ли учет денежных средств в ООО организовать только на счетах расчетов с дебиторами и кредиторами?*

*Должны ли учитываться рассматриваемые денежные средства при определении выручки от реализации для целей ст. 145 Налогового кодекса Российской Федерации?*

**Ответ.** По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции.

Денежные средства, полученные обществом в рассматриваемой ситуации от Фонда поддержки предпринимательства, не являются для ООО доходом и не должны учитываться при определении выручки от реализации для целей ст. 145 Налогового кодекса Российской Федерации.

Учет денежных средств может быть организован с использованием счетов расчетов с дебиторами и кредиторами.

**Обоснование.** Инфраструктура поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства включает в себя государственные и муниципальные фонды поддержки предпринимательства (ч. 2 ст. 15 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»).

По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги (п. 1 ст. 779 Гражданского кодекса Российской Федерации).

**Налог на прибыль.** Объектом налогообложения и налоговой базой по налогу на прибыль для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признается прибыль (ее денежное выражение), которая представляет собой

разницу между полученными ими доходами и величиной произведенных ими расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации (п. 1 ст. 247, п. 1 ст. 274 Налогового кодекса Российской Федерации).

Доходом для целей налогообложения прибыли на основании п. 1 ст. 41 Налогового кодекса Российской Федерации признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

К доходам, учитываемым при формировании налоговой базы по налогу на прибыль, относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, определяемые в порядке, установленном ст. 249 Налогового кодекса Российской Федерации, и внереализационные доходы, определяемые в порядке, установленном ст. 250 Налогового кодекса Российской Федерации (п. 1 ст. 248 Налогового кодекса Российской Федерации).

Под реализацией товаров, работ или услуг организацией в целях налогообложения прибыли следует понимать, соответственно, передачу на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу (п. 1 ст. 39 Налогового кодекса Российской Федерации).

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 Налогового кодекса Российской Федерации).

В целях налогообложения прибыли доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав (п. 1 ст. 249 Налогового кодекса Российской Федерации). Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах (п. 2 ст. 249 Налогового кодекса Российской Федерации).

В рассматриваемой ситуации Фонд поддержки предпринимательства для целей предоставления компенсации начинающим субъектам малого предпринимательства части расходов на оплату базового комплекса услуг привлек ООО. Иными словами, Фонд компенсирует часть расходов начинающим субъектам малого предпринимательства через ООО (см. также постановление Арбитражного суда Уральского округа от 04.08.2015 № Ф09-5091/15 по делу № А60-38352/2014).

Услугой, которую оказывает ООО для Фонда, на наш взгляд, является деятельность по перечислению компенсации начинающим субъектам малого предпринимательства. Компенсируются в данном случае расходы начинающих субъектов малого предпринимательства, при этом компенсация осуществляется за счет средств Фонда.

Общество с ограниченной ответственностью обязуется предоставлять компенсацию начинающим субъектам малого предпринимательства в размере не менее стоимости услуг, предусмотренной договором с Фондом поддержки предпринимательства, следовательно, полученные от Фонда средства подлежат использованию непосредственно для целей предоставления компенсаций начинающим субъектам малого предпринимательства.

Осуществляя перечисление денежных средств в адрес начинающих субъектов малого предпринимательства и возврат неиспользованного остатка фонду, ООО, по нашему мнению, оказывает фонду услуги, связанные с обращением российской валюты, вознаграждение за которые в договоре не предусмотрено.

При этом само по себе осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики), не признается реализацией товаров, работ или услуг (подп. 1 п. 3 ст. 39 Налогового кодекса Российской Федерации).

С учетом изложенного выше мы полагаем, что средства Фонда поддержки предпринимательства, которые подлежали использованию и были использованы для предоставления компенсаций начинающим субъектам малого предпринимательства, а также возвращенный фонду неиспользованный остаток денежных средств не следует рассматривать в качестве

поступлений, которые связаны с расчетами за реализованные услуги.

К внереализационным доходам относятся доходы, не указанные в ст. 249 Налогового кодекса Российской Федерации (п. 1 ст. 248, ст. 250 Налогового кодекса Российской Федерации). Перечень внереализационных доходов является открытым (см. также письмо Минфина России от 08.08.2013 № 03-03-06/4/32160).

Однако в данном случае средства Фонда поддержки предпринимательства не создают для ООО экономической выгоды (они подлежат использованию и использованы для целей предоставления компенсаций начинающим субъектам малого предпринимательства, а неиспользованный остаток возвращен фонду), поэтому, на наш взгляд, они не являются доходами, подлежащими включению в налоговую базу по налогу на прибыль, ни в состав доходов от реализации, ни в состав внереализационных доходов.

Отметим, что в соответствии с подп. 9 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение.

Возможность применения подп. 9 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации в рассматриваемой ситуации зависит от того, может ли деятельность ООО, исходя из договорных обязательств, быть признана посреднической деятельностью (см. также письма Минфина России от 09.12.2016 № 03-03-07/73652, от 01.09.2016 № 03-11-11/51170, от 11.07.2016 № 03-11-06/2/40349, от 13.05.2016 № 03-11-06/2/27635).

Посредническая деятельность (поручение, комиссия, агентирование) предполагает, что посредник совершает по поручению и за счет другой стороны определенные действия (п. 1

ст. 971, п. 1 ст. 990, п. 1 ст. 1005 Гражданского кодекса Российской Федерации). Посредники обязаны представлять отчеты о своей деятельности (ст. 999, 1008 Гражданского кодекса Российской Федерации) и имеют право на возмещение расходов, понесенных ими для исполнения поручения (ст. 1001, 1011 Гражданского кодекса Российской Федерации).

В рассматриваемой ситуации стороны заключили договор, предусматривающий оказание услуг по предоставлению компенсации, а не договор, предусматривающий предоставление компенсации по поручению Фонда поддержки предпринимательства. Перечисление денежных средств Фондом позиционируется в качестве оплаты стоимости услуг, а не в счет исполнения поручения Фонда. На наш взгляд, это не дает прийти к прямому выводу о возможности применения в рассматриваемой ситуации подп. 9 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации. Отметим, что точная квалификация договора может быть дана только судом (ст. 431 Гражданского кодекса Российской Федерации).

**Налог на добавленную стоимость.** В соответствии с п. 1 ст. 145 Налогового кодекса Российской Федерации организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС (далее – освобождение), если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн руб.

По общему правилу, для организаций документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются выписка из бухгалтерского баланса и выписка из книги продаж (п. 6 ст. 145 Налогового кодекса Российской Федерации).

В этой связи в п. 3 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 указано, что источником сведений о выручке организации за соответствующие периоды являются регистры бухгалтерского учета. Следовательно, при исчислении размера выручки от реализации товаров, работ и услуг в целях применения ст. 145 Налогового кодекса Российской Федерации надлежит исходить из предусмотренных законодательством о бухгалтерском учете правил ее признания и отражения в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) (п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (далее – ПБУ 9/99)).

Исходя из п. 5 ПБУ 9/99 выручка является доходом от обычных видов деятельности и включает в себя поступления, связанные с продажей продукции, выполнением работ, оказанием услуг.

Одним из обязательных условий для признания выручки является наличие уверенности в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в этом имеется в случае, если организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива (подп. «в» п. 12 ПБУ 9/99).

По нашему мнению, средства Фонда поддержки предпринимательства, которые должны быть использованы и были использованы для предоставления компенсаций начинающим субъектам малого предпринимательства, и возвращенный фонду неиспользованный остаток денежных средств не следует рассматривать в качестве выручки или иного дохода в бухгалтерском учете ООО, так как в данном случае у организации не происходит увеличения экономических выгод.

Кроме того, в целях применения положений ст. 145 Налогового кодекса Российской Федерации размер выручки от реализации товаров (работ, услуг) следует рассчитывать только применительно к операциям по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС (см. письмо ФНС России от 12.05.2014 № ГД-4-3/8911@, см. также постановление Президиума ВАС РФ от 27.11.2012 № 10252/12, п. 4 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33).

В свою очередь осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики), не признается объектом обложения НДС (подп. 1 п. 2 ст. 146, подп. 1 п. 3 ст. 39 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, мы полагаем, что средства Фонда поддержки предпринимательства, которые должны быть использованы и были использованы для

предоставления компенсаций начинающим субъектам малого предпринимательства, и возвращенный фонду неиспользованный остаток денежных средств не учитываются при определении выручки в целях ст. 145 Налогового кодекса Российской Федерации.

Перечисляемые начинающим субъектам малого предпринимательства компенсации, производимые за счет средств Фонда поддержки предпринимательства, а также возвращаемые Фонду не использованные на предоставление компенсации средства не являются расходами организации, так как не приводят к уменьшению экономических выгод у организации (п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Поскольку операции, связанные с получением и дальнейшим перечислением компенсации части расходов на оплату базового комплекса услуг, не приводят к возникновению у организации собственных доходов и расходов, то учет денежных средств может быть организован с использованием счетов расчетов с дебиторами и кредиторами.

**Ответ подготовил:**  
**Арыков Степан,**  
**эксперт службы**  
**правового консалтинга ГАРАНТ**

**Контроль качества ответа:**  
**Горностаев Вячеслав,**  
**рецензент службы**  
**правового консалтинга ГАРАНТ,**  
**аудитор, член РСА**

**Вопрос. Организация является федеральным государственным бюджетным научным учреждением. В государственном задании предусмотрены:**

- 1) выполнение работы – проведение фундаментальных научных исследований;**
- 2) оказание услуги – образования.**

**Кроме того, учреждение в соответствии с уставом осуществляет следующие виды деятельности, не являющиеся основными:**

- оказание консультационных, экспертных и иных услуг, внедрение результатов научно-исследовательских работ в сельскохозяйственное производство в целях повышения его эффективности;**

- производство и реализация семян, товарной продукции сельскохозяйственных культур и продуктов их переработки;**

- услуги, связанные с производством сельскохозяйственных культур;**

- использование принадлежащих учреждению исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и распоряжение ими в соответствии с законодательством Российской Федерации;**

- предоставление услуг базы отдыха;**

- предоставление в установленном порядке в аренду временно не используемого имущества, в том числе недвижимого;**

- редакционно-издательская деятельность;**

- передача электроэнергии.**

**Данные виды деятельности осуществляются учреждением в рамках приносящей доход деятельности.**

**Каков порядок указания в 1–4 разрядах номера счета бухгалтерского учета в отношении указанных видов деятельности?**

**Ответ.** Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу.

Виды деятельности, не отнесенные к основным, прежде всего призваны обеспечивать полноценное выполнение основной функции учреждения в соответствии с заданными целями и, соответственно, не могут быть отражены по разделам (подразделам) бюджетной классификации, отличным от тех, по которым осуществляется финобеспечение основного вида деятельности.

Нормативными актами не установлен порядок отнесения иных видов деятельности к тому или иному разделу (подразделу) в случае, когда в соответствии с основными видами деятельности формируется государственное задание, финансовое обеспечение выполнения которого осуществляется по двум и более разделам (подразделам). Поэтому отнесение каждого из перечисленных в вопросе неосновных видов деятельности к разделу (подразделу) одного из двух основных может быть произведено в порядке, установленном учетной политикой учреждения.

**Обоснование.** При ведении бухгалтерского учета бюджетными учреждениями отражаются

хозяйственные операции в зависимости от их экономического содержания на счетах Рабочего плана счетов, утвержденного в рамках формирования учетной политики (п. 21.2 Инструкции, утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н, далее – Инструкция № 157н).

Начиная с 1 января 2017 г., бюджетные учреждения обязаны отражать в 1–4 разрядах номера счета Рабочего плана счетов аналитический код вида функции, услуги (работы) учреждения, соответствующий коду раздела, подраздела классификации расходов бюджетов (п. 21.1 Инструкции № 157н, п. 2.1 Инструкции, утвержденной приказом Минфина России от 16.12.2010 № 174н).

Едиными для бюджетов всех уровней являются разделы и подразделы классификации расходов, поименованные в п. 3 ст. 21 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

В соответствии с п. 3.1 раздела III Указаний о порядке применения бюджетной классификации, утвержденных приказом Минфина России от 01.07.2013 № 65н (далее – Указания № 65н), единые для бюджетов бюджетной системы Российской Федерации коды разделов (подразделов) приведены в приложении 2 к Указаниям № 65н.

Кроме того, в п. 3.1 раздела III Указаний № 65н сформулированы существенные требования утвержденной структуры разделов, подразделов классификации расходов бюджетов, необходимые к соблюдению в том числе учреждениями образования и науки. В частности, отнесение расходов на финансовое обеспечение выполнения функций (услуг) государственными (муниципальными) учреждениями, в том числе в форме субсидий, осуществляется по соответствующим разделам и подразделам классификации расходов бюджетов исходя из осуществляемых указанными учреждениями функций (услуг). При реализации учреждением различных функций (услуг, относящихся к отдельным функциям) расходы на обеспечение деятельности (функций) указанного учреждения отражаются по соответствующим разделам (подразделам) классификации расходов бюджетов.

Таким образом, в 1–4 разрядах номера счета бухгалтерского учета при формировании Рабочего плана счетов на 2017 г. следует указывать раздел (подраздел), соответствующий осуществляемой учреждением функции (услуге).

В силу п. 3 ст. 9.2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (далее – Закон № 7-ФЗ) в соответствии с основными видами деятельности, предусмотренными учредительными документами бюджетного учреждения, формируется государственное задание, от выполнения которого учреждение не вправе отказаться.

Помимо деятельности по выполнению государственного (муниципального) задания, бюджетные учреждения могут осуществлять приносящую доход деятельность (в рамках основных видов деятельности) и иную деятельность, но лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствует указанным целям, при условии, что такая деятельность указана в их учредительных документах (п. 2, 3 ст. 298 Гражданского кодекса Российской Федерации; п. 4 ст. 9.2, п. 2 ст. 24 Закона № 7-ФЗ).

Как следует из вопроса, основными целями деятельности данного учреждения являются проведение фундаментальных и прикладных научных исследований, опытно-конструкторских работ, внедрение достижений науки и передового опыта и т.д. Иные же виды деятельности, в том числе поименованные в вопросе, учреждение осуществляет исключительно для достижения уставных целей.

Так, например, редакционно-издательская деятельность в данном случае изначально направлена прежде всего на обеспечение основной функции учреждения (научной и образовательной деятельности) посредством издания учебных, учебно-методических пособий, выпуска научной, справочной и других видов литературы в интересах обеспечения научно-исследовательских работ и образовательного процесса. И лишь затем выполняет типографские и т.п. работы (услуги) по договорам со сторонними заказчиками.

Иными словами, виды деятельности, не отнесенные к основным, тем не менее являются «сопутствующими» по отношению к основной деятельности, непосредственно связаны с ней, поскольку обеспечивают полноценное выполнение основной функции учреждения в соответствии с заданными целями и, соответственно, не могут быть отражены по иным разделам (подразделам) бюджетной классификации.

Таким образом, на наш взгляд, в рассматриваемой ситуации при формировании Рабочего плана счетов на 2017 г. в 1–4 разрядах номера счета

бухгалтерского учета для иных видов деятельности также следует указывать раздел (подраздел), соответствующий осуществляемой учреждением основной функции (услуге).

Нормативными актами не установлен порядок отнесения иных видов деятельности к тому или иному разделу (подразделу) в случае, когда в соответствии с основными видами деятельности формируется государственное задание, финансовое обеспечение выполнения которого осуществляется по двум и более разделам (подразделам).

Поскольку в данном случае имеет место именно такая ситуация – субсидия на выполнение государственного задания доводится учреждению по двум направлениям: проведение фундаментальных научных исследований и реализация образовательных программ высшего образования, «привязка» каждого из перечисленных в вопросе неосновных видов деятельности к разделу (подразделу) одного из двух основных может быть произведена в порядке, установленном учетной политикой учреждения.

При этом решающими факторами могут быть, например:

- занятость сотрудников основного вида деятельности в оказании дополнительной услуги;
- использование для оказания дополнительной услуги имущества, закрепленного учредителем или приобретенного в целях выполнения госзадания;
- иные критерии, определенные учреждением.

**Ответ подготовила:**  
**Сапетина Ирина,**  
**эксперт службы**  
**правового консалтинга ГАРАНТ**

**Контроль качества ответа:**  
**Суховерхова Антонина,**  
**рецензент службы**  
**правового консалтинга ГАРАНТ**

**Вопрос.** *На основании какого документа можно сформировать номенклатуру дел в бухгалтерии бюджетного учреждения (Сахалинская область) на 2016–2017 гг.?*

**Ответ.** Рассмотрев вопрос, мы пришли к выводу, что перед составлением номенклатуры дел

бюджетному учреждению необходимо проверить наличие соответствующего нормативного правового документа на уровне публично-правового образования (Сахалинской области). При его отсутствии бюджетное учреждение может руководствоваться Положением № 105 (в части, не противоречащей актам, изданным позднее), Правилами № 526. При этом следует учитывать положения Перечня № 558, положения Инструкции № 157н, Закона № 402-ФЗ и Налогового кодекса Российской Федерации относительно сроков хранения документов.

**Обоснование.** В соответствии с определениями, данными в Национальном стандарте РФ ГОСТ Р 7.0.8-2013, номенклатура дел представляет собой систематизированный перечень заголовков дел, создаваемых в организации, с указанием сроков их хранения.

Номенклатура дел является основой для составления описей дел постоянного и временного (свыше 10 лет) хранения и основным учетным документом в делопроизводстве, а в архиве организации используется для учета дел временного (до 10 лет включительно) хранения (п. 3.4.3 Основных правил работы архивов организаций).

Хранение документов бухгалтерского учета организуется руководителем учреждения (ч. 1 ст. 7 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», далее – Закон № 402-ФЗ; п. 14 Инструкции, утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н, далее – Инструкция № 157н). При этом обязанности по обеспечению сохранности первичных документов, учетных регистров, бухгалтерской отчетности, оформлению и передаче их в архив, как правило, возлагаются руководителем на главного бухгалтера.

В настоящее время для организации хранения бухгалтерских документов применяются (см. Информацию Минфина России от 11.09.2015 № ПЗ-13/2015):

- Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденное приказом Минфина СССР от 29.07.1983 № 105, далее – Положение № 105 (в части, не противоречащей актам, изданным позднее);
- Правила организации хранения, комплектования, учета и использования документов Архивного фонда РФ и других архивных документов в органах госвласти, местного самоуправления и

организациях, утвержденные приказом Минкультуры России от 31.03.2015 № 526, далее – Правила № 526.

Создание документального фонда организации осуществляется путем составления номенклатуры дел, формирования и оформления дел на основе нормативных правовых актов Российской Федерации, перечней типовых архивных документов с указанием сроков их хранения, утверждаемых в соответствии с п. 3 ст. 6 Федерального закона от 22.10.2004 № 125-ФЗ «Об архивном деле в Российской Федерации», и перечней документов, образующихся в процессе деятельности федеральных органов государственной власти, иных государственных органов Российской Федерации, а также в процессе деятельности подведомственных им организаций, с указанием сроков хранения (п. 2.2 Правил № 526).

Согласно п. 4.17 Правил № 526 номенклатура дел организации разрабатывается на основании:

- типовых, ведомственных и иных перечней документов с указанием сроков хранения;
- иных нормативных правовых актов;
- типовых и примерных номенклатур дел.

Типовая и примерная номенклатуры дел разрабатываются органами и организациями, имеющими в подчинении сеть однотипных организаций. Типовая номенклатура устанавливает состав дел, заводимых в однотипных организациях, и является нормативным документом. Примерная номенклатура устанавливает примерный состав дел, заводимых в организациях, на которые она распространяется, и является рекомендательным документом.

Номенклатура дел организации составляется по установленной форме (приложение № 25) на основании номенклатур дел структурных подразделений (приложение № 26) (п. 4.18 Правил № 526).

Организации – источники комплектования государственных (муниципальных) архивов один раз в 5 лет согласовывают номенклатуру дел с ЦЭК (ЭК) организации и представляют ее на согласование соответствующих ЭПК или государственного (муниципального) архива согласно предоставленным ему полномочиям.

Организации, в деятельности которых не создаются документы Архивного фонда

Российской Федерации, утверждают номенклатуру дел самостоятельно (п. 4.18 Правил № 526).

Номенклатура дел организации на предстоящий календарный год составляется в последнем квартале текущего года. Номенклатура дел составляется на основе изучения состава и содержания документов, образующихся в деятельности организации (п. 3.4.6, 3.4.7 Основных правил работы архивов организаций).

**Обратите внимание:** помимо общих требований по организации хранения бухгалтерских документов, на уровне публично-правовых образований или отдельных ведомств могут устанавливаться дополнительные правила организации такой работы.

Например, относительно Сахалинской области существуют следующие документы: приказ Аппарата Администрации Сахалинской области от 03.03.2008 № 2 «Об утверждении Инструкции по делопроизводству в аппарате администрации Сахалинской области», приказ Министерства финансов Сахалинской области от 31.08.2016 № 28 «Об утверждении Порядка хранения документов по исполнению областного бюджета и кассовому обслуживанию бюджетных учреждений, автономных учреждений и иных организаций, не содержащих сведений, составляющих государственную тайну, в министерстве финансов Сахалинской области в электронном виде», распоряжение Администрации города Южно-Сахалинска от 25.03.2015 № 55р «Об утверждении Инструкции по делопроизводству в администрации города Южно-Сахалинска».

Следовательно, в рассматриваемой ситуации перед составлением номенклатуры дел учреждению необходимо проверить наличие соответствующего нормативного правового документа для учреждений социального обслуживания на уровне публично-правового образования. Если подобный документ отсутствует, то формировать номенклатуру дел необходимо на основании общих требований и документов, регламентирующих сроки хранения бухгалтерских документов.

При определении сроков хранения бухгалтерских документов государственным учреждениям следует руководствоваться п. 14 Инструкции № 157н, ч. 1 ст. 29 Закона № 402-ФЗ, согласно которым первичные (сводные) учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежат хранению в течение сроков, устанавливаемых

профильной комиссией учреждения в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

Под правилами архивного дела следует понимать Перечень, утвержденный приказом Минкультуры России от 25.08.2010 № 558 (далее – Перечень № 558). Этим документом следует руководствоваться при определении сроков хранения конкретных видов документов. Кроме этого, сроки хранения бухгалтерских документов устанавливает и налоговое законодательство.

Согласно подп. 8 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса Российской Федерации, по общему правилу, налогоплательщики обязаны обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в течение четырех лет (см. письмо Минфина России от 23.03.2016 № 03-02-08/16273). При этом срок хранения первичных документов, подтверждающих формирование первоначальной стоимости амортизируемого имущества, должен исчисляться с момента завершения начисления амортизации в налоговом учете (дополнительно см. письма Минфина России от 12.02.2016 № 03-03-06/1/7604, от 26.04.2011 № 03-03-06/1/270).

В соответствии с подп. 6 п. 3.4 ст. 23 Налогового кодекса Российской Федерации плательщики страховых взносов обязаны в течение шести лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления и уплаты страховых взносов.

Однако на практике обособить бухгалтерские документы, которые могут храниться лишь четыре года (пять, шесть лет), не всегда получается, поэтому в бухгалтерии учреждения желательно применять в отношении всех документов минимальный срок хранения, равный шести годам.

Таким образом, в целях составления номенклатуры дел бюджетному учреждению следует руководствоваться Положением № 105 (в части, не противоречащей актам, изданным позднее), Правилами № 526 с учетом положений Перечня № 558, Инструкции № 157н, Закона № 402-ФЗ и Налогового кодекса Российской Федерации относительно сроков хранения документов и требований соответствующего нормативного правового документа на уровне Сахалинской области (при наличии).

**Ответ подготовила:**  
**Киреева Анна,**  
**эксперт службы**  
**правового консалтинга ГАРАНТ**

**Контроль качества ответа:**  
**Суховерхова Антонина,**  
**рецензент службы**  
**правового консалтинга ГАРАНТ**

**Вопрос.** *Бюджетное учреждение заработную плату за декабрь текущего года начисляет и перечисляет на карточки сотрудников 25–26 декабря текущего года. 27 декабря один сотрудник заболел и представил больничный лист в январе следующего года. Сотрудник заработную плату за декабрь получил полностью за счет субсидии (КФО-4) и за счет приносящей доход деятельности (КФО-2). Начисление заработной платы отражено с применением счета 010900000.*

*Какими бухгалтерскими проводками учреждение в январе должно отразить сторнирование заработной платы за декабрь или для отражения ситуации должен использоваться счет 020930000?*

*Должна ли корректировка повлиять на налоговый учет в части налога на прибыль?*

**Ответ.** Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу.

На основании представленного листка нетрудоспособности в бухгалтерском учете следует отразить начисление пособия и одновременно откорректировать сумму излишне выплаченной заработной платы с использованием счета 020611000. В случае начала претензионной работы задолженность подлежит отражению на счете 020930000.

Изменение сумм расходов по заработной плате, принятых ранее в счет уменьшения налога на прибыль, служит основанием для проверки (корректировки) данных налогового учета.

**Обоснование.** В соответствии с требованиями Инструкции, утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н (далее – Инструкция № 157н), и Инструкции, утвержденной приказом Минфина России от 16.12.2010 № 174н (далее – Инструкция № 174н), расходы по оплате труда учитываются бюджетными учреждениями по

кредиту счета 30211 «Расчеты по заработной плате» и дебету счетов по учету расходов (затрат, вложений) в последний день того отчетного периода (месяца), за который она начисляется. Выданный (перечисленный) ранее аванс отражается по дебету счета 30211 и кредиту счета 20111 в качестве задолженности работника перед учреждением. По окончании месяца такая задолженность списывается с учета при начислении заработной платы. На этом же счете подлежат учету все доначисления зарплаты, в том числе по результатам устранения счетных ошибок (см. письмо Минфина России от 25.07.2016 № 02-07-10/43385).

В рассматриваемой ситуации, в связи с наступлением временной нетрудоспособности работника в периоде, за который заработная плата была перечислена авансом, в учреждении возникла переплата заработной платы. В таком случае на основании корректирующего табеля (при поступлении листка нетрудоспособности) в бухгалтерском учете отражается перерасчет заработной платы.

Результаты подобных перерасчетов нужно отражать способом «Красное сторно» – ранее отраженное в учете начисление должно быть уменьшено. В свою очередь на основании представленного листа нетрудоспособности необходимо начислить пособие в полном объеме.

С учетом того, что сотрудник заболел в декабре, а лист нетрудоспособности был представлен в январе, речь может идти о допущенных ошибках в предыдущем периоде, за который бухгалтерская (финансовая) отчетность уже была представлена.

Порядок исправления такой ошибки предусмотрен в п. 18 Инструкции № 157н. Учитывая характер ошибки, ее следует отразить датой обнаружения бухгалтерской записью, оформленной по способу «Красное сторно», и дополнительной бухгалтерской записью.

Обратите внимание, что если данная ошибка обнаружена после окончания финансового года, но до момента представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, то аналогичные исправительные записи следует отразить последним днем отчетного периода.

Кроме того, по решению финоргана (учредителя) исправить ошибку учреждение может даже после представления отчетности, но до момента ее утверждения. В таком случае учреждением (с разрешения финоргана, учредителя)

представляется уточненная бухгалтерская отчетность, а информация об изменении показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежит раскрытию в текстовой части Пояснительной записки (форма 0503760), представляемой в составе уточненной отчетности (п. 18 Инструкции № 157н). Решение о подобном внесении исправлений в отчетность должно приниматься с учетом уровня существенности выявленной ошибки. В свою очередь критерии существенности законодательством не определены и устанавливаются положениями учетной политики бюджетного учреждения.

Независимо от того, когда будет отражена исправительная запись (датой обнаружения ошибки или последним днем отчетного периода), указанное исправление оформляется первичным учетным документом – Бухгалтерской справкой (форма 0504833).

Удержание из заработной платы излишне выплаченной суммы должно производиться с обязательным соблюдением норм ст. 137 Трудового кодекса Российской Федерации.

По состоянию на отчетную дату отрицательные остатки (дебиторская задолженность) по счету 30200 не допускаются (см. п. 1.1.8 письма Минфина России и Федерального казначейства от 02.02.2017 № 02-07-07/5669, 07-04-05/02-120, подп. 1.1.5, 2.7, 5.3 письма Минфина России и Федерального казначейства от 30.12.2015 № 02-07-07/77754, 07-04-05/02-919).

Для ведения бухгалтерского учета расчетов по выданным авансам по оплате труда и начислениям на выплаты по оплате труда применяется счет 020611000 (п. 204 Инструкции № 157н, п. 96 Инструкции № 174н). Вместе с тем применение данного счета возможно не во всех случаях.

Так, не отражаются в составе показателей счета 020611000 суммы выявленных переплат по заработной плате в отношении уволенных работников в случае наличия претензий со стороны работника, в том числе отказа от добровольного погашения, наличия просроченной дебиторской задолженности по излишне выплаченной заработной плате. В таких ситуациях применяется счет 020930000 (п. 220 Инструкции № 157н, п. 1.1.8 письма Минфина России и Федерального казначейства от 02.02.2017 № 02-07-07/5669, 07-04-05/02-120).

Таким образом, образовавшуюся переплату необходимо перенести со счета 030211000 на счет

020611000, а в случае начала претензионной работы – на счет 020930000 (п. 1.1.5 Приложения к письму Минфина России и Федерального казначейства от 30.12.2015 № 02-07-07/77754, 07-04-05/02-919).

Соответственно, если работник продолжает работать в учреждении, и факт пересчета не оспаривается, то оснований для применения счета 20900 нет.

В то же время нормы Инструкций № 157н, 174н позволяют бюджетному учреждению в рамках формирования учетной политики разработать детальный порядок применения счетов 20600 и 20900 в тех или иных ситуациях с учетом разъяснений специалистов финансового ведомства.

Прямая корреспонденция по переносу дебиторской задолженности со счета 30211 на счет 20611 Инструкцией № 174н прямо не предусмотрена.

Подобные корреспонденции содержатся в п. 80 Инструкции, утвержденной приказом Минфина России от 06.12.2010 № 162н (далее – Инструкция № 162н), а также п. 1.1.5 Приложения к письму от 30.12.2015 № 02-07-07/77754, 07-04-05/02-919, п. 4 письма Минфина России от 09.11.2016 № 02-06-10/65506.

В частности, согласно п. 80 Инструкции № 162н отражение задолженности работника по заработной плате, возникающей при перерасчете ранее выплаченной ему заработной платы, в том числе в связи с увольнением работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск, отражается по дебету счета 030211830 и кредиту счета 020611660 методом «Красное сторно».

Пунктом 3 Инструкции № 157н установлено требование о сопоставимости данных бухгалтерского учета у государственных учреждений вне зависимости от типа. Следовательно, учитывая отсутствие специальных корреспонденций в Инструкции № 174н, проводки, аналогичные утвержденным Инструкцией № 162н, следует закрепить в учетной политике бюджетного учреждения с соблюдением требований абз. 2 п. 4 Инструкции № 174н.

Поступление денежных средств в качестве возврата излишне уплаченной суммы заработной платы и (или) некассовая операция по удержанию

средств из доходов физлица отражаются как восстановление кассовых расходов по подстатье КОСГУ 211.

Отметим, что применяемый способ проведения корректировочных записей в бухгалтерском учете не зависит от вида деятельности, по которому ранее осуществлялись выплаты.

С учетом изложенного в учете бюджетного учреждения рассматриваемая ситуация может быть отражена следующим образом:

1. **Дебет счета 4(2)10900211 Кредит счета 4(2)30211730** – методом «Красное сторно» отражена сумма излишне выплаченной заработной платы (приходящейся на дни нетрудоспособности);
2. **Дебет счета 4(2)30211830 Кредит счета 4(2)20611660** – методом «Красное сторно» дебиторская задолженность работника по заработной плате переведена на счет 206;
3. **Дебет счета 4(2)40120211 (10900211) Кредит счета 4(2)30211730** – начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет средств работодателя;
4. **Дебет счета 4(2)30302830 Кредит счета 4(2)30213730** – начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет средств ФСС.

В то же время в случае оспаривания работником оснований и размеров удержаний суммы задолженности по излишне выплаченным ему суммам оплаты труда (не удержанным из заработной платы) отражаются по дебету счета 020930560 и кредиту счета 040110130.

**Налог на прибыль.** Для бюджетных учреждений ключевым критерием признания расходов в целях налогообложения прибыли является их связь с приносящей доход деятельностью (ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации).

В частности, не учитываются в целях налогообложения расходы, произведенные (понесенные) в рамках целевого финансирования или целевых поступлений, к которым относятся, в частности, средства субсидии на выполнение госзадания (подп. 14 п. 1, п. 2 ст. 251, п. 1 ст. 252, п. 49 ст. 270 Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии с положениями подп. 14 п. 1, п. 2 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации

получатели целевого финансирования и целевых поступлений обязаны вести не только отдельный учет доходов, но и связанных с ними расходов.

Таким образом, расходы на оплату труда, произведенные учреждением за счет средств субсидии на выполнение государственного задания, не могут быть отнесены к расходам в целях уменьшения налогооблагаемой базы по прибыли. Соответственно, любые пересчеты заработной платы, которые произведены в рамках деятельности по выполнению государственного задания (КФО 4), не влияют на расчет налога на прибыль.

В то же время бюджетному учреждению следует проанализировать, каким образом перерасчет заработной платы в рамках приносящей доход деятельности повлиял на размер расходов, ранее включенных в уменьшение налогооблагаемой базы.

В целях налогообложения налогом на прибыль полученные доходы уменьшаются на сумму произведенных расходов (ст. 247, п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации), за исключением расходов, указанных в ст. 270 Налогового кодекса Российской Федерации. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Налогового кодекса Российской Федерации, – убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

В перечень расходов, связанных с производством и (или) реализацией, входят расходы на оплату труда (подп. 2 п. 2 ст. 253 Налогового кодекса Российской Федерации). На основании п. 1 ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации суммы заработной платы для целей налогообложения прибыли относятся к расходам на оплату труда.

В свою очередь для целей налогообложения прибыли расходы бюджетного учреждения по выплате пособия за первые 3 дня нетрудоспособности работника относятся к прочим расходам, связанным с производством и

(или) реализацией (подп. 48.1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации).

Вместе с тем выплаты пособия по временной нетрудоспособности за счет средств ФСС РФ не учитываются в целях налогообложения прибыли.

Соответственно, после проведения корректировочных записей по начислению заработной платы и начисления пособия по временной нетрудоспособности, в том числе за счет средств ФСС, учреждению необходимо пересчитать и налог на прибыль.

При этом в ходе пересчета расходов учреждения на выплату заработной платы работнику может сложиться ситуация, когда величина расходов на оплату первых трех рабочих дней нетрудоспособности будет превышать ранее начисленную заработную плату. В этом случае выявленная ошибка не приводит к занижению суммы налога, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном Налогового кодекса Российской Федерации.

Если же в результате перерасчета заработной платы будет выявлен факт занижения суммы налога на прибыль, то налогоплательщики, согласно п. 1 ст. 81 Налогового кодекса Российской Федерации, обязаны внести необходимые изменения в налоговую декларацию, представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном ст. 81 Налогового кодекса Российской Федерации, и произвести доплату налога на прибыль.

**Ответ подготовила:**  
**Левина Ольга,**  
**эксперт службы**  
**правового консалтинга ГАРАНТ,**  
**советник государственной**  
**гражданской службы 1 класса**

**Контроль качества ответа:**  
**Суховерхова Антонина,**  
**рецензент службы**  
**правового консалтинга ГАРАНТ**