Документ предоставлен [КонсультантПлюс](http://www.consultant.ru)

"Бюджетные организации: акты и комментарии для бухгалтера", 2017, N 2

КОММЕНТАРИЙ

К ПРИКАЗУ МИНФИНА РОССИИ ОТ 16.11.2016 N 209Н

"О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ В НЕКОТОРЫЕ ПРИКАЗЫ МИНИСТЕРСТВА

ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В ЦЕЛЯХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

БЮДЖЕТНОГО (БУХГАЛТЕРСКОГО) УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ"

Комментируемым Приказом Минфина России от 16.11.2016 N 209н "О внесении изменений в некоторые приказы Министерства финансов Российской Федерации в целях совершенствования бюджетного (бухгалтерского) учета и отчетности" (далее - Приказ N 209н) внесены изменения в следующие нормативные акты, распространяющиеся на бюджетные учреждения:

- Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений, утвержденную Приказом Минфина России от 16.12.2010 N 174н (далее - Инструкция N 174н);

- Инструкцию о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденную Приказом Минфина России от 25.03.2011 N 33н (далее - Инструкция N 33н);

- Инструкцию 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, утвержденную Приказом Минфина России от 01.12.2010 N 157н (далее - Инструкция N 157н);

- Приказ Минфина России от 30.03.2015 N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению" (далее - Приказ Минфина России N 52н).

В силу п. 8 Приказа N 209н бюджетные учреждения обязаны применять внесенные изменения при формировании показателей бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности за 2016 год, за исключением отдельных положений, которые начнут применяться с 2017 года.

Далее рассмотрим основные изменения, внесенные Приказом N 209н.

Инструкция N 157н

Изменения в Инструкции N 157н приведены в Приложении 5 к Приказу N 209н.

**План счетов.** Изменения, вносимые Приказом N 209н, затрагивают наименования следующих забалансовых счетов бухгалтерского учета:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Номер счета | Старое название | Новое название |
| 17 | Поступления денежных средств на счета учреждения | Поступления денежных средств |
| 18 | Выбытия денежных средств со счетов учреждения | Выбытия денежных средств |

Кроме того, вводятся следующие новые счета:

|  |  |
| --- | --- |
| Номер счета | Название счета |
| 210 13 000 | Расчеты по НДС по авансам уплаченным |
| 502 03 000 | Принятые авансовые денежные обязательства [<\*>](#P48) |
| 502 04 000 | Авансовые денежные обязательства к исполнению [<\*\*>](#P49) |
| 502 05 000 | Исполненные денежные обязательства [<\*\*\*>](#P50) |
| 42 | Бюджетные инвестиции, реализуемые организациями |

--------------------------------

<\*> Применяется при формировании учетной политики начиная с 2017 года.

<\*\*> Также.

<\*\*\*> Также.

**Общие положения по ведению бухгалтерского учета.** Пункт 3 Инструкции N 157н дополнен новым абзацем, в силу которого в случае, если для соблюдения сроков представления бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) в связи с поздним поступлением первичных учетных документов информация о событии после отчетной даты не используется при формировании показателей этой отчетности, информация об указанном событии и его оценке в денежном выражении раскрывается в отчетности (текстовой части пояснительной записки).

Напомним, что порядок признания в бухучете и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности событий после отчетной даты должен быть установлен бюджетным учреждением при формировании учетной политики.

Следует отметить, что в соответствии с требованиями Закона о бухгалтерском учете [<1>](#P74) Минфин должен разработать и утвердить федеральные стандарты бухучета для государственных (муниципальных) учреждений. Отметим, что Программа разработки таких стандартов для организаций государственного сектора утверждена Приказом Минфина России от 10.04.2015 N 64н. Во исполнение указанной Программы Минфином разработан и размещен на его официальном сайте проект приказа "Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "События после отчетной даты. В силу п. 3 указанного проекта приказа к событиям после отчетной даты относятся:

1. События, подтверждающие условия хозяйственной деятельности, существовавшие на отчетную дату:

- объявление в установленном порядке банкротом дебитора, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства;

- завершение после отчетной даты судебного производства, в результате которого подтверждается наличие на отчетную дату актива и (или) обязательства;

- завершение после отчетной даты процесса оформления изменений существенных условий сделки, который был инициирован в отчетном периоде;

- получение от страховой организации документа, устанавливающего или уточняющего размер страхового возмещения по страховому случаю, произошедшему в отчетном периоде;

- получение информации, указывающей на обесценение активов на отчетную дату или на необходимость корректировки убытка от обесценения активов, признанного на отчетную дату;

- обнаружение ошибки в данных бухгалтерского учета за отчетный период до даты подписания отчетности;

- иные события, которые подтверждают условия хозяйственной деятельности, существовавшие на отчетную дату, и (или) указывают на обстоятельства, существовавшие на отчетную дату.

2. События, свидетельствующие об условиях хозяйственной деятельности, возникших после отчетной даты:

- изменение после отчетной даты кадастровых оценок нефинансовых активов;

- принятие решения о реорганизации или ликвидации (упразднении) субъекта учета, о котором не было известно по состоянию на отчетную дату;

- существенное поступление или выбытие активов;

- пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожены или значительно повреждены активы;

- публичные объявления об изменениях политики, планов и намерений органа, осуществляющего полномочия учредителя, которые могут оказать влияние на полномочия и функции субъекта учета;

- изменение величины активов и (или) обязательств, произошедшее в результате изменения после отчетной даты курсов иностранных валют;

- изменения законодательства, в том числе утверждение нормативных правовых актов, оформляющих начало реализации, изменение и прекращение государственных программ и проектов, заключение и прекращение действия договоров и соглашений, а также иные решения, исполнение которых может существенно повлиять на величину активов, обязательств, доходов и расходов субъекта учета;

- начало судебного производства, связанного исключительно с событиями, произошедшими после отчетной даты;

- иные события, которые свидетельствуют об условиях хозяйственной деятельности, возникших после отчетной даты, и (или) указывают на обстоятельства, возникшие после отчетной даты.

--------------------------------

<1> Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Также следует отметить, что п. 3 Инструкции N 157н дополнен новой нормой, касающейся порядка принятия к учету имущества и (или) обязательств, а также информации об изменении их денежного эквивалента (об увеличении, уменьшении) в рамках правопреемства по правам и обязанностям при реорганизации учреждения (слиянии, присоединении, разделении, выделении, преобразовании), упразднении государственного органа (органа местного самоуправления).

Принятие к учету имущества и (или) обязательств, а также информации об изменении их денежного эквивалента в указанных выше случаях должно осуществляться на основании данных бухгалтерского учета (регистров бухучета) реорганизуемого учреждения (упраздняемого государственного органа (органа местного управления)), сформированных с учетом Инструкции N 157н, подтвержденных актами приема-передачи имущества, обязательств (актами приема-передачи данных регистров бухучета), содержащими информацию о денежном эквиваленте всех передаваемых объектов учета.

**Первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета.** В силу ст. 9 Закона о бухгалтерском учете и п. 7 Инструкции N 157н все хозяйственные операции, проводимые учреждением, должны оформляться оправдательными документами. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по унифицированным формам, утвержденным согласно законодательству РФ правовыми актами уполномоченных органов исполнительной власти, а в документах, формы которых не унифицированы, должны быть обязательные реквизиты.

Первичный учетный документ принимается к бухгалтерскому учету при условии наличия в нем всех реквизитов, предусмотренных унифицированной формой (при ее отсутствии - обязательных реквизитов, предусмотренных п. 7 Инструкции N 157н), и при наличии на документе подписи руководителя субъекта учета или уполномоченных им на то лиц.

Документы, которыми оформляются факты хозяйственной жизни с денежными средствами, принимаются к отражению в бухгалтерском учете при наличии на документе подписей руководителя субъекта учета и главного бухгалтера или уполномоченных ими на то лиц.

В целях обеспечения своевременного и достоверного отражения в бухучете фактов хозяйственной жизни (результатов операций) субъект учета формирует первичный учетный документ в момент совершения факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно по окончании операции.

Исходя из ст. 7 Закона о бухгалтерском учете и п. 5 Инструкции N 157н руководителям учреждений предоставлено право передать ведение бухгалтерского учета и составление на его основе отчетности по договору (соглашению) другому учреждению, организации (централизованной бухгалтерии). При этом лицо, на которое возложено ведение бухучета, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг (соглашение о передаче полномочий) по ведению бухгалтерского (бюджетного) учета, не несут ответственности за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни.

Приказом N 209н уточнено, что правила документооборота, в том числе порядок и сроки передачи первичных (сводных) учетных документов в соответствии с утвержденным графиком документооборота для отражения в бухгалтерском учете, технология обработки (представления (обмена) учетной информации при условии ведения бухгалтерского учета и (или) составления на его основе отчетности по договору (соглашению) иным учреждением, организацией (централизованной бухгалтерией), устанавливаются в порядке, предусмотренном договором (соглашением).

Систематизация и накопление информации, содержащейся в принятых к учету первичных (сводных) учетных документах, в целях отражения ее на счетах бухучета и в бухгалтерской отчетности осуществляются субъектом учета в регистрах бухучета, составляемых по формам, установленным органом, производящим согласно законодательству РФ регулирование бухгалтерского учета.

Приказом N 209н из перечня регистров бухучета, которые должно вести учреждение, исключен журнал по санкционированию. Заметим, что теперь учет операций с бюджетными ассигнованиями, лимитами бюджетных обязательств, утвержденными сметными (плановыми, прогнозными) назначениями и принятыми учреждением обязательствами (денежными обязательствами), будет осуществляться в журнале по прочим операциям на основании первичных документов (учетных документов), установленных финансовым органом соответствующего бюджета.

Кроме того, изменено наименование журнала операций расчетов по оплате труда. Теперь он будет называться "журнал операций расчетов по оплате труда, денежному довольствию и стипендиям".

**Исправление ошибок, обнаруженных в регистрах бухгалтерского учета.** В силу ч. 8 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете в регистре не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение этого регистра. Исправление ошибок, обнаруженных в регистрах бухучета, производится в следующем порядке (п. 18 Инструкции N 157н):

- ошибка за отчетный период, обнаруженная до момента представления бухгалтерской (финансовой) отчетности и не требующая внесения изменения данных в регистрах бухгалтерского учета (журналах операций), исправляется путем зачеркивания тонкой чертой неправильных сумм и текста так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое, и написания над зачеркнутым исправленного текста и суммы. Одновременно в регистре, в котором производится исправление ошибки, на полях против соответствующей строки за подписью главного бухгалтера делается надпись "Исправлено";

- ошибка, обнаруженная до момента представления бухгалтерской (финансовой) отчетности и требующая внесения изменений в регистр (журнал операций), в зависимости от ее характера отражается последним днем отчетного периода дополнительной бухгалтерской записью либо бухгалтерской записью, оформленной способом "красное сторно", и дополнительной бухгалтерской записью;

- ошибка, обнаруженная в регистрах за отчетный период, за который бухгалтерская (финансовая) отчетность в установленном порядке уже представлена, в зависимости от ее характера отражается датой обнаружения ошибки дополнительной бухгалтерской записью либо бухгалтерской записью, оформленной способом "красное сторно", и (или) дополнительной бухгалтерской записью.

Дополнительные бухгалтерские записи по исправлению ошибок, а также исправления способом "красное сторно" оформляются бухгалтерской справкой (ф. 0504833), содержащей информацию об обосновании внесения исправлений, наименовании исправляемого регистра бухучета (журнала операций), его номере (при наличии), а также периоде, за который он составлен.

Исправления в электронном регистре бухгалтерского учета лица, ответственные за ведение регистра, отражают в порядке, предусмотренном тем же п. 18 Инструкции, записями, подтвержденными бухгалтерскими справками (ф. 0504833).

Приказом N 209н уточнено, что по решению органа, осуществляющего в отношении государственного (муниципального) бюджетного учреждения функции и полномочия учредителя, ошибка, обнаруженная до утверждения представленной этому органу бухгалтерской (финансовой) отчетности и требующая внесения изменений в регистры бухучета (журналы операций), в зависимости от ее характера отражается субъектом учета **последним днем отчетного периода**:

- дополнительной бухгалтерской записью;

- бухгалтерской записью, оформленной способом "красное сторно", и (или) дополнительной бухгалтерской записью.

Информация об указанных записях и об изменении показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежит раскрытию в пояснительной записке (ф. 0503760), представляемой в составе уточненной отчетности.

Необходимо отметить, что на официальном сайте Минфина размещен проект приказа "Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Учетная политика, оценочные значения и ошибки". Указанным стандартом определен подробный порядок исправления в бухгалтерском учете и отчетности ошибок отчетного периода, выявленных:

- в ходе осуществления внутреннего контроля после даты подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности, но до предельной даты ее представления;

- в ходе камеральной проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности после предельной даты ее представления, но до даты ее принятия уполномоченным органом;

- в ходе осуществления внутреннего или внешнего финансового контроля, а также внутреннего контроля или внутреннего финансового аудита после даты принятия бухгалтерской (финансовой) отчетности, но до даты ее утверждения;

- после даты утверждения квартальной бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- после даты утверждения годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Инвентаризация имущества, финансовых активов и обязательств.** В соответствии с п. 20 Инструкции N 157н инвентаризация имущества, финансовых активов и обязательств должна проводиться бюджетным учреждением в порядке, предусмотренном нормативными правовыми актами, принятыми Минфином в соответствии с законодательством РФ. То есть порядок и сроки инвентаризации имущества и обязательств устанавливаются в рамках сформированной с учетом положений законодательства РФ учетной политики учреждения. Приказом N 209н указанный пункт дополнен перечнем случаев, в которых проведение инвентаризации обязательно:

- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

- при передаче имущества организации в аренду, управление, безвозмездное пользование, а также выкупе, продаже комплекса объектов учета (имущественного комплекса);

- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ или иными нормативными правовыми актами РФ.

Кроме того, уточнено, что результаты инвентаризации отражаются в учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности месяца, в котором была закончена инвентаризация. В свою очередь, результаты инвентаризации, проведенной перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражаются в ней. Результаты же инвентаризации реорганизуемого (ликвидируемого) учреждения, упраздняемого органа отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности, представляемой на дату реорганизации, ликвидации учреждения, упразднения государственного органа (органа местного самоуправления).

**Изменение кадастровой стоимости земельных участков.** Согласно новшествам в п. 28 Инструкции N 157н изменение стоимости земельных участков, учитываемых в составе нефинансовых активов, в связи с изменением их кадастровой стоимости отражается в бухгалтерском учете финансового года, в котором произошли изменения, с отражением последних в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Забегая вперед, отметим, что такое изменение должно отражаться по дебету счета 0 103 11 000 "Земля - недвижимое имущество учреждения" и кредиту счета 1 401 10 180 "Прочие доходы" в сумме изменения:

- в случае увеличения балансовой стоимости - в положительном значении;

- в случае уменьшения балансовой стоимости - со знаком минус (п. 20 Инструкции N 174н).

**Маркировка предметов мягкого инвентаря.** Согласно п. 118 Инструкции N 157н все предметы мягкого инвентаря должны быть промаркированы материально ответственным лицом в присутствии руководителя учреждения или его заместителя и работника бухгалтерии специальным штампом несмываемой краской без порчи внешнего вида предмета с указанием наименования учреждения. При выдаче предметов в эксплуатацию должна производиться дополнительная маркировка с указанием года и месяца выдачи их со склада. Маркировочные штампы должны храниться у руководителя учреждения или его заместителя. Приказом N 209н уточнено, что не следует осуществлять маркировку одежды и обуви для всех групп воспитанников организаций для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей.

**Расчеты по ущербу и иным доходам.** Согласно новой редакции п. 220 Инструкции N 157н на счете 0 209 00 000 "Расчеты по ущербу и иным доходам" будут также отражаться суммы компенсации расходов, понесенных учреждениями в связи с реализацией требований, установленных законодательством РФ.

**Расчеты по НДС.** Как мы уже отмечали выше, единый план счетов бухгалтерского учета дополнен счетом 0 210 13 000 "Расчеты по НДС по авансам уплаченным". На данном счете отражаются расчеты по суммам НДС, по перечисленным предварительным оплатам в счет предстоящих поставок товаров (выполненных работ, оказанных услуг), по передаче имущественных прав.

**Санкционирование расходов.** Согласно новой редакции п. 308 Инструкции N 157н счета предназначены для ведения учета учреждениями, финансовыми органами, органами Федерального казначейства (в части кассового исполнения федерального бюджета) показателей бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств, прогнозных показателей по доходам, поступлениям источников финансирования дефицита бюджета, сумм, утвержденных планом финансово-хозяйственной деятельности бюджетного (автономного) учреждения показателей по доходам (поступлениям) и расходам (выплатам) (далее - сметные (плановые, прогнозные) назначения соответственно по доходам (поступлениям), расходам (выплатам)), а также для ведения учета учреждениями, органами Федерального казначейства принимаемых, принятых (отложенных) учреждениями обязательств (денежных (авансовых) обязательств) (далее при совместном упоминании - обязательства).

Также введены следующие новые понятия:

- **авансовые денежные обязательства** - обязанность учреждения уплатить в порядке предварительной оплаты (аванса) юридическому или физическому лицу определенные денежные средства в соответствии с условиями гражданско-правовой сделки до осуществления поставки необходимых товаров, выполнения работ, оказания услуг;

- **отложенные обязательства** - обязательства учреждения, величина которых определена на момент их принятия условно (расчетно) и (или) по которым не определено время (финансовый период) их исполнения, при условии создания в учете учреждения по данным обязательствам резерва предстоящих расходов.

Кроме того, уточнено, что принимаемые обязательства - это обусловленные законом, иным нормативным правовым актом обязанности учреждений предоставить с использованием конкурентных способов определения поставщиков (подрядчиков, исполнителей) (конкурсы, аукционы, запрос котировок, запрос предложений) в соответствующем финансовом году денежные средства. Суммы принимаемых обязательств определяются в размере начальной (максимальной) цены контракта (договора) на основании размещаемых в единой информационной системе в сфере закупок извещений об осуществлении закупок (направленных приглашений принять участие в определении поставщика (подрядчика, исполнителя)) с использованием конкурентных способов определения поставщиков (подрядчиков, исполнителей).

Согласно новой редакции п. 312 Инструкции N 157н по завершении текущего финансового года показатели (остатки) по соответствующим аналитическим счетам учета бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств, исполненных денежных обязательств и утвержденных сметных (плановых, прогнозных) назначений по доходам (поступлениям), расходам (выплатам) текущего финансового года на следующий год не переносятся.

Показатели (остатки) обязательств текущего финансового года (за исключением исполненных денежных обязательств), сформированные по результатам отчетного финансового года, подлежат перерегистрации в году, следующем за отчетным.

Еще уточнено, что аналитический учет обязательств, отраженных на счетах санкционирования, должен осуществляться в разрезе кредиторов (групп кредиторов) (поставщиков (продавцов), подрядчиков, исполнителей, иных кредиторов), в отношении которых принимаются обязательства, и (или) контрактов (договоров), а также иной аналитики, установленной в рамках формирования учетной политики учреждения.

Аналитический учет обязательств ведется в журнале регистрации обязательств в разрезе видов расходов (выплат), предусмотренных сметой (планом финансово-хозяйственной деятельности) учреждения.

**Забалансовый учет.** В соответствии с Приказом N 209н корректировке подверглись следующие забалансовые счета.

1. Счет 17 "Поступления денежных средств". Согласно новой редакции п. 365 Инструкции N 157н счет открывается к счетам 0 201 00 000 "Денежные средства учреждения", 0 210 03 000 "Расчеты с финансовым органом по наличным денежным средствам", 0 304 06 000 "Расчеты с прочими кредиторами" (в части денежных расчетов) и предназначен для аналитического учета поступлений денежных средств (за исключением поступлений от возвратов расходов текущего финансового года), а также для учета возврата излишне полученных доходов (доходов от авансов) (за исключением возврата субъектом учета остатков не использованных им субсидий (грантов) прошлых лет) на банковские счета субъекта учета, на лицевой счет, открытый ему органом Федерального казначейства (финансовым органом), на счет операций с наличными денежными средствами, а также в кассу субъекта учета.

Необходимо отметить, что операции по перечислению возвратов поступлений, учитываемых на соответствующих счетах аналитического учета счета 17 "Поступления денежных средств", отражаются со знаком минус.

Аналитический учет по счету ведется в многографной карточке и (или) в карточке учета средств и расчетов в разрезе счетов (лицевых счетов) учреждения и по соответствующим классификационным кодам поступлений (выбытий), обеспечивающим раскрытие информации в бухгалтерской (бюджетной) отчетности.

2. Счет 18 "Выбытия денежных средств". Счет открывается к счетам 0 201 00 000 "Денежные средства учреждения", 0 210 03 000 "Расчеты с финансовым органом по наличным денежным средствам", 0 304 06 000 "Расчеты с прочими кредиторами" (в части денежных расчетов) и предназначен для аналитического учета выбытий денежных средств (за исключением выбытий, отражение которых предусмотрено п. 365 Инструкции N 157н), а также возвратов расходов (излишне произведенных перечислений) текущего года с банковских счетов субъекта учета, с лицевого счета, открытого ему органом Федерального казначейства (финансовым органом), со счета операций с наличными денежными средствами, а также из кассы субъекта учета.

Операции по возврату расходов (выплат источников финансирования дефицита бюджета, за исключением денежных средств) текущего года, учтенных на соответствующих счетах аналитического учета счета 18 "Выбытия денежных средств", отражаются со знаком минус.

По завершении текущего финансового года показатели (остатки) счета по соответствующим видам выплат на следующий финансовый год не переносятся.

Аналитический учет по счету ведется в многографной карточке и (или) в карточке учета средств и расчетов в разрезе счетов (лицевых счетов) учреждения и по соответствующим классификационным кодам видов выбытий (поступлений), обеспечивающим раскрытие информации в бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности бюджетных и автономных учреждений.

3. Счет 22 "Материальные ценности, полученные по централизованному снабжению". Счет предназначен для учета учреждением (грузополучателем) полученных от поставщика материальных ценностей до момента получения грузополучателем извещения (ф. 0504805) (подтверждения заказчиком централизованной закупки исполнения поставки по централизованному снабжению, в том числе на основании оформленного грузополучателем извещения (ф. 0504805) и копий документов поставщика на отправленные ценности в адрес грузополучателя), при этом пользование имуществом до получения указанных документов (подтверждения исполнения поставки по централизованному снабжению) допускается: казенным учреждением - при наличии разрешения уполномоченного органа исполнительной власти, главного распорядителя бюджетных средств, обособленным подразделением (филиалом) бюджетного учреждения (автономного учреждения) - при наличии разрешения учреждения, его создавшего.

Инструкция N 174н

**План счетов.** Изменения, вносимые Приказом N 209н, затрагивают, в частности, наименования следующих счетов бухгалтерского учета:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Номер счета | Старое название | Новое название |
| 302 73 000 | Расчеты по приобретению акций и по иным формам участия в капитале | Расчеты по приобретению акций и иных форм участия в капитале |
| 302 73 730 | Увеличение кредиторской задолженности по приобретению акций и по иным формам участия в капитале | Увеличение кредиторской задолженности по приобретению акций и иных форм участия в капитале |
| 302 73 830 | Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению акций и по иным формам участия в капитале | Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению акций и иных форм участия в капитале |
| 504 00 000 | Сметные (плановые) назначения | Сметные (плановые, прогнозные) назначения |
| 17 | Поступления денежных средств на счета учреждения | Поступления денежных средств |
| 18 | Выбытия денежных средств со счетов учреждения | Выбытия денежных средств |

Кроме того, вводятся следующие новые счета:

|  |  |
| --- | --- |
| Номер счета | Название счета |
| Балансовые счета |
| 210 13 000 | Расчеты по НДС по авансам уплаченным |
| 210 13 560 | Увеличение дебиторской задолженности по НДС по авансам уплаченным |
| 210 13 660 | Уменьшение дебиторской задолженности по НДС по авансам уплаченным |
| 401 10 174 | Выпадающие доходы |
| Забалансовые счета |
| 40 | Активы в управляющих компаниях |

**Структура номера счета.** Пункт 2.1 Инструкции N 174н дополнен новыми положениями о порядке отражения информации в разрядах номеров аналитических счетов.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Номер счета | Разряд номера счета | Информация, отражаемая в разрядах счета |
| Все счета | 24 - 26 | Коды классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ) |
| Счет 0 100 00 000 "Нефинансовые активы" (за исключением счетов аналитического учета счетов 0 106 00 000 "Вложения в нефинансовые активы", 0 107 00 000 "Нефинансовые активы в пути", 0 109 00 000 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг"), а также счет 0 201 35 000 "Денежные документы" и корреспондирующие с ними счета 0 401 20 200 "Расходы экономического субъекта" (0 401 20 241, 0 401 20 242, 0 401 20 270) | 5 - 17 | Отражаются нули (если иное не предусмотрено требованиями целевого назначения выделенных средств) |
| Счет 0 201 00 000 "Денежные средства учреждения" | 15 - 17 | Отражаются нули |
| Счет 0 204 00 000 "Финансовые вложения" | 1 - 17 | Отражаются нули, если иное не предусмотрено требованиями целевого назначения выделенных средств |
| Счет 0 207 00 000 "Расчеты по кредитам, займам (ссудам)", отражающий сумму основного долга по кредитам, займам (ссудам) | 15 - 17 | Отражается аналитический код поступления |
| Счет 0 301 00 000 "Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам", отражающий сумму основного долга по кредитам, займам (ссудам) | 15 - 17 | Отражается аналитический код выбытия |
| Счет 0 304 01 000 "Расчеты по средствам, полученным во временное распоряжение" | 1 - 17 | Отражаются нули |

Для получения дополнительной информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, а также в соответствии с требованиями учредителя и в целях управленческого учета бюджетное учреждение в 1 - 17-м разрядах номера счета, в котором Инструкцией N 174н предусмотрены нули, отражает в порядке, установленном его учетной политикой, соответствующие аналитические коды поступления (выбытия).

**Изменение кадастровой стоимости земельных участков.** Как мы уже отмечали, изменение стоимости земельных участков, ранее принятых к бюджетному учету, в связи с изменением их кадастровой стоимости отражается по дебету счета 0 103 11 000 и кредиту счета 1 401 10 180 в сумме изменения:

- в случае увеличения балансовой стоимости - в положительном значении;

- в случае уменьшения балансовой стоимости - со знаком минус.

**Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг.** Согласно новым дополнениям отнесение фактической себестоимости выполненных работ, оказанных услуг на уменьшение финансового результата текущего финансового года в рамках иной приносящей доход деятельности, в том числе медицинских услуг, предоставляемых застрахованным лицам в рамках базовой программы ОМС, от оказания медицинских услуг, предоставляемых женщинам в период беременности, женщинам и новорожденным в период родов и в послеродовой период, должно отражаться по дебету счета 0 401 101 30 "Доходы от оказания платных услуг" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 0 109 60 000 "Себестоимость готовой продукции, работ, услуг".

Отметим, что ранее предусматривалось отражение себестоимости выполненных работ, услуг, оказанных (реализованных) заказчикам (потребителям), по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 0 401 20 200 "Расходы экономического субъекта" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 0 109 60 000 "Себестоимость готовой продукции, работ, услуг" (п. 153 Инструкции N 174н). Приказом N 209н в п. 153 Инструкции N 174н счет 0 401 20 200 заменен на счет 0 401 10 130.

**Субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания.** Согласно уточнениям в п. 93 Инструкции N 174н начисление доходов в сумме субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания должно отражаться по дебету счета 4 205 31 560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг" и кредиту счета 4 401 10 130 "Доходы от оказания платных услуг" (ранее предусматривался счет 4 401 10 180 "Прочие доходы").

Возврат неиспользованного остатка субсидии на иные цели (бюджетных инвестиций) прошлых лет отражается по дебету счета 0 303 05 830 "Уменьшение кредиторской задолженности по прочим платежам в бюджет" и кредиту счета 0 201 11 610 "Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе Казначейства".

Начисление доходов будущих периодов в сумме субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания, предоставляемых в очередных финансовых годах на основании соглашений, заключенных с учредителем, в том числе в рамках отражения событий после отчетной даты, отражается по дебету счета 4 205 31 560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных работ, услуг" и кредиту счета 4 401 40 130 "Доходы будущих периодов от оказания платных услуг".

Отражение задолженности по неиспользованным остаткам субсидий на иные цели (цели бюджетных инвестиций) в части остатков, потребность в которых подтверждена учредителем, осуществляется по дебету счета 0 205 81 560 "Увеличение дебиторской задолженности по прочим доходам" и кредиту счета 0 303 05 730 "Увеличение кредиторской задолженности по прочим платежам в бюджет".

Задолженность перед бюджетом бюджетной системы РФ в части возврата в доход соответствующего бюджета системы остатков неиспользованных целевых субсидий прошлых лет при принятии решения о наличии потребности в целевых средствах (если остаток средств не перечислялся в доход бюджета бюджетной системы РФ) отражается по дебету счета 0 303 05 830 "Уменьшение кредиторской задолженности по прочим платежам в бюджет" и кредиту счета 0 205 81 660 "Уменьшение дебиторской задолженности по прочим доходам".

Напомним, что ранее порядок учета бюджетными учреждениями субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания и остатков неиспользованных субсидий, подлежащих возврату в бюджет, был разъяснен в Письме Минфина России от 01.04.2016 N 02-06-07/19436.

**Расчеты по ущербу и иным доходам.** Приказом N 209н уточнено, что суммы задолженности по штрафам, пеням, неустойкам, начисленным за нарушение условий договоров на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, а также **иные санкции** отражаются по дебету счета 2 209 40 560 "Увеличение дебиторской задолженности по суммам принудительного изъятия" и кредиту счета 2 401 10 140 "Доходы от сумм принудительного изъятия" (абз. 11 п. 109 Инструкции N 174н).

Кроме того, корректировке подвергнулся абз. 12 п. 109 Инструкции N 174н: в новой его редакции начисление задолженности в сумме требований по компенсации затрат бюджетных учреждений к получателям авансовых платежей (подотчетных сумм) по произведенным предварительным оплатам в рамках договоров (соглашений), а также по иным основаниям согласно законодательству РФ, не возвращенным контрагентом в случае расторжения договора (соглашения), в том числе по результатам претензионной работы (решению суда), отражаются по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 0 209 30 000 "Расчеты по компенсации затрат" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счетов 0 206 00 000 "Расчеты по выданным авансам", 0 208 00 000 "Расчеты с подотчетными лицами".

Также уточнено, что суммы задолженности по компенсации расходов, понесенных бюджетным учреждением в связи с реализацией требований, установленных законодательством РФ, отражаются по дебету счета 0 209 30 000 "Расчеты по компенсации затрат" и кредиту счета 0 401 10 130 "Доходы от оказания платных услуг".

**Расчеты по вычетам по НДС.** Как мы отмечали выше, в план счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений введен счет 210 13 000 "Расчеты по НДС по авансам уплаченным". В связи с этим в п. 112, 113 Инструкции N 174н приведены корреспонденции счетов по отражению данных операций в учете. Так, согласно новым дополнениям зачет суммы НДС, принятой к вычету по авансам (предварительным оплатам), перечисленным в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, отражается по дебету счета 0 210 13 560 "Увеличение дебиторской задолженности по НДС по авансам уплаченным" и кредиту счета 0 210 12 660 "Уменьшение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам".

В свою очередь, уменьшение суммы НДС, подлежащей перечислению в бюджет бюджетной системы РФ, на сумму налога по перечисленным предварительным оплатам в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, предъявленную продавцом этих товаров (работ, услуг), отражается по дебету счета 0 303 04 830 "Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость" и кредиту счета 0 210 13 660 "Уменьшение дебиторской задолженности по НДС по авансам уплаченным".

**Финансовый результат.** Пункт 152 Инструкции N 174н дополнен новыми положениями, в силу которых отнесение на уменьшение финансового результата бюджетного учреждения суммы кредиторской задолженности по возврату в доход бюджета бюджетной системы РФ остатков неиспользованных субсидий, предоставленных бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение выполнения государственных (муниципальных) заданий на оказание государственных услуг (выполнение работ), отражается по дебету счета 4 401 10 130 "Доходы от оказания платных услуг" и кредиту счета 4 303 05 730 "Увеличение кредиторской задолженности по прочим платежам в бюджет".

Отнесение на уменьшение финансового результата бюджетного учреждения суммы кредиторской задолженности по возврату в доход бюджета бюджетной системы РФ остатков неиспользованных субсидий, предоставленных бюджетным учреждениям на иные цели, на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности и приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность, в случае выявления по результатам последующего государственного (муниципального) финансового контроля нарушений порядка использования указанных субсидий, отражается по дебету счета 0 401 10 180 "Прочие доходы" и кредиту счета 0 303 05 730 "Увеличение кредиторской задолженности по прочим платежам в бюджет".

Уменьшение суммы начисленных доходов, в том числе денежных взысканий (штрафов, пеней, неустоек), при принятии решения об их уменьшении, в соответствии с законодательством РФ, отражается по дебету счета 0 401 10 174 "Выпадающие доходы" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счетов 0 205 00 000 "Расчеты по доходам", 0 209 00 000 "Расчеты по ущербу и иным доходам".

**Отложенные обязательства.** Согласно новой редакции п. 166 Инструкции N 174н кредитовый показатель по счету 0 502 99 000 "Отложенные обязательства на иные очередные годы (за пределами планового периода)" отражает сумму отложенных обязательств бюджетных учреждений, величина которых определена на момент их принятия условно (расчетно) и (или) по которым не определено время (финансовый период) их исполнения, при условии создания в учете бюджетного учреждения по данным обязательствам резерва предстоящих расходов (отложенных обязательств).

Также уточнено, что суммы принятых бюджетным учреждением обязательств за счет ранее сформированных отложенных обязательств отражаются по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 0 502 01 000 "Принятые обязательства" и дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 0 502 99 000 "Отложенные обязательства на иные очередные годы (за пределами планового периода)".

Инструкция N 33н

В указанную Инструкцию внесены следующие изменения.

**Камеральная проверка.** Инструкция N 33н дополнена п. 8.1, устанавливающим порядок проведения камеральной проверки бухгалтерской отчетности, представленной учредителю (финансовому органу).

Отчетность будет проверяться путем выверки показателей представленной отчетности по контрольным соотношениям. Напомним, что контрольные соотношения размещены на официальном сайте Федерального казначейства www.roskazna.ru.

По факту проведения камеральной проверки отчетности учредитель (финансовый орган) не позднее одного рабочего дня после получения результатов проверки уведомляет учреждение о принятии отчетности при положительном результате проверки (далее - уведомление о принятии отчетности) либо о выявленных несоответствиях бухгалтерской отчетности требованиям к ее составлению и представлению, установленным Инструкцией N 33н и актами учредителя, обязывающих учреждение внести изменения в бухгалтерскую отчетность (далее - уведомление о несоответствии отчетности требованиям). Порядок уведомления учреждения о результатах камеральной проверки бухгалтерской отчетности, представленной им, а также о дате принятия отчетности устанавливается учредителем (финансовым органом).

При получении уведомления о несоответствии отчетности требованиям учреждение обязано в течение срока, определенного пользователем отчетности, принять необходимые меры для приведения бухгалтерской отчетности в соответствие установленным требованиям. Отчетность, содержащая исправления по результатам камеральной проверки, представляется учреждением с сопроводительным письмом, содержащим указания о внесенных в нее изменениях. Внесение учреждениями изменений в ранее принятую бухгалтерскую отчетность осуществляется по согласованию с учредителем (финансовым органом).

Федеральные бюджетные учреждения обязаны осуществлять представление своей бухгалтерской отчетности в части сведений, не содержащих государственную тайну, в подсистеме "Учет и отчетность" в срок:

- не позднее 15 рабочих дней, предшествующих сроку представления учредителем годовой бюджетной отчетности соответствующим главным распорядителем средств федерального бюджета (учредителя) в Федеральное казначейство;

- не позднее 7 рабочих дней, предшествующих сроку представления учредителем квартальной бюджетной отчетности соответствующим главным распорядителем средств федерального бюджета в Федеральное казначейство;

- не позднее 6 рабочих дней, предшествующих сроку представления учредителем месячной бюджетной отчетности соответствующим главным распорядителем средств федерального бюджета в Федеральное казначейство.

**Справка о наличии имущества и обязательств на забалансовых счетах.** Приказом N 209н уточнено, что строка 170 указанной справки формируется в разрезе итоговых сумм по доходам, иным поступлениям - источникам финансирования дефицита средств (строки 171, 173 соответственно), а также расходам, в том числе в части возвратов расходов прошлых лет, иным выплатам по расчетам между учреждением и созданным им обособленным подразделением либо между обособленными подразделениями (строки 172, 173 соответственно). В случае превышения возврата доходов прошлых лет над суммой поступлений доходов отчетного финансового года (с учетом их возвратов), отражаемых по счету 17 "Поступления денежных средств", соответствующие показатели по строке 171 отражаются со знаком минус. В свою очередь, строка 180 формируется в разрезе итоговых сумм по доходам в части выбытий по возврату остатков субсидий (грантов) прошлых лет (строка 181), расходам с учетом возвратов расходов текущего года и выплатам по источникам финансирования дефицита средств учреждения (строки 182, 183 соответственно).

**Отчет об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности** **(ф. 0503737)****.** Согласно внесенным изменениям в графе 5 разд. 1 "Доходы учреждения" следует отражать данные по кассовым поступлениям доходов (с учетом их возврата, за исключением возврата остатков субсидий (грантов) прошлых лет).

Возврат остатков субсидий (грантов) прошлых лет отражается в разд. 3 "Источники финансирования дефицита средств учреждения" по строке 592 и в разд. 4 "Сведения о возвратах остатков субсидий и расходов прошлых лет" по строке 910.

Кроме того, уточнен порядок заполнения графы 6 "Исполнено плановых назначений через банковские счета" разд. 3 "Источники финансирования дефицита средств учреждения". Эта графа должна формироваться в том числе с учетом данных, отраженных по счету 0 210 03 000 "Расчеты с финансовым органом по наличным денежным средствам".

**Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения** **(ф. 0503721)****.** Приказом N 209н уточнено, что по строке 090 следует отражать сумму данных по соответствующим счетам аналитического учета счета 0 401 10 170 "Доходы по операциям с активами" (0 401 10 171 - 0 401 10 174). Напомним, что ранее предусматривалось отражение по этой строке суммы строк 091, 092 и 099.

**Отчет о движении денежных средств учреждения** **(ф. 0503723)****.** В силу внесенных в п. 55.1 Инструкции N 33н изменений указанную форму отчетности следует формировать только в составе отчетности на 1 июля и на 1 января года, следующего за отчетным. Кроме того, скорректирован порядок заполнения строк:

- 122. Отражаются доходы в виде грантов, при этом возврат остатков грантов прошлых лет при формировании показателя строки не учитывается;

- 340. Отражается сумма строк 341 - 344;

- 461. Данные отражаются в положительном значении;

- 462. Данные отражаются в отрицательном значении;

- 501 и 502. Не учитываются обороты по счету 0 201 22 000 "Денежные средства учреждения, размещенные на депозиты в кредитной организации".

**Сведения по дебиторской и кредиторской задолженности учреждения** **(ф. 0503769)****.** Согласно внесенным изменениям указанную форму не нужно заполнять отдельно по средствам, полученным во временное распоряжение.

Кроме того, уточнено, что в графе 1 указываются номера соответствующих аналитических счетов, отражающих показатели расчетов (задолженность дебиторская или кредиторская) в части остатков на начало, конец отчетного периода и (или) на конец аналогичного периода прошлого финансового года и (или) оборотов по увеличению (уменьшению) задолженности, сформированных в отчетном периоде:

- по дебиторской задолженности, - счета 0 205 00 000 "Расчеты по доходам", 0 206 00 000 "Расчеты по выданным авансам", 0 208 00 000 "Расчеты с подотчетными лицами", 0 209 00 000 "Расчеты по ущербу и иным доходам", 0 210 10 000 "Расчеты по налоговым вычетам по НДС", 0 210 05 000 "Расчеты с прочими дебиторами", 0 303 00 000 "Расчеты по платежам в бюджеты";

- по кредиторской задолженности - счета 0 302 00 000 "Расчеты по принятым обязательствам", 0 303 00 000 "Расчеты по платежам в бюджеты", 0 304 02 000 "Расчеты с депонентами", 0 304 03 000 "Расчеты по удержаниям из выплат по оплате труда", 0 304 06 000 "Расчеты с прочими кредиторами", 0 205 00 000 "Расчеты по доходам", 0 208 00 000 "Расчеты с подотчетными лицами", 0 209 00 000 "Расчеты по ущербу и иным доходам".

Напомним, что ранее при формировании показателей по кредиторской задолженности еще отражались показатели расчетов по счету 0 304 04 000 "Внутриведомственные расчеты".

Подчеркнем, что, если по расчетам все показатели, отражаемые в графах 2 - 14, не формировались (имеют нулевое значение), графа 1 не заполняется.

При заполнении граф 2 - 11 показатели расчетов с дебиторами и кредиторами следует формировать с подведением итогов по строке "Итого по коду счета" и по новой строке "Итого по коду синтетического счета". В графах 12 - 14 показатели отражаются по строкам "Итого по коду синтетического счета". По строке "Всего" приводится итоговая сумма по разд. 1.

В графах 5, 6 отражается общая сумма увеличения дебиторской (кредиторской) задолженности (графа 5) с указанием сумм по неденежным расчетам (графа 6).

В графах 7, 8 обозначается общая сумма уменьшения дебиторской (кредиторской) задолженности (графа 7) с отражением сумм по неденежным расчетам (графа 8).

В целях формирования приложения (ф. 0503769) под неденежными расчетами понимаются операции по увеличению (уменьшению) дебиторской (кредиторской) задолженности, за исключением расчетов, отражаемых в корреспонденции с соответствующими счетами аналитического учета счетов 0 201 10 000, 0 201 20 000, 0 201 34 000, 0 210 03 000.

Формирование показателей по графам 6, 8 осуществляется по счетам 0 206 00 000, 0 302 00 000.

Показатели граф 12 - 14 разд. 1 подлежат отражению вне зависимости от наличия показателей дебиторской (кредиторской) задолженности в текущем финансовом году в графах 2 - 11.

В графах 2 - 4, 9 - 11 и 12 - 14 показатели по соответствующим счетам 0 206 00 000 "Расчеты по авансам", 0 302 00 000 "Расчеты по принятым обязательствам" в приложении (ф. 0503769) со знаком минус не допускаются.

Отражение в графах 5 - 8 разд. 1 показателей со знаком минус допустимо только по результатам проведения исправительных записей методом "красное сторно", которые раскрываются в текстовой части разд. 4 "Анализ показателей бухгалтерской отчетности субъекта бюджетной отчетности" пояснительной записки (ф. 0503760).

Также отметим, что Приказом N 209н из сведений по дебиторской и кредиторской задолженности учреждения (ф. 0503769) исключен разд. 3 "Аналитическая информация о движении просроченной дебиторской, кредиторской задолженности".

А. Гусев

К. п. н.,

редактор журнала

"Бюджетные организации:

акты и комментарии для бухгалтера"

Подписано в печать

27.01.2017