**Письмо Минфина России от 11 ноября 2022 г. N 02-06-07/110108 "Об отражении организациями бюджетной сферы в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни, возникающих при исполнении договоров (контрактов) (сдаче результатов поставок (работ, услуг) и принятии таких результатов согласно документу о приемке)"**

Приложение N 1. Пример бухгалтерских записей по отражению в бюджетном учете операций, связанных с принятием и (или) исполнением обязательств

Приложение N 2. Пример бухгалтерских записей по отражению в учете бюджетными и автономными учреждениями операций, связанных с принятием и (или) исполнением обязательств

Министерство финансов Российской Федерации в связи с поступающими вопросами об отражении в бюджетном учете (бухгалтерском учете бюджетных (автономных) учреждений) фактов хозяйственной жизни, возникающих в ходе исполнения государственных (муниципальных) контрактов (договоров) при передаче результатов поставок, выполнения работ или оказания услуг и (или) приемке поставленных товаров, выполненных работ или оказанных услуг с учетом положений статьи 94 Федерального закона от 05.04.2013 N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд" (далее - Закон N 44-ФЗ), предусматривающих формирование с использованием единой информационной системы в сфере закупок (далее - ЕИС в сфере закупок) документов о приемке (далее - операции при исполнении контрактов) обращает внимание на следующее.

Основные правила ведения бюджетного учета и бухгалтерского учета бюджетных (автономных) учреждений (далее - бухгалтерский учет), объекты бухгалтерского учета, общие правила признания (прекращения признания) их в бухгалтерском учете (включая правила и методы определения их денежного измерения), порядок отражения бухгалтерских корреспонденций, в том числе при отражении в бухгалтерском учете операций по исполнению контрактов определены согласно Федеральному закону от 06.12.2021 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закона N 402-ФЗ) и бюджетному законодательству Российской Федерации положениями следующих нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета организациями бюджетной сферы:

- федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора", утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.2016 N 256н (далее - СГС Концептуальные основы);

- Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 N 157н (далее - Инструкция N 157н);

- Инструкции по применению Плана счетов бюджетного учета, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.12.2010 N 162н (далее - Инструкция N 162н);

- Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.12.2010 N 174н (далее - Инструкция N 174н);

- Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.12.2010 N 183н;

- иных федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов.

Ведение бухгалтерского учета объектов учета осуществляется в денежном измерении (стоимостном выражении) с использованием:

- метода начисления, согласно которому результаты операций признаются в бухгалтерском учете по факту их совершения независимо от того, когда получены или выплачены при расчетах, связанных с осуществлением указанных операций, денежные средства (или их эквиваленты);

- принципа равномерности признания доходов и расходов и допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни, предусматривающего признание (отражение) в бухгалтерском учете соответствующих активов, обязательств, доходов и (или) расходов, иных объектов бухгалтерского учета в том отчетном периоде, в котором имели место факты хозяйственной жизни, приведшие к возникновению и (или) изменению объектов бухгалтерского учета;

- принципа осмотрительности, предусматривающего приоритетное признание в бухгалтерском учете расходов и обязательств над признанием возможных доходов и активов, отражение указанных объектов учета по самым консервативным оценкам - не завышая активы и (или) доходы и не занижая обязательства и (или) расходы.

В целях достоверного представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о финансовом положении субъекта отчетности в бухгалтерском учете подлежит отражению информация, не содержащая существенных ошибок и искажений (пропусков, изъятий, существенно влияющих на показатели бухгалтерского учета и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности), позволяющая ее пользователям положиться на нее, как на достоверную.

Положениями нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета организациями бюджетной сферы, не установлены количественные показатели существенности. Вместе с тем, положениями статьи 15.15.6. "Нарушение требований к бюджетному (бухгалтерскому) учету, в том числе к составлению, представлению бюджетной, бухгалтерской (финансовой) отчетности" Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ) одним из основных критериев, определяющих меру ответственности (степень правонарушения), является искажение показателя бюджетной или бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, которое привело к искажению информации об активах, и (или) обязательствах, и (или) о финансовом результате.

Учитывая изложенное, в целях достоверного раскрытия информации об объектах бухгалтерского учета в соответствии с экономической сущностью фактов хозяйственной жизни, отражение в бухгалтерском учете фактического поступления нефинансовых (финансовых) активов (материальных ценностей (товаров), результатов выполнения работы) и расходов в объеме оказанных услуг с учетом вышеуказанных правил (принципов) является обязательным.

Положениями части 2 статьи 94 Закона N 44-ФЗ предусмотрена обязанность поставщика в соответствии с условиями контракта своевременно предоставлять достоверную информацию о ходе исполнения своих обязательств, а также к установленному сроку предоставить заказчику результаты поставки товара, выполнения работы или оказания услуги, предусмотренные контрактом, результаты отдельного этапа исполнения контракта, при этом заказчик обязан обеспечить приемку поставленного товара, выполненной работы или оказанной услуги.

Пунктом 11 Инструкции N 157н установлено, что записи в регистры бухгалтерского учета осуществляются по мере совершения операций и принятия к бухгалтерскому учету первичного (сводного) учетного документа, но не позднее следующего дня после получения первичного (сводного) учетного документа, как на основании отдельных документов, так и на основании группы однородных документов. При регистрации в регистрах бухгалтерского учета объектов бухгалтерского учета (отражении фактов хозяйственной жизни) пропуски или изъятия не допускаются.

Факты поступления товара, результатов выполненных работ заказчику (грузополучателю, выгодоприобретателю) в соответствии с первичным учетным документом (например, товарной накладной, актом приема-передачи, иным отгрузочным документом (актом), а также факт оказания (потребления) услуги подлежат отражению в бухгалтерском учете датой поступления нефинансовых активов (результатов), последней датой периода оказания (потребления) услуг по дебету соответствующих счетов аналитического учета счетов 0 100 00 000 "Нефинансовые активы", 0 401 20 000 "Расходы текущего финансового года".

Согласно части 7 статьи 94 Закона N 44-ФЗ приемка результатов отдельного этапа исполнения контракта, а также поставленного товара, выполненной работы или оказанной услуги осуществляется в порядке и в сроки, которые установлены контрактом, и оформляется документом о приемке, который подписывается заказчиком (в случае создания приемочной комиссии подписывается всеми членами приемочной комиссии и утверждается заказчиком), либо в те же сроки заказчиком направляется поставщику (подрядчику, исполнителю) в письменной форме мотивированный отказ от подписания такого документа.

При этом частью 13 статьи 94 Закона N 44-ФЗ установлено, что при исполнении контракта, заключенного по результатам проведения электронных процедур, заказчик (за исключением случая создания приемочной комиссии в соответствии с частью 6 настоящей статьи) в срок, установленный контрактом, но не позднее двадцати рабочих дней, следующих за днем поступления документа о приемке, подписывает усиленной электронной подписью лица, имеющего право действовать от имени заказчика, и размещает в единой информационной системе документ о приемке.

С даты приемки поставленного товара, выполненной работы, оказанной услуги (даты размещения в ЕИС в сфере закупок документа о приемке, подписанного заказчиком) возникает обязанность заказчика произвести оплату по контракту.

В соответствии со статьей 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации, а также пунктом 308 Инструкции N 157н с момента возникновения обязанности получателя бюджетных средств (бюджетного (автономного) учреждения) уплатить бюджету, физическому лицу или юридическому лицу определенные денежные средства в соответствии с выполненными условиями гражданско-правовой сделки, заключенной в рамках его полномочий, или в соответствии с положениями законодательства Российской Федерации, иного правового акта, условиями договора или соглашения в бухгалтерском учете подлежат отражению денежные обязательства (по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 0 300 00 000 "Обязательства", с одновременным отражением на соответствующих счетах аналитического учета счета 0 502 02 000 "Денежные обязательства").

Отражение в учете поступлений (увеличений) нефинансовых активов или расходов с одновременным признанием в учете денежного обязательства по оплате поставщику за принятую поставку, работу (услугу) осуществляется при условии, если факт поставки товара, выполнения работы, оказания услуги и факт приемки поставки (работ, услуг) осуществляются одновременно (являются одним фактом хозяйственной жизни) с оформлением единого документа о приемке.

В случае приемки поставленного товара (переданного результата работ, оказанной услуги) документом о приемке с приложением документов, подтверждающих фактическую поставку товаров (выполнения (передачи) результатов работ, оказания услуг) (подпункт 2 пункта 13 статьи 94 Закона N 44-ФЗ), - приемка произведена не в момент передачи (поступления) товара, результатов работ (с временным разрывом, дата фактического получения (поставки) товара, результата работы (услуги) ранее даты документа приемки), согласно действующим правилам и принципам ведения бухгалтерского учета и в целях обеспечения полноты и достоверности отражения данных о поступивших активах (сформированных расходах) обязанность заказчика по осуществлению расходов в целях исполнения обусловленного условиями контракта (законодательством Российской Федерации) требования поставщика (подрядчика, исполнителя) по оплате поставленного товара (выполненной работы, оказанной услуги) подлежит отражению в бухгалтерском учете .

Принимая во внимание, что на момент признания в учете указанных обязательств срок предъявления требования по оплате не наступил (возникает с даты приемки), при этом согласно положениям статьи 94 Закона N 44-ФЗ формирование документа о приемке осуществляется поставщиком (подрядчиком, исполнителем), что не позволяет заказчику на момент поступления товара (оказания работ (услуг) однозначно определить дату (отчетный период) подписания документа приемки (например, при поставке товара в конце сентября подписание документа о приемке может быть осуществлено в октябре (в следующем отчетном периоде), вышеуказанные обязательства признаются для целей бухгалтерского учета отложенными обязательствами и отражаются по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 0 401 60 000 "Резервы предстоящих расходов" с одновременным отражением суммы отложенного обязательства на соответствующем счете аналитического учета счета 0 502 99 000 "Отложенные обязательства" (пункты 302.1, 308 Инструкции N 157н).

Согласно пункту 2 статьи 9 Закона N 402-ФЗ, положениям СГС Концептуальные основы, а также Методическим указаниям по применению форм первичных учетных документов и формированию регистров бухгалтерского учета органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, Методическим указаниям по формированию и применению унифицированных форм электронных документов бухгалтерского учета при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений, утвержденными приказами Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2015 N 52н, от 15.04.2021 N 61н, к обязательным реквизитам первичного учетного документа относятся:

- в заголовочной части - дата составления первичного документа;

- в содержательной части - содержание факта хозяйственной жизни (включая период оказания (потребления) услуги);

- в оформляющей части - наименование и подписи должностного лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события с указанием даты подписания документа.

При отражении информации о первичном учетном документе в целях его идентификации указывается наименование и дата документа (документ от ЧЧ.ММ.ГГ - дата, отражаемая в заголовочной части документа). Вместе с тем датой совершения операции, оформленной документом, является дата его подписания (дата, указанная в оформляющей части) или период оказания услуги (работы), указываемый в содержательной части документа.

В случае отличия даты составления первичного учетного документа от даты совершения факта хозяйственной жизни, оформляемого этим первичным учетным документом (периода оказания услуги), отражение в документе информации о дате (периоде) совершения факта хозяйственной жизни является, в целях реализации принципа равномерности признания доходов и расходов (метода начисления), обязательным.

Согласно положениям Инструкции N 157н, федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов "Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах", утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.05.2018 N 124н, по обязательствам учреждения, возникающим по фактам хозяйственной деятельности (сделкам, операциям), имеющим расчетно-документальную обоснованную оценку (в соответствии с условиями контракта (договора), по начислению которых существует на отчетную дату неопределенность по их размеру в виду отсутствия первичных учетных документов, предусмотрено формирование резервов предстоящих расходов с отражением отложенных обязательств.

К таким обязательствам обосновано относить обязательства в объеме потребленных коммунальных услуг, размер которых за соответствующий отчетный период расчетно-документально подтвержден, при условии поступления первичных учетных документов, обосновывающих принятие денежного обязательства в ином отчетном периоде. По факту получения первичных документов, в соответствии с которыми возникают требования по исполнению обязательств, в отношении которых был создан резерв, датой поступления первичного документа в бухгалтерском учете признаются за счет суммы ранее созданного резерва денежные обязательства.

Примеры отражения бухгалтерских записей операции, возникающих при заключении и (или) исполнении контрактов, принятии к учету отложенных обязательств приведены в приложении N 1 и приложении N 2 к настоящему письму.

Приложения по тексту на 10 л., в 1 экз.

  А.М. Лавров