**РЕФЕРАТ**

**Тема: «Особенности проверки сведений по дебиторской и кредиторской задолженности в рамках внешней проверки годовой бюджетной отчетности»**

Выполнила: аудитор контрольно-счетной палаты

г. Благовещенска

Морозова Л.А.

2016 год

Содержание: Стр.

Введение\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 3

1. Общие сведения. Изменения Инструкции от 28.12.2010 № 191н

в части отражения сведений по дебиторской и кредиторской задолженностям\_\_\_\_ 4

1. Особенности при проверке организации бухгалтерского учета доходов

главными администраторами доходов\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 7

1. Особенности при раскрытии информации в разделе 2 сведений

по дебиторской и кредиторской задолженностей\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 9

Заключение\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 11

Список литературы и источников\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 12

**Введение**

Достоверная оценка баланса субъекта отчетности во многом зависит от реальной оценки дебиторской и кредиторской задолженностей. В настоящее время контролирующие органы могут получить информацию о дебиторской и кредиторской задолженности организаций и учреждений только после составления и утверждения годовой отчетности.

При этом особое внимание, как правило, уделяется дебиторской задолженности, которая означает реальную «иммобилизацию» денежных средств, компенсируемую в определенный период образованием кредиторской задолженности, в связи с чем очень важно обеспечить в бухгалтерском учете правильный аналитический учет дебиторов с дифференциацией задолженности по причинам и срокам ее образования.

Актуальность выбранной темы также определили принятые документы на уровне Президента Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации, а также существенные изменения Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» от 28.12.2010 № 191н (далее - Инструкция от 28.12.2010 № 191н) при заполнении сведений по дебиторской и кредиторской задолженности.

Также, в перечне поручений Президента Российской Федерации от 18.08.2015 № ПР-1659 по повышению эффективности использования бюджетных средств уделено особое внимание дебиторской задолженности, в частности отмечена необходимость проведения главными распорядителями бюджетных средств инвентаризации дебиторской задолженности по расходам федерального бюджета, в том числе образовавшейся в связи с авансированием договоров (государственных контрактов), и анализ эффективности принимаемых главными распорядителями бюджетных средств мер по сокращению дебиторской задолженности. Правительству Российской Федерации дано поручение обеспечить внесение в установленном порядке в законодательство Российской Федерации изменений, направленных на устранение условий, способствующих росту дебиторской задолженности по доходам федерального бюджета, предусмотрев усиление ответственности за неуплату административных штрафов, совершенствование механизмов исполнительного производства и правовых механизмов привлечения должников к ответственности.

В целях обеспечения исполнения поручения Президента Российской Федерации от 18.08.2015 № Пр-1659, пункта 2 постановления Правительства Российской Федерации от 21.11.2015 № 1256 «Об организации работы по сокращению дебиторской задолженности по расходам федерального бюджета» Министерством финансов Российской Федерации и Федеральным казначейством разработаны «[Методические рекомендации](#sub_1000) по проведению главными распорядителями средств федерального бюджета инвентаризации дебиторской задолженности по расходам федерального бюджета, в том числе образовавшейся в связи с авансированием договоров (государственных контрактов), и по представлению информации о результатах указанной инвентаризации, с указанием причин образования дебиторской задолженности и мер по ее сокращению.

Наконец, Федеральным законом от 29.12.2015 № 406-ФЗ внесены изменения в Бюджетные кодекс Российской Федерации, который дополнен статьей 47.2 «Принятие решения о признании безнадежной к взысканию задолженности по платежам в бюджет и о её списании (восстановлении).

Таким образом, на протяжении 2015 года уделялось пристальное внимание дебиторской задолженности как таковой, итогом которого явились ряд изменений в нормативно-правовые акты Российской Федерации, направленные на усиление контроля за недопущением роста дебиторской задолженности, детализация в бюджетной отчетности аналитической информации о движении просроченной дебиторской, кредиторской задолженности.

1. **Общие сведения. Изменения Инструкции от 28.12.2010 № 191н в части отражения сведений по дебиторской и кредиторской задолженности.**

Практически любая хозяйственная операция представляет собой факт возникновения, изменения и прекращения обязательств. Согласно ст. 307 Гражданского кодекса Российской Федерации, обязательством является обязанность одного лица (должника) совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие - передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.

Дебиторская задолженность - это имущественные требования организации к другим лицам, являющимся ее должниками. Самыми распространенными примерами возникновения дебиторской задолженности являются: невыполнение договорных обязанностей заказчиками; не поставленные под оплаченный ранее аванс нефинансовые активы; задолженность подотчетных лиц за выданные им денежные суммы; суммы излишне уплаченных налогов или излишне взысканных сборов и пеней...

Наряду с дебиторской задолженностью организация одновременно может иметь кредиторскую задолженность, то есть она является должником по отношению к другим организациям и физическим лицам. Например: задолженность организации перед поставщиками за поставленные материальные ценности в случае ликвидации организаций-поставщиков; невостребованные суммы депонентов; непогашенные виновными лицами суммы недостач...

В сведениях по дебиторской и кредиторской задолженности ф. 0503169 общий объем дебиторской и кредиторской задолженности до 01.01.2015 подлежал отражению с выделением сумм: нереальной к взысканию, просроченной задолженности.

Что же является просроченной заложенностью? Обратимся к ст. 314 Гражданского кодекса Российской Федерации: «если обязательство предусматривает или позволяет определить день его исполнения либо период, в течение которого оно должно быть исполнено (в том числе в случае, если этот период исчисляется с момента исполнения обязанностей другой стороной или наступления иных обстоятельств, предусмотренных законом или договором), обязательство подлежит исполнению в этот день или соответственно в любой момент в пределах такого периода». До 2015 года мнение Минфина в части отражения в бюджетном учете задолженности было однозначным: просроченной может быть только кредиторская задолженность, просроченная дебиторская задолженность - это нереальная ко взысканию дебиторская задолженность.

Еще в 2012 году на запрос контрольно-счетной палаты г. Благовещенска Минфином России даны следующие пояснения:

под просроченной задолженностью понимается:

просроченная кредиторская задолженность, неисполненные на отчетную дату обязательства, по которым срок исполнения уже наступил;

просроченная дебиторская задолженность - нереальная ко взысканию дебиторская задолженность.

В соответствии с Письмом Минфина Российской Федерации от 31.07.2013 N 03-03-06/4/30650 безнадежными (нереальными к взысканию) признаются задолженности с истекшим сроком исковой давности, а также те, по которым согласно гражданскому законодательству обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Основаниями для признания дебиторской задолженности безнадежной являются:

долги, по которым истек установленный срок исковой давности;

долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения;

долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено на основании акта государственного органа;

долги, по которым обязательство прекращено смертью должника;

долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено ликвидацией организации.

До 2015 года в консолидированной отчетности графы нереальной к взысканию и просроченной задолженностям были не заполнены. В ходе внешней проверки подтвердить отсутствие нереальной к взысканию дебиторской, просроченной кредиторской задолженности не представлялось возможным, в связи большим объемом требуемой информации, обработать которую в ходе проведения внешней проверки не представлялось возможным. Так, например, только для подтверждения нереальной к взысканию дебиторской задолженности по платежам в бюджет от аренды за земельные участки, государственная собственность на которые не разграничена, необходимо проанализировать более 1 тыс. заключенных договоров.

Начиная с отчетности за 2015 год ситуация в корне изменилась. Приказом Минфина России от 31.12.2015  № 229н внесены изменения в Инструкцию от 28.12.2010 № 191н.

Так, если ранее суммы дебиторской и кредиторской задолженности на начало и конец отчетного периода отражались с выделением сумм нереальной к взысканию дебиторской и просроченной кредиторской задолженности, то начиная с отчетности за 2015 год как дебиторская, так и кредиторская задолженности отражаются с выделением сумм просроченной дебиторской, кредиторской задолженности соответственно, а также долгосрочной задолженности на начало года и на конец отчетного периода.

Согласно разъяснениям, приведенным в Письме Минфина России от 28.10.2015 № 02-06-10/61888, к долгосрочной задолженности относится задолженность, срок исполнения которой на отчетную дату не наступил и превышает 12 месяцев. Просроченная задолженность не может быть отражена в долгосрочной. Следовательно, если дебиторская или кредиторская задолженность продолжает числиться в учете уже не первый год, она является либо долгосрочной (если срок выполнения договорных обязательств свыше 1 года), либо просроченной (если срок выполнения работ, услуг, определенных договором, уже наступил).

В вышеуказанном письме также дано разъяснение, что недоимка, определенная [статьей 11](https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=243540#l2200) Налогового кодекса Российской Федерации как сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок, относится к просроченной дебиторской задолженности.

С учетом изложенного, в отчетности главного администратора доходов УФНС России по Амурской области должна быть отражена сумма просроченной дебиторской задолженности по неуплаченным в срок суммам налогов и сборов, тем не менее в отчетности суммы просроченной или долгосрочной задолженности (в случае реструктуризации долга) не отражены.

Также суммы просроченной дебиторской задолженности должны быть отражены в отчетности главных администраторов доходов по неуплаченным в срок неналоговым доходам, например по неуплаченным в срок доходам от использования имущества, находящегося в муниципальной собственности (доходы, получаемые в виде арендной платы за земельные участки; доходы от перечисления части прибыли муниципальных унитарных предприятий; аренда муниципального имущества); доходы от продажи материальных и нематериальных активов (договора выкупа муниципального имущества, договора продажи земельных участков).

Кроме того, в ф. 0503169 подлежит отражению долгосрочная дебиторская задолженность по объектам капитального строительства (пример заполнения ф.0503169 приведен в Письме Минфина России от 06.04.2015 № 02-07-07/19181), а также просроченная дебиторская задолженность (в связи с невыполнением работ в срок, предусмотренный государственным контрактом).

Таким образом, особенностью проверки ф. 0503169 бюджетной отчетности в 2015 году явилось появление термина в бюджетном учете «просроченная дебиторская задолженность», а также наличие долгосрочной дебиторской и кредиторской задолженностей.

В ходе внешней проверки бюджетной отчетности, исходя из анализа бюджетной отчетности за 2014-2015 годы, а также путем запроса отдельных договоров и контрактов установлены нарушения п. 167 Инструкции от 28.12.2010 № 191н, допущенные главными распорядителями бюджетных средств, что повлекло не отражение в консолидированной отчетности ф. 0503369 просроченной дебиторской задолженности в сумме 20 277,3 тыс. рублей, просроченной кредиторской задолженности в сумме 1 278,5 тыс. рублей.

Кроме того, дебиторская задолженность со сроком возникновения более 12 месяцев в сумме 80 189 тыс. рублей как долгосрочная или просроченная одним из администраторов доходов в ф. 0503169 не отражена; имеются случаи когда дебиторская задолженность со сроком возникновения более 12 месяцев как долгосрочная или просроченная в ф. 0503169 не отражена.

По итогам проведенной проверки главным администраторам доходов направлены отчеты с предложениями об устранении нарушений. В отчетности за 1 квартал 2016 года главными администраторами доходов отражена как дебиторская, так и кредиторская задолженность с выделением сумм просроченной дебиторской, кредиторской задолженности, а также долгосрочной задолженности на начало года и на конец отчетного периода.

**2. Особенности при проверке организации бухгалтерского учета доходов главными администраторами доходов.**

В ходе проверки отчетности главных администраторов доходов установлено, что в нарушение п. 3 раздела 1 и п. 197 раздела III Приказа Минфина России от 01.12.2010 № 157н, учет расчетов некоторыми администраторами осуществляется по фактическому поступлению, а не по методу начисления, что повлекло искажение форм бюджетной отчетности (ф. 0503130, ф. 0503121, ф. 0503169).

Так, пояснительные записки в бюджетной отчетности администраторов содержали следующие формулировки: «предъявлено штрафных санкций на общую сумму 7 300 тыс. рублей, перечислено в доход городского бюджета 1 765 тыс. рублей», «Управление являлось администратором доходов в части штрафов, наложенных по возбужденным административным делам по фактам нарушений до 31 декабря 2013 года», «доход в местный бюджет в 2015 году поступал как задолженность прошлых лет». Следовательно, исходя из указанных формулировок, администраторам следовало в отчетности отразить дебиторскую задолженность на начало или конец года. Тем не менее в балансах данных по наличию дебиторской задолженности не значилось, в связи с чем контрольно-счетной палатой были направлены запросы о причинах не отражения сумм задолженностей.

 Согласно представленных ответов, начисление сумм доходов производится по фактическому поступлению денежных средств на лицевой счет. Указанная норма закреплена в положениях об Учетной политике администраторов доходов.

Между тем, согласно ч. 3 ст. 8 Закона от 06.12.2011 № 402 – ФЗ «О бухгалтерском учете» в рамках формирования учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета субъектом учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами.

Определение в Положении об Учетной политике нормы по отражению доходов по фактическому поступлению противоречит Приказу Минфина России от 01.12.2010 № 157н, где сказано, что «бухгалтерский учет ведется методом начисления, согласно которому результаты операций признаются по факту их совершения, независимо от того, когда получены денежные средства…». Кроме того, согласно п. 197 раздела III Приказа Минфина России от 01.12.2010 № 157н счет 205 00 «Расчеты по доходам» предназначен для учета расчетов по суммам доходов (поступлений), начисленных учреждением в момент возникновения требований к их плательщикам, возникающих в силу договоров, соглашений, а также при выполнении субъектом учета возложенных согласно законодательству Российской Федерации на него функций, а также поступивших от плательщиков предварительных оплат.

Таким образом, Приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н установлен метод учета доходов по начислению и не предоставляет право субъекту учета определять иной способ их учета.

В соответствии со ст. 160.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации администратор доходов осуществляет начисление, учет и контроль за правильностью начисления, полнотой и своевременностью осуществления платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним и осуществляет взыскание задолженности по платежам в бюджет.

Организация учета администрируемых доходов по фактическому поступлению не обеспечивает полноту их учета, затрудняет контроль за полнотой поступления и приводит к искажению бюджетного учета и отчетности.

По итогам внешней проверки установлено не отражение в Сведениях ф. 0503169, Балансе ф. 0503130 дебиторской задолженности на 01.01.2015 в сумме 305,2 тыс. и на 31.12.2015 в сумме 6 474,3 тыс. рублей.

Администраторам доходов были направлены отчеты по проверкам с предложениями по внесению изменений в Учетную политику и отражению сумм дебиторской задолженности, по итогам за 1 квартал 2016 года администраторами доходов представлена информация по устранению нарушений, выявленных при внешней проверке бюджетной отчетности.

**3. Особенности при раскрытии информации в разделе 2 сведений по дебиторской и кредиторской задолженностей.**

В соответствии с п. 167 Инструкции от 28.12.2010 № 191н, в разделе 2 Приложения Сведений ф. 0503169 раскрывается аналитическая информация о просроченной дебиторской, кредиторской задолженности учреждения. При этом критерии определения показателей, подлежащих отражению в разделе 2 Приложения (размер задолженности, дата возникновения, иные критерии), устанавливаются:

для главных администраторов средств бюджета - финансовым органом соответствующего бюджета;

для получателей бюджетных средств - главным распорядителем бюджетных средств, с учетом критериев, установленных финансовым органом соответствующего бюджета.

Согласно критериям, определенным финансовым органом муниципального образования, формирование бюджетной отчетности главных распорядителей средств городского бюджета и сводной отчетности бюджетных и автономных учреждений муниципального образования следует руководствоваться письмом Минфина России от 30.12.2015 № 02-07-07/77754 «Об особенностях составления и представления годовой бюджетной отчетности и сводной бухгалтерской отчетности государственных бюджетных и автономных учреждений главными администраторами средств федерального бюджета за 2015 год».

В пункте 2.7 письма Минфина России от 30.12.2015 № 02-07-07/77754 указано, что информация в Сведениях по дебиторской и кредиторской задолженности ф. 0503169 за 2015 год главными администраторами средств федерального бюджета отражается с учетом следующих особенностей:

раздел 2 Сведений ф. 0503169 заполняется в разрезе контрагентов по показателям свыше 1 млн. руб.;

раздел 2 Сведений ф. 0503169 заполняется Федеральной налоговой службой в разрезе контрагентов по показателям свыше 500 млн. руб.

Таким образом, Минфином России для Федеральной налоговой службы установлен отдельный критерий по размеру задолженности, подлежащий раскрытию в разделе 2 приложения Сведений ф. 0503169.

В ф. 0503160 бюджетной отчетности налоговой службы (представленной по коду элемента доходов 04 - бюджет города) указано, что задолженность по расчетам с налогоплательщиками по счету 1 205 00 000 «Расчеты по доходам» в сумме более 500 млн. рублей отсутствует.

При этом следует отметить, что общий объем поступлений по счету 1 205 00 000 составил 544 млн. рублей. Следовательно, при использовании критерия, установленного Минфином России для отчетности с кодом элемента доходов 01- Федеральный бюджет, раздел 2 Сведений ф. 0503169 налоговым органом заполнен не будет в связи с отсутствием сумм задолженностей в объемах свыше 500 млн. рублей.

Таким образом, по налоговому органу муниципального образования сведения о просроченной задолженности в разрезе наиболее крупных неплательщиков отсутствуют.

По итогам внешней проверки, в целях предоставления сведений о просроченной задолженности в разрезе наиболее крупных плательщиков для её дальнейшего анализа, в том числе возможности взыскания, финансовым органам необходимо (по согласованию с налоговым органом) рассмотреть вопрос об установлении критерия (размер задолженности) при отражении сведений в разделе 2 «Сведения о просроченной задолженности» ф. 0503169, представленной по коду элемента доходов 04 - бюджет города.

**Заключение**

Обобщая изменения, внесенные в бюджетное законодательство, инструкцию о порядке составления и представления отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также непосредственно проведенная внешняя проверка бюджетной отчетности за 2015 год позволяют сделать вывод о наличии следующих особенностей при проверке сведений по дебиторской и кредиторской задолженности:

1. Необходимость отражения в бюджетной отчетности (ф. 0503169) сведений о просроченной дебиторской и кредиторской задолженности на начало и на конец отчетного периода.

2. Необходимость отражения в бюджетной отчетности (ф. 0503169) сведений о долгосрочной дебиторской и кредиторской задолженности на начало и на конец отчетного периода.

3. Ведение учета доходов главными администраторами доходов по фактическому поступлению, а не по методу начисления повлекло искажение форм бюджетной отчетности.

4. Сведения о просроченной задолженности в разрезе наиболее крупных неплательщиков по налоговому органу отсутствуют в связи применением финансовым управлением критерия по сумме задолженности, установленного Минфином России для сдачи отчетности с кодом элемента 01- федеральный бюджет.

По итогам проведенной проверки, а также в целях полноты проверки сведений по дебиторской и кредиторской задолженностям необходимо:

1. Осуществлять контроль за отчетностью главных администраторов доходов в части отражения сумм просроченной и долгосрочной дебиторской и кредиторской задолженностям. При этом особое внимание следует уделять отчетности налоговых органов; органов по управлению и распоряжению имуществом; учреждений, осуществляющих строительство объектов за счет средств бюджетов всех уровней.
2. Осуществлять контроль за организацией учета доходов главными администраторами по методу начисления.
3. Осуществлять контроль за реальностью установленных критериев для составления годовой бюджетной отчётности.

Несомненно, выявленные особенности способствуют своевременному выявлению сумм дебиторской и кредиторской задолженностям, что в свою очередь позволяет своевременно с ней работать и не допускать необоснованного роста.

Дальнейшие изменения инструкции от 28.12.2010 № 191н, применяемые с отчетности на 01.03.2016 года (приказ Минфина Российской Федерации от 31.12.2015 № 229н) в части детализации изменения сумм дебиторской и кредиторской задолженности и дополнения формы отчетности 0503169 разделом 3 «Аналитическая информация о движении просроченной дебиторской, кредиторской задолженности» конечно, добавят нагрузки на бухгалтерию, но для контрольных органов позволят, несомненно более полно и достоверно проводить анализ бюджетной отчетности.

Список литературы и источников:

Бюджетный кодекс Российской Федерации.

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Приказ Минфина Российской Федерации от 28.12.2010 № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации».

Приказ Минфина Российской Федерации от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении 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 и Инструкции по его применению».

Ответ Минфина Российской Федерации на запрос контрольно-счетной палаты города Благовещенска от 21.05.2012 № 02-06-10/1787.

Письмо Минфина Российской Федерации от 28.10.2015 № 02-06-10/61888.

Письмо Минфина России от 06.04.2015 № 02-07-07/19181.

«Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях", 2015 год № 3: Н. М. Дементьева. Статья: Дебиторская и кредиторская задолженность:учет и порядок списания.

Отчеты о внешней проверке бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств за 2015 год.