

*Белова С. Н., адъюнкт Академии управления МВД России, г. Москва, cweta@inbox.ru*

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА СПИСАНИЯ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ В КОНКУРЕНТНОЙ СРЕДЕ

*В статье рассмотрен порядок списания бюджетными учреждениями дебиторской задолженности в конкурентной среде, в том числе проблемные вопросы определения начала течения срока исковой давности, возможные случаи прерывания срока исковой давности, документы-основания для ее списания, виды дебиторской задолженности. Автором предложены мероприятия по совершенствованию организации и учета списания дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности бюджетными учреждениями с применением элементов конкурентной среды. Наступлением срока уплаты налоговых и неналоговых платежей в сфере администрирования доходов бюджетов является момент, начиная с которого сумму, уплачиваемую плательщиком, следует учитывать как доход бюджета. При этом возникшая у лица обязанность по проведению платежа, не зависит от его воли или решений государственных органов, а вытекает из факта наличия оснований для уплаты налога, предусмотренных российским законодательством.*

**Ключевые слова:** бюджетные учреждения, списание дебиторской задолженности, истекший срок исковой давности, элементы конкурентной среды.

### Введение

Вопросы списания дебиторской задолженности в коммерческих организациях (для целей налогообложения с прибыли), а также их приоритеты и конкурентные преимущества при осуществлении приносящей доход деятельности освещены во многих нормативных правовых актах, их разъяснениях и научных трудах<sup>1</sup>.

Механизм же списания дебиторской задолженности в бюджетных учреждениях, в том числе приоритетность, порядок, применение некоторых элементов конкурентной среды при организации учета хозяйственной деятельности (например, по задолженности

<sup>1</sup> П. 2 ст. 266 Налогового кодекса РФ; Постановление Высшего Арбитражного суда РФ от 15.06.2010 № 1574/10; письмо МНС России от 16.06.2003

№ 02-4-10/695х556; письмо МНС России от 15.09.2004 № 02-5-10/53; от 30.03.2004 № 04-03-11/49; Авалян Р. М. Практика списания задолженности по налогам (сборам), пеням и штрафам // Бюджетный учет и отчетность в вопросах и ответах. 2011. № 8. С. 10–12; Аверченко Н. Н. Удальцова Н. Г. Что скажет Президиум ВАС РФ о безнадежной задолженности? // Справочно-правовая система КонсультантПлюс.

с истекшим сроком исковой давности, а также других долгов, нереальных для взыскания), освещен в литературе недостаточно полно.

Тема списания дебиторской задолженности в бюджетных учреждениях актуальна, потому что ее несвоевременное списание, в том числе без учета элементов конкурентной среды, связанных с действиями контрагентов, влияющих на срок списания (с учетом различных факторов, влияющих на срок списания — прерывание исчисления срока и др.), приводит к искажению данных отчетности учреждения, а, следовательно, к их недостоверности, отрицательно характеризуя его финансовое положение.

На практике в бюджетных учреждениях вышестоящими министерствами (ведомствами) не приветствуется ни дебиторская, ни кредиторская задолженность, а по фактам их увеличения или списания подведомственными учреждениями даются детализированные объяснения по срокам возникновения и контрагентам (дебиторам, кредиторам) в составе бюджетной квартальной и годовой отчетности. С 2011 года сведения по дебиторской (кредиторской) задолженности, включая задолженность с истекшим сроком исковой давности бюджетных учреждений, отражают в инвентаризационной описи расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ф. 0504089)<sup>2</sup>.

Целью и задачей исследования является изучение российского законодательства по теме разработки, так как в условиях объективного снижения доходов бюджет-

ной системы Российской Федерации особо пристального внимания требуют проблемы списания дебиторской задолженности бюджетными учреждениями, с учетом элементов конкурентной среды, связанных с действиями контрагентов, влияющих на срок списания.

## Порядок учета задолженности

Порядок учета хозяйственной деятельности бюджетными учреждениями с 1 января 2011 г. ведется на основании приказа Минфина России от 16.12.2010 г. № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению» (далее — Инструкция № 174н). Этот приказ в свою очередь базируется на положениях приказа Минфина России от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении 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 и Инструкции по его применению» (далее — Инструкция № 157н). Изменения, внесенные данными инструкциями, коснулись организации и ведения учета бюджетными учреждениями, в том числе посредством расширения (с 01 до 26 счета) перечня активов и обязательств, подлежащих учету за балансом, в состав которых также входит счет 04 «Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Безнадежная к взысканию дебиторская задолженность выявляется по результатам ежегодной обязательной инвентаризации<sup>3</sup>, которая проводится в порядке, установленном Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых

<sup>2</sup> Приложение 3 к приказу Минфина России от 15.12.2010 № 173н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственных органов), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и Методическими указаний по их применению».

<sup>3</sup> П. 3 ст. 1 и ст. 12 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

обязательств. Результаты инвентаризации оформляются Актом инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (форма № ИНВ-17).

### Срок исковой давности

Понятие исковой давности дано в статье 195 ГК РФ: «Исковой давностью признается срок для защиты прав по иску лица, право которого нарушено».

В течение срока исковой давности суды (общей юрисдикции, арбитражные, третейские) и другие государственные органы защищают нарушенные права. Применение исковой давности обусловлено тем, что установление спорных обстоятельств по истечении продолжительного времени не всегда может быть осуществлено с необходимой достоверностью.

Исковая давность побуждает бюджетные учреждения своевременно заботиться о защите своих прав, способствуя укреплению финансово-хозяйственной дисциплины в процессе осуществления расчетов, с учетом элементов конкурентной среды, связанных с действиями контрагентов, влияющих на срок давности.

Общий срок исковой давности установлен статьей 196 ГК РФ и составляет три года. Однако в статье 197 ГК РФ указано, что для отдельных видов требований могут устанавливаться специальные сроки, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком. Чаще всего они короче общего срока и имеют целью побудить организации быстрее воздействовать на своих должников (например, для исков, предъявленных в связи с ненадлежащим качеством работы, выполненной по договору подряда (ст. 725 ГК РФ — 1 год), с перевозкой грузов (ст. 797 ГК РФ — 1 год), с ненадлежащим исполнением договора имущественного страхования (ст. 966 ГК РФ — 2 года)). В связи с тем, что специальные сроки исковой давности, как правило, менее продолжитель-

ны, чем общий срок, их иногда называют сокращенными сроками. Единственный специальный срок больше общего срока исковой давности установлен по искам о применении последствий недействительности ничтожной сделки (ст. 181 ГК РФ — 10 лет).

Проблемным является вопрос начала течения срока исковой давности, потому что он зачастую не совпадает с датой возникновения задолженности. Трудностей не возникает, если срок исполнения обязательств обозначен в договоре. В этом случае течение срока исковой давности начинается по окончании срока исполнения.

Приостановление течения срока исковой давности случается относительно редко. Более важно, что сотрудники бухгалтерских и юридических подразделений бюджетного учреждения знают: в соответствии со статьей 203 ГК РФ течение срока исковой давности может прерываться (табл. 1).

### Порядок списания задолженности

Для целей бухгалтерского учета дебиторская задолженность списывается по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования, приказа (распоряжения) руководителя организации и других документов (п. 2 табл. 1). Основанием списания суммы дебиторской задолженности, в том числе, будет являться бухгалтерская справка к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами, в которой указываются: наименование, адрес, ИНН должника; сумма дебиторской задолженности; основание возникновения задолженности; дата образования долга; первичные документы, подтверждающие факт возникновения задолженности; документы, свидетельствующие об истребовании дебиторской задолженности и их реквизиты.

В бюджетных учреждениях чаще всего подлежит списанию с баланса дебиторская

Таблица 1

**Особенности списания дебиторской задолженности в бюджетных учреждениях**

Дебиторская задолженность:	
с истекшим сроком исковой давности	нереальная к взысканию
Особенности признания дебиторской задолженности	
<p>По общему правилу срок исковой давности для списания дебиторской задолженности — 3 года (ст. 196 ГК РФ).</p> <p>В соответствии со ст. 203 ГК РФ течение срока исковой давности может прерываться следующими фактами:</p> <p>а) предъявлением иска в установленном порядке (однако, если суд оставляет иск без рассмотрения, срок исковой давности по нему не прерывается);</p> <p>б) совершением должником действий, свидетельствующих о признании долга (частичная уплата задолженности: обращение к кредитору с просьбой об его отсрочке, подписание акта сверки расчетов; заявление о зачете встречного требования; уплата процентов за просрочку платежа изменение договора, из которого следует, что должник признает наличие долга и т. п.<sup>4</sup>). В этих случаях срок исковой давности начинает отсчитываться заново (ст. 203 ГК РФ).</p> <p>Срок исковой давности прерывается каждый раз, как только обязанное лицо совершило перечисленные действия, и без какого-либо ограничения. Прерывание срока исковой давности означает, что дебиторскую задолженность с бюджетного учета списывать нельзя</p>	<p>Задолженность можно классифицировать как нереальную к взысканию в случаях, если выполняется одно из перечисленных условий:</p> <p>— если истек срок исковой давности — 3 года (ст. 196 ГК РФ);</p> <p>— если обязательство прекращено из-за невозможности его исполнения (ст. 416 ГК РФ);</p> <p>— если обязательство прекращено на основании акта государственного органа (ст. 417 ГК РФ);</p> <p>— если обязательство прекращено в связи с ликвидацией организации (ст. 419 ГК РФ).</p> <p>Если есть несколько оснований признать долг безнадежным, то он признается таковым в периоде возникновения первого из вышеперечисленных оснований<sup>5</sup>.</p> <p>Субъективная оценка вероятности погашения долга сотрудниками бюджетного учреждения не может служить основанием для ее списания с балансового учета.</p> <p>Даже после признания дебиторской задолженности нереальной к взысканию и списания ее с балансового учета такая задолженность должна учитываться на забалансовом счете 04 «Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов» для наблюдения в течение 5 лет (иного срока, установленного законодательством) за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должников (п. 339 Инструкции № 157)</p>
Документы, являющиеся основанием для правомерного списания дебиторской задолженности:	
<ul style="list-style-type: none"> <li>— документы, подтверждающие факт осуществления хозяйственной операции (накладные, акты выполненных работ (услуг), договоры, счета-фактуры и т. д.);</li> <li>— акты сверки взаимных расчетов, если дебитор — юридическое лицо;</li> <li>— решение суда, органа, должностного лица, уполномоченного рассматривать дела об административных правонарушениях, если дебитор — юридическое или физическое лицо;</li> <li>— акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами;</li> <li>— приказы (распоряжения) руководителя учреждения о списании задолженности в качестве безнадежной к взысканию и (или) с истекшим сроком давности;</li> <li>— документы, подтверждающие нереальность взыскания долга, если долг списывается до истечения срока давности (выписка из ЕГРЮЛ о ликвидации организации; акты судебного пристава-исполнителя о невозможности взыскания долга с организации-должника либо физического лица, постановления об окончании исполнительного производства и возвращении взыскателю исполнительного документа; другие документы, подтверждающие невозможность взыскания долга);</li> <li>— решение органа (министерства (ведомства)), осуществляющего в отношении бюджетного учреждения функции и полномочия учредителя</li> </ul>	

<sup>4</sup> Письмо Минфина России от 19.05.08 № 03-03-06/1/323; письмо Управления Федеральной налоговой службы по Москве от 02.08.06 № 20-12/68343.

<sup>5</sup> Письмо Минфина России от 28. 03. 2008 № 03-03-06/4/18.

задолженность с истекшим сроком исковой давности. Кроме того, могут списываться другие долги, нереальные для взыскания. Такие случаи предусмотрены Гражданским кодексом РФ, другими законами, иными правовыми актами<sup>6</sup>. Списание дебиторской задолженности в бюджетных учреждениях имеет ряд особенностей.

В коммерческих организациях дебиторская задолженность с истекшими сроками исковой давности и другие долги, нереальные для взыскания, списываются за счет резерва по сомнительным долгам (если он создается) или на финансовые результаты (если вышеуказанный резерв не создается). Причем, если для списания долгов созданного резерва окажется недостаточно, остаток долга относится на финансовые результаты. В бюджетных учреждениях списание дебиторской задолженности должно производиться на финансовый результат учреждения с одновременным отнесением на забалансовый счет 04 (для ее учета в течение пяти лет после списания в разрезе контрагентов, сроков возникновения, списания и т. д.).

## Элементы конкурентной среды

Необходимо учитывать элементы конкурентной среды коммерческих организаций, так как в случае неисполнения покупателем обязательства, связанного с поставкой товаров, датой оплаты признается наиболее ранняя из следующих дат: а) день истечения срока исковой давности; б) день списания дебиторской задолженности.

Так, в статье 200 ГК РФ указано, что «течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права». По обя-

<sup>6</sup> Например, ст. 416 ГК РФ «Прекращение обязательства невозможностью исполнения» (вследствие гибели индивидуально-определенной вещи, смерти гражданина, участвующего в обязательстве и т. п.); ст. 419 ГК РФ «Прекращение обязательства ликвидацией юридического лица».

зательствам с определенным сроком исполнения течение исковой давности начинается по окончании срока исполнения. Однако по обязательствам, срок исполнения которых не определен либо определен моментом востребования, течение исковой давности начинается с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства<sup>7</sup>.

В случаях, установленных статьей 202 ГК РФ, течение срока исковой давности может быть приостановлено (например, если предъявлению иска препятствовало чрезвычайное и непреднамеренное при данных условиях обстоятельство (непреодолимая сила); в силу приостановления действия закона или иного подзаконного акта, регулирующего соответствующее отношение и др.).

Течение срока исковой давности может приостанавливаться при условии, что указанные обстоятельства возникли или продолжали существовать в последние шесть месяцев срока давности. Со дня прекращения обстоятельства, послужившего основанием приостановления срока давности, течение ее срока продолжается, а оставшаяся часть срока удлиняется до шести месяцев<sup>8</sup>.

Долгами, нереальными к взысканию, признаются долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращается вследствие невозможности его исполнения<sup>9</sup>.

Статья 208 ГК РФ содержит требования, на которые исковая давность не распространяется: требования о защите личных неимущественных прав и других нематериальных благ, кроме случаев, предусмотренных законом; требования вкладчиков к банку

<sup>7</sup> Согласно ст. 314 ГК РФ такие обязательства должны быть исполнены в разумный срок после их возникновения. Последний определяется с учетом предмета обязательства, условий его исполнения и других обстоятельств, влияющих на действия должника по исполнению.

<sup>8</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.09.2005 № А66-2539/2005.

<sup>9</sup> П. 2 ст. 266 НК РФ.

о выдаче вкладов; требования о возникновении вреда, причиненного жизни или здоровью гражданина, и др.

Следует отметить, что, хотя подписание акта сверки расчетов с контрагентом и служит доказательством признания долга перед поставщиком, подрядчиком, однако такое письменное подтверждение после того, как срок исковой давности истек, не восстанавливает и не продлевает его.

Ошибочно было бы считать, что после истечения срока исковой давности кредитор (бюджетное учреждение) не может потребовать исполнения обязательств, так как срок исковой давности его не прекращает. Такое право кредитор может реализовать во внесудебном порядке, поэтому бюджетному учреждению необходимо принимать всевозможные меры по взысканию дебиторской задолженности до истечения срока исковой давности. Например, в случае, если у кредитора имеется встречная задолженность, превышающая в сумме дебиторскую задолженность, допускается погашение дебиторской задолженности путем проведения зачета встречных требований по заявлению.

Следует учесть, что бюджетному учреждению необязательно ждать, пока у должника появятся денежные средства для погашения задолженности. При условии, что принятые меры не принесли результата, бюджетное учреждение вправе применить следующие элементы конкуренции коммерческих организаций: уступить право требования долга другому лицу (согласие должника для этого не требуется) с передачей всех документов, подтверждающих право требования новому кредитору (п. 2 ст. 382 ГК РФ); предъявить иск и взыскать дебиторскую задолженность в судебном порядке.

## Риски

У предприятия (учреждения) любой организационной формы, не списавшего дебиторскую или кредиторскую задолженность своевременно, должны быть в на-

личии документы (письма от контрагента, акты сверки задолженности, подписанные контрагентом), подтверждающие прерывание срока исковой давности. В противном случае не избежать доначисления налога на прибыль (в коммерческих организациях) и штрафных санкций за искажение бухгалтерской отчетности (в бюджетных учреждениях — административная ответственность, ст. 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях) при ревизии (проверке).

## Администрирование доходов бюджетной системы России

С 2006 года на бюджетные учреждения возложены новые полномочия по администрированию доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации с закреплением индивидуального перечня кодов доходов бюджетной классификации Российской Федерации за каждым министерством (ведомством, учреждением) в соответствии с направлением его основной деятельности. Однако до настоящего времени не решен вопрос списания дебиторской задолженности физических лиц, начисленной согласно постановлениям и решениям соответствующих органов, уполномоченных рассматривать дела об административных правонарушениях (штрафы за правонарушения в области дорожного движения, нарушения в области таможенных правил, защиты государственной границы Российской Федерации и обеспечения режима пребывания иностранных граждан или лиц без гражданства на территории Российской Федерации и др.), по которой срок исковой давности истек. Например, по административным штрафам в области дорожного движения он в настоящее время составляет два года.

В соответствии со ст. 44 НК РФ момент возникновения у физических и юридических лиц обязанности по уплате конкретного налога и сбора является момент возникно-

вения предусмотренных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога.

Имеется следующая особенность: в сфере администрирования доходов бюджетов именно наступление срока уплаты налоговых и неналоговых платежей и будет являться моментом, начиная с которого сумму, уплачиваемую плательщиком, следует учитывать как доход бюджета. При этом возникшая у физического или юридического лица обязанность по уплате платежа, не зависит от его воли или решений государственных органов, а вытекает из факта наличия оснований для уплаты налога, предусмотренных российским законодательством.

Определение момента признания администрируемых доходов наиболее актуально именно для администраторов доходов бюджета, осуществляющих администрирование неналоговых доходов бюджетов (разного рода штрафы и другие платежи). Это связано с тем, что момент возникновения претензий к плательщикам устанавливать достаточно сложно из-за многоэтапности административных процедур. Так, одним из документов, на основании которого происходит пополнение доходной части бюджета, является постановление о наложении административного наказания.

Согласно нормам, закрепленным в КоАП РФ, постановление вступает в законную силу не сразу, а по истечении 10 суток. В течение этого времени лицо, привлеченное к административной ответственности, принимает решение о добровольной уплате либо административной ответственности, либо административного штрафа или об обжаловании постановления в судебном порядке в случае несогласия с его вынесением. При этом обязанность физического или юридического лица по перечислению в доход бюджета денежных средств наступает только в следующих случаях: по окончании срока для обжалования (если документ не был обжалован правонарушителем); с момента вынесения (вступления в законную силу) акта

вышестоящего должностного органа, должностного лица или суда.

Неналоговые доходы в виде штрафов и других платежей, перечисляемые на единый счет бюджета, следует учитывать как доход бюджета с момента вступления в законную силу административного либо судебного акта, устанавливающего основание и размер штрафной санкции.

С 1 января 2008 г. утратила силу часть 4 статьи 32.2 КоАП РФ, в которой была предусмотрена обязанность лица, привлеченного к административной ответственности, направлять копию документа об уплате штрафа в орган, вынесший постановление, поэтому единственным источником информации о погашении дебиторской задолженности стал выступать территориальный орган Федерального казначейства.

В последнее время активно обсуждается тема перехода к предоставлению государственных и муниципальных услуг посредством современных конкурентных информационно-коммуникационных технологий, построенные так называемого «электронного правительства» Российской Федерации.

В систему предоставления сервиса органов Федерального казначейства по передаче данных об оплате услуг в рамках межведомственного взаимодействия входит около 30 федеральных органов исполнительной власти (главные администраторы (администраторы) доходов), являющихся потребителями данных<sup>10</sup>.

## Заключение

В рамках совершенствования управления дебиторской задолженностью бюджет-

---

<sup>10</sup> Подробнее об электронном бюджете: *Белова С. Н.* Администрирование доходов бюджетов органами исполнительной власти и роль органов внутренних дел в информационной системе управления общественными финансами // Россия: перспективы роста. Материалы V международно-практической школы — семинара аспирантов и молодых ученых. Владимир: АНО ВПО «ВИБ», 2011. С. 12–18.

ным учреждениям необходимо использовать возможности информационного взаимодействия по portalу государственных и муниципальных услуг, который входит в глобальную конкурентную информационную систему управления общественными финансами «Электронный бюджет», включающую администраторов доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации.

Учет элементов конкурентной среды, связанных с действиями контрагентов и дебиторов, влияющими на сроки давности их долгов, не только может повысить эффективность списания дебиторской задолженности бюджетных учреждений, но и обеспечить конкурентоспособное администрирование бюджетной системы России.

### Список литературы

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ.
2. *Авалян Р. М.* Практика списания задолженности по налогам (сборам), пеням и штрафам // Бюджетный учет и отчетность в вопросах и ответах. М.: МЦФЭР. 2011. № 8.
3. *Аверченко Н. Н., Удальцова Н. Г.* Что скажет Президиум ВАС РФ о безнадежной задолженности? // Справочно-правовая система КонсультантПлюс.
4. *Белова С. Н.* Администрирование доходов бюджетов органами исполнительной власти и роль органов внутренних дел в информационной системе управления общественными финансами // Россия: перспективы роста. Материалы V международно-практической школы — семинара аспирантов и молодых ученых. Владимир: АНО ВПО «ВИБ», 2011. С. 12–18.
5. Приказ Минфина России от 16.06.1995 № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».
6. Постановление Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».

---

*S. Belova, an associate, Academy of management of Russian Interior Ministry, cweta@inbox.ru*

### IMPROVING DEBTS RELIEF BY BUDGETARY INSTITUTIONS IN A COMPETITIVE ENVIRONMENT

This article describes the order of repudiate debts by budgetary institutions in a competitive environment, including the problematic issues of determining the beginning of the period of limitation, possible cases of limitation period.

The author proposes measures to improve the organization and accounting of write-offs of debts with expired limitation period in view of the competitive environment.

**Key words:** budgetary institutions, debts relief, expired limitation period, elements of the competitive environment.