А. Гусев

Журнал "Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение" № 6/2012

Вопросы проверки расчетов с подотчетными лицами достаточно часто включаются в программу ревизии финансово-хозяйственной деятельности, проводимой органами финансового контроля. В статье будут рассмотрены типовые ошибки, выявляемые в ходе проверок расчетов с подотчетными лицами.

Все ошибки, допускаемые бюджетными учреждениями при осуществлении расчетов с подотчетными лицами, можно условно разделить на три основные группы:

- нарушения, связанные с направлением должностных лиц бюджетного учреждения в командировки;
- нарушения документального оформления расчетов с подотчетными лицами;
- несоблюдение требований нормативных актов, регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами.

Какие нарушения в каждой из указанных выше групп встречаются у бюджетных учреждений?

Нарушения, связанные с оформлением документов на служебные командировки

Деятельность любого бюджетного учреждения не обходится без направления своих работников в служебные командировки. Ошибки, допускаемые при этом, являются, наверное, самими распространенными из всех связанных с расчетами с подотчетными лицами.

Возмещение расходов на проезд

В соответствии с **п. 12 Положения 749[1]** расходы на проезд к месту командировки и

обратно к месту постоянной работы возмещаются при наличии документов (билетов), подтверждающих эти расходы. Напомним, что
Инструкцией 62[2]
предусмотрено (
п. 19
), что в тех случаях, когда командированному работнику был выдан аванс на расходы по служебной командировке, а документы, подтверждающие произведенные работником расходы на проезд, представлены быть не могут, руководитель учреждения имеет право разрешить оплату проезда по минимальной стоимости (например, при проезде железнодорожным транспортом – по стоимости проезда в плацкартном вагоне). Однако, поскольку Инструкция № 62 применяется в части, не противоречащей ТК РФ (
ст. 423 ТК РФ
), а также Положению № 749, возмещение стоимости проезда при отсутствии документов (билетов), подтверждающих эти расходы, будет являться нарушением.

Одним из самых распространенных нарушений, связанных с возмещением расходов на проезд, является возмещение расходов, которые согласно законодательству возмещению не подлежат либо подлежат, но не в том размере, в котором фактически были произведены. Например, при приобретении проездных документов, в частности на железнодорожный транспорт, работник нередко приобретает и полис добровольного страхования пассажиров на транспорте. Данные расходы в соответствии с нормами Положения № 749 и **ст. 168 ТК РФ** возмещению не подлежат. Командированному работнику возмещаются расходы по страховым платежам только по обязательному государственному страхованию пассажиров на транспорте, которые входят в стоимость проездного билета.

Кроме того, нередко командировочные расходы сотрудников на проезд возмещаются с превышением допустимых норм. Чаще всего это нарушение возникает при оплате стоимости проезда железнодорожным транспортом в вагоне повышенной комфортности категории «СВ» работникам бюджетных учреждений, тогда как в соответствии с нормативными актами работник мог воспользоваться только купе. Напомним, что работникам, работающими в учреждениях, финансируемых за счет средств федерального бюджета, расходы на проезд возмещаются в размерах, утвержденных **пп. «в» п. 1 Постановления Правительства РФ от 02.10.2002 729 «О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории РФ, работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета»**
(далее – Постановление № 729). В этом пункте дословно сказано, что работникам расходы на проезд к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы (включая страховой взнос на обязательное личное страхование пассажиров на транспорте, оплату услуг по оформлению проездных документов, расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями) возмещаются в размере

фактических расходов, подтвержденных проездными документами, но не выше стоимости проезда железнодорожным транспортом – в купейном вагоне скорого фирменного поезда.

Расходы, превышающие данные нормы, могут быть возмещены работнику бюджетного учреждения при разрешении на их совершение, данном руководителем учреждения, и только при наличии экономии денежных средств, выделенных из федерального бюджета, или при осуществлении бюджетным учреждением приносящей доход деятельности и только за счет данных средств (п. 3 Постановления № 729). В случае превышения вышеуказанных норм самим руководителем бюджетного учреждения решение о возмещении данных расходов должно приниматься вышестоящим руководителем. Заметим, что ограничения по оплате в пределах указанных норм не распространяются на случаи оплаты стоимости проезда за счет средств от приносящей доход деятельности и в пределах норм, установленных учреждением самостоятельно.

Расходы по найму жилого помещения

Характерным нарушением при возмещении расходов по найму жилого помещения также является превышение установленных норм. Напомним, что работникам бюджетных учреждений расходы по найму жилого помещения в месте нахождения в командировке возмещаются по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами, но не выше 550 руб. в сутки (**п. 1 Постановления 729**). В случае превышения данной суммы, как и в случае с проездом к месту служебной командировки, расходы должны возмещаться за счет экономии денежных средств, выделенных из федерального бюджета, или за счет средств от приносящей доход деятельности.

Кроме того, **п. 1 Постановления 729** предусмотрены случаи возмещения стоимости проживания при отсутствии документов, подтверждающих данные расходы, из расчета 12 руб. в сутки. Однако следует иметь в виду, что производить указанные выплаты (12 руб. в сутки) нельзя в случае отсутствия документов на проживание во время вынужденной остановки работника в пути. Согласно
п. 13 Постановления 749
в случае вынужденной остановки в пути работнику возмещаются расходы по найму жилого помещения,
только
подтвержденные соответствующими документами.

Дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные)

При выплате суточных также встречаются различные нарушения, например их выплата в неустановленном размере или неправильное определение дней, за которые работнику положена выплата суточных.

Кроме того, нередки случаи, когда командированному работнику в месте командировки предоставляется бесплатное помещение, а иногда и питание. Некоторые бухгалтеры считают, что в данном случае командированному работнику не должны возмещаться суточные. Данное мнение ничем не обосновано, поскольку в соответствии с **п. 11 Постановления 749**
суточные возмещаются работнику за каждый день нахождения в командировке, включая выходные и нерабочие праздничные дни, а также за дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки в пути. Заметим, что исключением из этого правила являются случаи направления работника в командировку в местность, откуда он исходя из условий транспортного сообщения и характера выполняемой в командировке работы имеет возможность ежедневно возвращаться к месту постоянного жительства. В данном случае суточные не выплачиваются. Например, если работник выехал в командировку 11 июня и в этот же день вернулся, то суточные ему выплачиваться не должны.

Напомним, что вопрос о целесообразности ежедневного возвращения работника из места командирования к месту постоянного жительства в каждом конкретном случае решается руководителем организации с учетом дальности расстояния, условий транспортного сообщения, характера выполняемого задания, а также необходимости создания работнику условий для отдыха.

Обратите внимание:

В случае временной нетрудоспособности командированного работника ему на общих основаниях (кроме случаев, когда командированный работник находится на стационарном лечении) выплачиваются суточные в течение всего времени, пока он не имеет возможности по состоянию здоровья приступить к выполнению возложенного на него служебного поручения или вернуться к месту своего постоянного места жительства, но не свыше двух месяцев. За период временной нетрудоспособности

командированному работнику на общих основаниях выплачивается пособие по временной нетрудоспособности. Дни временной нетрудоспособности в срок командировки не включаются (**п. 25 Положения 749**).

Нарушения документального оформления расчетов с подотчетными лицами

К нарушениям документального оформления расчетов с подотчетными лицами , можно отнести, в частности, следующие.

Возмещение произведенных расходов при отсутствии подтверждающих документов

Данное нарушение является одним из наиболее грубых. Напомним, что в соответствии со **ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»** (далее – Закон о бухгалтерском учете) и **п. 7 Инструкции 157н[3]** все хозяйственные операции, проводимые учреждением, должны оформляться оправдательными документами. Последние служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по унифицированным формам, утвержденным согласно законодательству РФ правовыми актами уполномоченных органов исполнительной власти, а документы, формы которых не унифицированы, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование участника хозяйственной операции, от имени которого составлен документ, а также его идентификационные коды;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц и их расшифровку.

Кроме того, согласно **ч. 1 ст. 161 ГК РФ** сделки, заключаемые между юридическими лицами, а также между ними и гражданами, должны совершаться в простой письменной форме путем составления документов, выражающих их содержание и подписанных лицом или лицами, совершающими сделки, или должным образом уполномоченными ими лицами (**ч. 1 ст. 160 ГК РФ**). Таким образом, при отсутствии подтверждающих документов контрольными органами может быть констатировано неправомерное использование средств.

Несоблюдение предельного размера расчетов наличными деньгами

В соответствии с **ч. 2 ст. 861 ГК РФ** расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием граждан, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, производятся в безналичном порядке. Расчеты между этими лицами могут производиться также наличными деньгами, если иное не установлено законом. Введение правил осуществления расчетов в РФ отнесено к компетенции ЦБ РФ (**п. 4 ст. 4 Федерального закона от 10.07.2002 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»**).

В настоящее время предельный размер расчетов установлен **Указанием ЦБ РФ от 20.06.2007 1843-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя»** и составляет 100 000 руб.

Предельный размер расчетов наличными деньгами относится к расчетам в рамках одного договора, заключенного между юридическими лицами. Расчеты наличными деньгами, осуществляемые между юридическими лицами по одному или нескольким денежным документам по одному договору, не могут превышать предельный размер расчетов наличными деньгами (**Письмо ЦБ РФ от 02.07.2002 85-Т и МНС РФ от 01.07.2002 24-2-02/252**).

Выдача денежных средств под отчет без письменного заявления получателя

Согласно **п. 105 Инструкции 174н[4]** и **п. 4.4 Положения ЦБ РФ 373-П[5]** денежные средства под отчет выдаются по распоряжению руководителя учреждения на основании письменного заявления получателя, в котором в обязательном порядке должны быть указаны назначение аванса и срок, на который он выдается. Кроме того, к заявлению необходимо приложить расчет (обоснование) размера аванса (**п. 213 Инструкции 157н**). Форма указанного расчета ничем не утверждена, следовательно, он может составляться в произвольной форме.

Обратите внимание:

Заявление подотчетного лица в обязательном порядке должно содержать собственноручную надпись руководителя учреждения о сумме выдаваемых наличных денег и о сроке, на который выдаются наличные деньги, а также его подпись и дату (**п. 4.4 Положения ЦБ РФ 373-П**). Указанная надпись должна иметься на каждом заявлении о выдаче денежных средств под отчет. Заметим, до 01.01.2012 аналогичное требование в законодательстве отсутствовало, и некоторые учреждения для отдельных видов операций (например, выдачи денег для осуществления каких-либо хозяйственных расходов) закрепляли срок представления авансовых отчетов приказом или распоряжением руководителя, в том числе и в учетной политике учреждения.

Нарушение требования к оформлению авансовых отчетов

Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии – руководителю учреждения авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами. К авансовому отчету прилагаются командировочное удостоверение, оформленное надлежащим образом, документы о найме жилого помещения, фактических расходах по проезду (включая страховой взнос на обязательное личное страхование пассажиров на транспорте, оплату услуг по оформлению проездных документов и предоставлению в поездах постельных принадлежностей) и об иных расходах, связанных с командировкой.

Напомним, что авансовый отчет должен быть составлен по форме 0504049, приведенной в приложении 4 к **Приказу 173н[6]**. В соответствии с требованиями приложения 5 к указанному приказу подотчетные лица приводят сведения о себе на лицевой стороне авансового отчета и заполняют графы 1 – 6 на оборотной стороне о фактически израсходованных ими суммах с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы. Документы, приложенные к авансовому отчету, нумеруются подотчетным лицом в порядке их записи в отчете.

В бухгалтерии учреждения авансовый отчет проверяется на предмет правильности оформления и наличия документов, подтверждающих произведенные расходы, обоснованности расходования средств. На оборотной стороне авансового отчета заполняются графы 7 – 10, содержащие сведения о расходах, принимаемых учреждением к бухгалтерскому учету. Суммы денежных средств, полученных подотчетным лицом авансом, приводятся с указанием даты получения и кодов соответствующих аналитических счетов бухгалтерского учета. Проверка авансового отчета, его утверждение руководителем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный руководителем учреждения.

Заметим, что на практике довольно-таки распространенными являются случаи отсутствия на авансовом отчете подписи подотчетного лица, а также незаполнения обязательных его реквизитов как подотчетным лицом, так и работниками бухгалтерии учреждения.

Выдача денежных средств работникам учреждения, имеющим задолженности по предыдущим авансам

Согласно **п. 4.4 Положения ЦБ РФ 373-П** и **п. 214 Инструкции 157н** выдача наличных денег под отчет должна производиться исключительно при условии полного отчета подотчетного лица по ранее выданному ему авансу. Отметим, что полный отчет подотчетного лица предполагает представление авансового отчета с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы, а также возврат сумм неизрасходованного аванса в кассу учреждения.

Нарушения порядка внесения исправлений в первичные учетные документы

Принятие к бухгалтерскому учету документов, оформляющих операции с наличными или безналичными денежными средствами, содержащих исправления, не допускается. Иные первичные (сводные) учетные документы, содержащие исправления, принимаются к бухгалтерскому учету в случае, когда исправления внесены по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, надписью «Исправленному верить» («Исправлено») и датой внесения исправлений (**п. 10 Инструкции 157н**, **п. 5 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете**).

Нарушения при оформлении командировочных расходов

К указанным нарушениям можно отнести отсутствие или ненадлежащее оформление:

- служебного задания и отчета о его исполнении (**п. 6 Постановления 749**);
- приказов (распоряжений) о направлении работников в командировку (**п. 3 Постановления 749**
);
- командировочных удостоверений (за исключением случаев направления работников за пределы территории РФ) (**п. 7 Постановления 749**);
- журнала учета работников, выбывающих в служебные командировки из командирующей организации (**п. 1**, **2 Порядка 739н[7]**);
- приказа (распоряжения) руководителя учреждения о назначении работника организации, ответственного за ведение вышеуказанных журналов, а также за проставление отметок в командировочных удостоверениях (**п. 5 Порядка 739н**).

Несоблюдение требований нормативных актов, регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами

Наиболее распространенными нарушениями, относимыми к данной группе, являются следующие.

Нарушения при проведении инвентаризации расчетов с подотчетными лицами

В соответствии с **п. 20 Инструкции 157н** инвентаризация имущества, финансовых активов и обязательств должна проводиться бюджетным учреждением в порядке, предусмотренном нормативными правовыми актами, принятыми Минфином согласно законодательству РФ. В настоящее время данный порядок регламентирован **Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств**, утвержденными **Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 49** (далее – Методические указания). Согласно **п. 1.3 Методических указаний** инвентаризации подлежат все имущество учреждения независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (даты выдачи, целевое назначение) (**п. 3.47 Методических указаний**).

Инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна также установить:

- правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;
- правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

Несоблюдение порядка списания дебиторской задолженности по подотчетным суммам

В соответствии с **п. 106 Инструкции 174н** списание с балансового учета задолженности подотчетных лиц, признанной согласно законодательству РФ нереальной ко взысканию, отражается по **кредиту** соответствующих счетов аналитического учета **счета 0 208 00 000**

«Расчеты с подотчетными лицами» и
дебету счета 0 401 20 273
«Чрезвычайные расходы по операциям с активами» с одновременным отражением списанной задолженности на
забалансовом счете 04
«Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Напомним, если обязательство предусматривает или позволяет определить день его исполнения или период времени, в течение которого оно должно быть исполнено, оно подлежит исполнению в этот день или, соответственно, в любой момент в пределах указанного периода (**ст. 314 ГК РФ**). Отсчет срока исковой давности по таким обязательствам начинается по окончании срока их исполнения (
ст. 200 ГК РФ
).

Исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено. По общему правилу срок исковой давности составляет три года (**ст. 196 ГК РФ**).
Следовательно, если указанный срок истек, то учреждению будет отказано в удовлетворении иска. Напомним, что течение срока, определенного периодом времени, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало (
ст. 191 ГК РФ
).

Согласно **п. 339 Инструкции 157н** на **забалансовом счете 04** «Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов» учитывается задолженность неплатежеспособных дебиторов с момента ее признания в порядке, установленном законодательством, нереальной ко взысканию и списания с балансового учета учреждения для наблюдения в течение пяти лет (иного срока, установленного законодательством) за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

При возобновлении процедуры взыскания задолженности дебиторов или поступлении средств в погашение задолженности неплатежеспособных дебиторов на дату возобновления взыскания или зачисления на счета (лицевые счета) учреждений указанных поступлений осуществляется списание такой задолженности с забалансового учета.

Аналитический учет по счету ведется в Карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051) в разрезе видов поступлений (выплат), по которым на балансе учреждения учитывалась задолженность дебиторов, по дебиторам (должникам), с указанием их полного наименования, а также иных реквизитов, необходимых для определения задолженности (дебитора) в целях возможного ее взыскания.

Несоблюдение порядка удержания из заработной платы

Нередки случаи, когда работник, которому выдавались денежные средства под отчет, отказывается возвратить остаток выданного аванса в кассу учреждения либо сам просит удержать его из заработной платы. В случае принятия решения об удержании излишне выплаченных сумм из заработной платы работника учреждению следует руководствоваться **ст. 137 ТК РФ**, которой предусмотрены случаи удержания из заработной платы работника для погашения его задолженности работодателю. В соответствии с указанной нормой удержания из заработной платы работника для погашения его задолженности работодателю могут производиться:

1. для возмещения неотработанного аванса, выданного работнику в счет заработной платы;
2. для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного в связи со служебной командировкой или переводом на другую работу в другую местность, а также в иных случаях;
3. для возврата сумм, излишне выплаченных работнику вследствие счетных ошибок, а также в случае признания органом по рассмотрению индивидуальных трудовых споров вины работника в невыполнении норм труда или простое;
4. при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск, за неотработанные дни отпуска.

Обратите внимание:

В первом, втором и третьем случаях решение об удержании из заработной платы работника может быть принято учреждением не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, погашения задолженности или неправильно исчисленных выплат, и при условии, что работник не оспаривает оснований и размеров удержания. Кроме того, согласно **Письму Роструда от 09.08.2007 3044-6-0** необходимо получить письменное согласие работника на удержание из его заработной платы.

[1] Постановление Правительства РФ от 13.10.2008 № 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки».

[2] Инструкция Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 07.04.1988 № 62 «О служебных командировках в пределах СССР».

[3] Инструкция 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, утв. Приказом Минфина РФ от 01.12.2010 № 157н.

[4] Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений, утв. Приказом Минфина РФ от 16.12.2010 № 174н.

[5] Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой ЦБ РФ на территории РФ, утв. ЦБ РФ 12.10.2011 № 373-П.

[6] Приказ Минфина РФ от 15.12.2010 № 173н «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 академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению».

[7] Порядок учета работников, выбывающих в служебные командировки из командирующей организации и прибывших в организацию, в которую они командированы, утв. Приказом Минздравсоцразвития РФ от 11.09.2009 № 739н.