

Денежное обеспечение

Одним из видов обеспечения участником торгов заявки и исполнения контракта является внесение в залог денежных средств. Далее рассмотрим действия учреждения в отношении этих средств обеспечения, а также остановимся на вопросах их бухгалтерского и налогового учета.

Как отмечалось в предыдущем разделе курса, участник перечисляет средства в зависимости от ситуации либо учреждению-заказчику, либо оператору электронной площадки.

Схема 1. Получатели денежного обеспечения.

Обеспечивается:		Получает обеспечение:
1)	заявка на участие в электронном аукционе	оператор электронной площадки
2)	заявка на участие в конкурсе, закрытом аукционе, а также в запросе предложений если не состоялся повторный конкурс или аукцион	заказчик
3)	исполнение контракта	

Напомним, что средства обеспечения исполнения контракта победитель торгов должен перечислить заказчику до заключения контракта. Порядок возврата и удержания денег заказчик прописывает в условиях контракта. Здесь все просто. А с обеспечением заявки на участие в торгах вопрос более сложный. Поэтому остановимся на нем подробнее.

Денежное обеспечение заявки

Денежное обеспечение заявки участник закупки должен перечислить на счет заказчика или оператора до даты рассмотрения и оценки заявок.

Следует отметить, что для каждого аккредитованного участника оператор электронной площадки открывает отдельный лицевой счет на своем банковском счете. Именно туда участники электронного аукциона перечисляют средства обеспечения. В течение одного часа после получения заявки оператор блокирует средства на лицевом счете участника. Если свободных средств недостаточно, то оператор блокировку не производит и в течение следующего часа возвращает заявку.

Об этом сказано в частях 5, 8, 9, 16-19 статьи 44 Закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ.

После подведения итогов торгов, а также при наступлении определенных событий залог нужно вернуть участнику. Сроки и случаи возврата приведены в частях 6, 20–24 статьи 44 Закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ.

Схема 2. Сроки возврата средств обеспечения

Заказчик возвращает участнику обеспечения в течение пяти рабочих дней с даты наступления следующих событий:	Оператор разблокирует средства обеспечения в течение одного рабочего дня с даты наступления следующих событий:
подведения итогов торгов (но победителю — после заключения контракта); отмены определения поставщика (подрядчика, исполнителя); отклонения заявки; отзыва заявки до окончания срока подачи; получения заявки после окончания срока подачи; отстранения участника или отказа заказчика заключить контракт; получения заказчиком от контрольного органа отказа в согласовании заключения контракта с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем)*	
* В этом случае оператор разблокирует средства после того, как получит от заказчика решение контрольного органа об отказе.	

Случаи удержания обеспечения заявки приведены в частях 13, 27 статьи 44 Закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ.

Схема 3. Случаи удержания средств обеспечения

Заказчик оставляет у себя средства обеспечения, если:	Оператор перечисляет средства обеспечения участника со своего счета на счет заказчика, если:
победитель уклонился от заключения контракта*; победитель не предоставил обеспечение исполнения контракта; за один квартал на одной электронной площадке заказчик отклонил три вторые части заявки одного участника из-за того, что не были представлены информация и документы, предусмотренные пунктом 1 части 6 статьи 69 Закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ. Например, когда участник не указывал в заявках свое наименование или ИНН, не представлял копию учредительных документов, выписки из ЕГРЮЛ и др.	
* В этом случае оператор перечисляет обеспечение на счет заказчика не ранее 13 дней после подведения итогов аукциона, так как именно такое время может потребоваться победителю на размещение протокола разногласий (п. 3 письма ФАС России от 17 сентября 2014 г. № АЦ/37487/14)	

Бухучет денежного обеспечения

В бухучете обеспечение исполнения контракта и обеспечение заявки отражаются одинаково. Ведь экономический смысл данных операций в том и другом случае один: сначала учреждению поступают деньги участника, а потом они либо возвращаются собственнику, либо остаются в распоряжении учреждения.

Однако денежное обеспечение заявки на участие в электронном аукционе будет иметь некоторые особенности учета в связи с тем, что средства поступают не на счет учреждения, а на счет оператора. Бухучет таких операций рассмотрим отдельно.

1. Обеспечение поступает на счет учреждения

Поступившие на счет средства обеспечения отражают на счете 0.304.01.000 «Расчеты по средствам, полученным во временное распоряжение» по коду вида финансового обеспечения (КФО) 3 «Средства во временном распоряжении» (п. 21, 267 Инструкции № 157н). Учитывать деньги на забалансовом счете 10 «Обеспечение исполнения обязательств» не нужно (письмо Минфина России от 27 июня 2014 г. № 02-07-07/31342).

Если учреждение обслуживается в органе Казначейства России, средства обеспечения зачисляются на лицевой счет с признаком 20 «Лицевой счет, предназначенный для учета операций со средствами бюджетных учреждений (за исключением субсидий на иные цели, бюджетных инвестиций)» (подп. «а» п. 5, п. 8.2 Порядка, утвержденного приказом Казначейства России от 29 декабря 2012 г. № 24н). Отдельный лицевой счет для учета операций со средствами, поступающими во временное распоряжение, не предусмотрен.

Если учреждение обслуживается в финансовом органе субъекта РФ (муниципального образования), порядок открытия и ведения лицевых счетов (в т. ч. порядок отражения операций по зачислению средств обеспечения) устанавливает соответствующий финансовый орган (п. 3 ст. 30 Закона от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ).

Поступившие залоговые средства не являются доходами учреждения, но приводят к увеличению остатка на лицевом счете. Поэтому на счет они зачисляются по статье КОСГУ 510 «Поступление на счета бюджетов». Такие разъяснения даны в письме Минфина России от 8 октября 2014 г. № 02-07-07/50609.

В бухучете поступление средств обеспечения на лицевой счет отражают проводкой:

№	Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
1.	Поступили денежные средства на лицевой счет учреждения	3 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	3 304 01 730 «Увеличение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение»

В дальнейшем поступившие средства подлежат возврату участникам закупки либо (в случае уклонения участника от заключения контракта, непредставления обеспечения контракта, невыполнения условий контракта) остаются в распоряжении учреждения (ч. 13 ст. 44 Закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ).

Возврат участнику поступивших средств производится с лицевого счета учреждения по статье КОСГУ 610 (письмо Минфина России от 8 октября 2014 г. № 02-07-07/50609). В учете формируется проводка:

№	Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
1.	Возвращены владельцу средства, поступившие во временное распоряжение	3 304 01 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение»	3 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»

Такой порядок приведен в пунктах 135 и 136 Инструкции № 174н.

Если сумма обеспечения остается в распоряжении учреждения, полученный доход отражается по статье КОСГУ 140 «Суммы принудительного изъятия» (раздел V указаний, утвержденных приказом Минфина России от 1 июля 2013 г. № 65н). Для уточнения кассовых операций в части отражения кодов КОСГУ на лицевом счете (т. е. для переброски средств со статьи 510 на статью 140) необходимо представить в органы Казначейства России уведомление (ф. 0531852).

Доход от санкций отражают на счете 0.209.40.000 "Расчеты по суммам принудительного изъятия" (п. 220, 221 Инструкции к Единому плану счетов № 157н).

В учете на основании документов, подтверждающих, что обеспечение остается у учреждения, уведомления и справки (ф. 0504833) формируют проводки:

№	Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
1.	Списана с балансового учета задолженность по средствам, полученным во временное распоряжение	3 304 01 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение»	3 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства»
2.	Отражены суммы денежных средств, остающихся в распоряжении учреждения	2 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства» Увеличение забалансового счета 17 (по коду КОСГУ 140)	2 209 40 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по суммам принудительного изъятия»
3.	Начислен доход в сумме остающегося в распоряжении учреждения обеспечения	2 209 40 560 «Увеличение дебиторской задолженности по суммам принудительного изъятия»	2 401 10 140 «Доходы от сумм принудительного изъятия»

Такой порядок следует из пункта 72 Инструкции № 174н, пункта 220 Инструкции № 157н.

2. Обеспечение поступает на счет оператора электронной площадки

Если обеспечение поступает на счет оператора электронной площадки, отражать в учете эти операции не нужно. Ведь у учреждения не возникает ни обязательств, ни доходов, а также не происходит движения средств на его счете.

Однако ситуация меняется, если участник закупки нарушает правила. В этом случае оператор площадки перечислит заблокированные средства участника на счет учреждения (ч.13, 27 ст. 44 Закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ).

Нужно отметить, что бюджетное учреждение при получении от оператора средств обеспечения может сразу отразить их в учете по КФО 2 — «Приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)» (без отражения на КФО 3). В учете при этом формируются проводки:

№	Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
1.	Отражены суммы денежных средств, остающихся в распоряжении учреждения	2 201 11 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	2 209 40 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по суммам принудительного изъятия»
		Увеличение забалансового счета 17 (по коду КОСГУ 140)	
2.	Начислен доход в сумме остающегося в распоряжении учреждения обеспечения	2 209 40 560 «Увеличение дебиторской задолженности по суммам принудительного изъятия»	2 401 10 140 «Доходы от сумм принудительного изъятия»

Такой порядок следует из пункта 72 Инструкции № 174н, пункта 220 Инструкции № 157н.

Налогообложение

Средства обеспечения принадлежат участнику закупки. Он не теряет права собственности на деньги даже в том случае, когда перечисляет их учреждению в качестве залога. То есть, учреждение никаких доходов не получает, а потому нет оснований для начисления каких-либо налогов.

Но когда участник нарушает правила закупок, средства обеспечения останутся в распоряжении учреждения. А если участник (поставщик) предоставил банковскую гарантию (о ней рассказано в другом разделе данной темы), то деньги за нарушение обязательств уплатит банк-гарант. Об этом сказано в статьях 334 и 368 Гражданского кодекса РФ, части 6 статьи 44 Закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ.

В этом случае у учреждения появляется обязательство уплатить налог на прибыль. Ведь такие средства не поименованы в статье 251 Налогового кодекса РФ как неучитываемые при расчете налога. Следовательно, их нужно включить в состав налогооблагаемых доходов (п. 1 ст. 248 Налогового кодекса РФ).

Обязательства по уплате НДС не возникает, поскольку нет объекта обложения НДС — реализации товаров, работ или услуг (п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ).

