Авансирование как один из способов расчетов бюджетных организаций за счет средств федерального бюджета

В современных условиях сложилась ситуация, когда бюджетные организации (в том числе и пограничные органы и войска Федеральной службы безопасности) оплачивают услуги, работу или поставленную продукцию посредством авансовых выплат. Исполнение бюджета и контроль за расходованием государственных средств в России традиционно осуществляли казначейские учреждения. Возвращение в результате институциональных изменений, произошедших в экономическом и бюджетном механизме РФ в последние годы, к казначейской системе исполнения федерального бюджета РФ имело целью прежде всего обеспечение подконтрольности, защищенности и управляемости государственных финансовых ресурсов, создания на этой основе условий для использования государственных финансовых ресурсов как важнейшего фактора развития страны. В соответствии со ст. 251 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее - БК РФ) Федеральное казначейство совершает расходование средств бюджета после проверки соответствия составленных платежных и иных документов, необходимых для совершения расхода. По мере становления Федерального казначейства ежегодно появлялись нормативные и законодательные акты, с одной стороны облегчающие, с другой - усложняющие механизм санкционирования расходования бюджетных средств. Так, п. 11 Постановления Правительства РФ от 14 февраля 2004 г. N 80 "О мерах по реализации Федерального закона "О федеральном бюджете на 2004 год" (с изменениями от 10 июля, 12 декабря 2004 г.) (далее в тексте - Постановление Правительства РФ от 14 февраля 2004 г. N 80) установлено, что получатель средств федерального бюджета при заключении подлежащих оплате за счет средств федерального бюджета договоров (контрактов) на поставку товаров, работ, услуг вправе предусматривать авансовые платежи: 1) в размере 100% суммы договора (контракта) - по договорам за услуги связи и подписку на печатные издания, на обучение на курсах повышения квалификации, приобретение авиа- и железнодорожных билетов, билетов для проезда городским и пригородным транспортом, а также путевок на санаторно-курортное лечение; 2) в размере 30% суммы договора, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, - по остальным договорам (контрактам). Неоднозначность толкования этого положения создает трудности в расходовании бюджетных средств, возникает множество проблем, когда бюджетные учреждения обращаются в органы Федерального казначейства и Минфин России по осуществлению за счет средств федерального бюджета авансовых платежей по условиям договоров (контрактов). В ряде случаев получатели бюджетных средств ищут не всегда корректные способы обхода чрезмерно широкой трактовки указанного пункта Постановления. В самом затруднительном положении оказались бухгалтерские службы бюджетных организаций. Простые и понятные операции, например оплата пачки канцелярских скрепок, стали неразрешимой задачей. Как быть, платить ли продавцу 30% ее стоимости вперед, а затем при получении рассчитываться окончательно или пытаться найти другого поставщика? Если учесть, что бюджетные организации включены в различные по характеру сделки, связанные с покупкой товаров, арендой имущества, перевозкой, оказанием информационных, консультативных, медицинских услуг, услуг по обучению, связи и др., картина рисуется совсем уж безрадостная. С другой стороны, 100%-ное авансирование может привести к отвлечению значительных сумм в дебиторскую задолженность, а недобросовестным поставщикам дать возможность получить бесплатно на неограниченный срок большие суммы в хозяйственный оборот. Действующая система законодательства, существующие соотношения между различными его отраслями - гражданским, налоговым, бюджетным, бухгалтерским и т.д. - не всегда позволяют организациям грамотно использовать предписания законов для оптимизации расходования бюджетных средств, а многие понятия и термины зачастую имеют двойственный характер и понимаются по-разному. Неоднозначность толкования п. 11 Постановления Правительства РФ от 14 февраля 2004 г. N 80 возникает именно из-за неопределенности термина "авансирование". В юридической литературе существует ряд определений этого понятия. Во-первых, аванс рассматривается как частный случай предварительной оплаты, во-вторых, эти понятия разделены между собой, а в-третьих, аванс рассматривается просто как вариант исполнения обязательства по договору (контракту). Отметим: авансирование в Постановлении Правительства РФ от 14 февраля 2004 г. N 80 увязано с договорами на поставку товаров, работ, услуг, что также вызвало ряд вопросов как у организаций, так и у органов Федерального казначейства. Как известно, договор поставки является одним из видов договора купли-продажи. В соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (части первая, вторая и третья) (с изм. от 26 января, 20 февраля, 12 августа 1996 г., 24 октября 1997 г., 8 июля, 17 декабря 1999 г., 16 апреля, 15 мая, 26 ноября 2001 г., 21 марта, 14, 26 ноября 2002 г., 10 января, 26 марта, 11 ноября, 23 декабря 2003 г., 29 июня, 29 июля, 2, 29, 30 декабря 2004 г.) (далее - ГК РФ) по договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием. По данному определению также мнения расходятся. С позиции одних п. 11 Постановления Правительства РФ от 14 февраля 2004 г. N 80 не может распространяться на все виды заключаемых договоров, так как ряд из них не являются договорами поставки, а именно аренда движимого и недвижимого имущества, получение разного рода информации и консультаций, приобретение справочной, официальной и периодической литературы, охрана, связь и масса других договоров, заключаемых бюджетными организациями в обеспечение нормального их функционирования. Таким образом, данная ссылка Постановления относится к поставкам, разновидностью которых является поставка товаров для государственных нужд на основе государственных контрактов, а также заключаемых в соответствии с ними договоров. При этом государственными нуждами признаются определяемые в установленном законом порядке потребности РФ или субъектов, обеспечиваемые за счет средств бюджетов и внебюджетных источников. Данная позиция, по нашему мнению, подразумевает авансирование поставок по договорам, имеющим длительный характер, и значительных финансовых вложений.

Существует позиция, которая в настоящее время применяется на практике. Приобретение любого товара бюджетным учреждением для обеспечения своей деятельности в качестве юридического лица у предпринимателя, в том числе и однократное, то есть не носящее длительный характер, является договором поставки, а под целями, не связанными с личным использованием, следует понимать в том числе приобретение покупателем товаров для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина-предпринимателя (оргтехники, офисной мебели, транспортных средств, материалов для ремонтных работ и др.). Кроме того, квалификация договора поставки не зависит от суммы, важны продавец и цель приобретения. Согласно ст. 2 ГК РФ определяется правовое положение участников гражданского оборота, регулируются договорные и иные обязательства, а также другие имущественные отношения. Статьей 250 БК РФ установлено, что получатели бюджетных средств, к которым в соответствии со ст. 162 БК РФ относятся бюджетные учреждения, в пределах лимитов бюджетных обязательств имеют право принимать денежные обязательства, подлежащие исполнению за счет средств федерального бюджета. При этом принятие денежных обязательств осуществляется путем заключения получателем бюджетных средств и поставщиком продукции (работ, услуг) договоров (контрактов) в соответствии с законодательством. Статья 487 ГК РФ предусматривает обязанность покупателя оплатить товар полностью или частично до передачи продавцом товара (предварительная оплата) в случаях, когда это установлено договором купли-продажи. Статья 711 ГК РФ определяет право подрядчика требовать выплаты аванса в случаях и в размере, которые указаны в законе или договоре подряда. Из анализа норм Гражданского кодекса РФ следует, что ряд его статей предусматривает авансовые платежи. Аванс в российской экономической практике - явление распространенное, однако в законодательстве вышеназванное понятие не имеет четкого определения и не содержит норм, определяющих его размер. Принято считать, что аванс - это денежная сумма, выдаваемая вперед в счет предстоящих платежей за материальные ценности, выполнение работ, оказание услуг. Из этого следует, что, во-первых, вещи передаются, услуги оказываются, работы выполняются и сдаются в будущем. Во-вторых, платежи за товары, работы, услуги производятся по истечении некоторого срока после выдачи аванса. В-третьих, при осуществлении платежей сумма аванса учитывается в общем объеме средств, направляемых на погашение денежных обязательств. Таким образом, аванс в момент его выдачи не выступает непосредственно инструментом платежа за товары, работы, услуги. Предварительная оплата выражается в полной или частичной оплате товара, осуществляемой покупателем до его передачи продавцом в срок, установленный договором (ст. 314 ГК РФ). Согласно статье, если обязательство позволяет определить день или период времени исполнения, то обязательство подлежит исполнению в указанное время. Если срок не указан, то исполнение производится в разумный срок после возникновения обязательства. Российская юридическая энциклопедия рассматривает предварительную оплату как частный случай аванса, принимает за аванс всякую предварительно уплаченную сумму. Так ли это? Во-первых, утверждение о том, что авансом признается всякая предварительно уплаченная сумма, прямо не обозначенная в письменном соглашении задатком, делается на основании ссылки на ст. 380 ГК РФ. Однако речь в этой статье идет совсем о другом, и никакого определения аванса нет. Во-вторых, категории "аванс" и "предварительная оплата" разделены Гражданским кодексом РФ. Так, согласно ст. 823 ГК РФ договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг (коммерческий кредит), если иное не установлено законодательством. Очевидно, что термины "аванс" и "предварительная оплата", уравнивая в себе отношения одного порядка, обособлены друг от друга. В то же время действующее законодательство не разграничивает в зависимости от сроков передачи товара, результата работ, оказания услуг с момента оплаты денежных средств понятия авансирования и предварительной оплаты. В настоящее время на практике эти понятия отождествлены между собой, и при санкционировании расходования средств федерального бюджета как на авансирование, так и на предварительную оплату распространяется п. 11 Постановления Правительства РФ от 14 февраля 2004 г. N 80. Этим пунктом Постановления также предусмотрено, что получатель средств федерального бюджета вправе осуществлять авансовые платежи согласно заключенным договорам (контрактам) на поставку товаров, работ, услуг в размере 100 и 30% суммы договора по соответствующим основаниям, если иные размеры авансовых платежей не установлены законодательством Российской Федерации. К иным случаям относится действие Федерального закона от 27 декабря 1995 г. N 213-ФЗ "О государственном оборонном заказе", Федерального закона от 2 декабря 1994 г. N 53-ФЗ "О закупках и поставках сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия для государственных нужд", Постановления Правительства РФ от 22 июня 1994 г. N 745 "Об авансировании подрядных работ на объектах строительства для федеральных государственных нужд", Постановления Правительства от 21 декабря 2001 г. N 889 "О Федеральной целевой программе "Восстановление экономики и социальной сферы Чеченской республики (2002 год и последующие годы)" и др. Данными законодательными актами устанавливается размер авансового платежа от 30 до 50% в зависимости от ситуации.

Касаясь вопроса о выплате бюджетным учреждением аванса поставщику продукции (работ, услуг), целесообразно затронуть и такой аспект, как выплата аванса при условии заключения бюджетным учреждением государственных контрактов. В соответствии со ст. 71 БК РФ все закупки товаров, работ и услуг на сумму свыше 2000 МРОТ осуществляются исключительно на основе государственных контрактов. Статья 72 БК РФ определяет государственный контракт как договор, заключенный органом государственной власти, бюджетным учреждением, уполномоченным органом или организацией от имени РФ с физическими и юридическими лицами в целях обеспечения государственных нужд, предусмотренных в расходах соответствующего бюджета. Согласно данной статье отношения регулируются федеральными законами. Исчерпывающий перечень продукции, закупаемой для государственных нужд без проведения торгов (конкурсов), утвержден Постановлением Правительства РФ от 26 сентября 1997 г. N 1222 (драгоценные металлы и камни, музейные ценности и т.д.).

Основополагающим документом, определяющим порядок закупки товаров, работ и услуг, является Федеральный закон РФ от 6 мая 1999 г. N 97-ФЗ "О конкурсах на размещение заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных нужд". Им установлены детальные правила и процедуры проведения конкурсов государственными заказчиками - получателями средств федерального бюджета. Кроме того, в настоящее время действует целый ряд федеральных законов, определяющих порядок и условия заключения государственных контрактов, устанавливающих общие правовые и экономические принципы, порядок формирования, размещения и исполнения на контрактной (договорной) основе заказов на закупку и поставку товаров, работ и услуг для государственных нужд предприятиями, организациями и учреждениями независимо от форм собственности, расположенными на территории России. Но они не содержат норм, регулирующих вопросы осуществления авансовых платежей, разрешающих или запрещающих таковые. Таким образом, анализ специальных федеральных законов, регулирующих вопросы поставки продукции (работ, услуг) по государственным контрактам, позволяет сделать следующий вывод: данные федеральные законы или предоставляют право осуществлять авансовые платежи, или не содержат таких норм, и в этом случае действуют нормы, установленные ГК РФ. Говоря о правовом основании уплаты авансовых платежей за счет средств федерального бюджета, следует упомянуть о размере авансовых платежей. На практике наиболее распространенный размер авансовых платежей - 30% от стоимости договора или стоимость материалов (оборудования), приобретение которых необходимо для начала производства продукции (работ, услуг). В случае заключения договоров (контрактов) на поставку товаров, работ и услуг получателями средств федерального бюджета вопрос о размере авансовых платежей следует рассматривать с учетом п. 11 Постановления Правительства РФ от 14 февраля 2004 г. N 80 "О мерах по реализации Федерального закона "О федеральном бюджете на 2004 год", в соответствии с которым авансовый платеж предусматривается в пределах 100 и 30% по соответствующим основаниям. Следовательно, одним из существенных условий при заключении договоров на сумму свыше 2000 МРОТ является ссылка о порядке выплаты аванса и окончательном расчете за предоставляемые товары (работы, услуги). В соответствии с ГК РФ (ст. 432, 434, 435, 438) при общей сумме поставки, оказания услуг менее 2000 МРОТ (ст. 71 БК РФ) допускается оплата (в том числе предварительная) товаров, работ и услуг по счетам организаций-поставщиков, в которых содержатся все существенные условия договора (предмет договора, цена, количество, наименование, качество, соответствие ГОСТу и др.). Также в счете указывается: кому адресуется счет (конкретное юридическое лицо - получатель средств федерального бюджета); общая сумма договора; ссылка на предварительную оплату с указанием суммы предоплаты (авансирования); срок действия предложения (счет действителен в течение... дней). Учитывая, что п. 18 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914, установлено, что составленная продавцом счет-фактура не является подтверждением факта выполнения работ (получения услуг) для санкционирования расходов органом Федерального казначейства, бюджетополучатель наряду со счетом-фактурой обязательно представляет документ, подтверждающий факт выполнения работ, получения товаров и услуг (акт приемки выполненных работ, накладная и т.д.).

В принципе во времена СССР бюджетные организации оплачивали предоставленные услуги, приобретенные товары после фактического их получения. Предполагалось, что государство является четким гарантом и полностью отвечает за взятые на себя обязательства бюджетными учреждениями. В настоящее время, когда на рынке появилось множество различных участников, государство в соответствии с действующим законодательством несет такую же ответственность за исполнение принятых обязательств и гарантирует оплату в пределах выделенных лимитов бюджетных обязательств. К сожалению, в процессе проведения целого ряда реформ принятые когда-то обязательства либо не исполнялись совсем, либо с огромным опозданием. В результате чего потеряно доверие к государству как к гаранту в отношениях между различными участниками рынка. С другой стороны, появилось огромное множество недобросовестных продавцов, которые преследуют лишь цель получения прибыли, идя порой на обман и нарушение действующих законов. При этом наше законодательство часто меняется, порой один закон противоречит другому. В конечном итоге страдает простой обыватель, будь то бухгалтер бюджетного учреждения, который, имея деньги, не может их использовать, или продавец, который вынужден в условиях жесткой конкуренции соглашаться на любые условия, чтобы не потерять клиента. За помощью в решении данной проблемы организации обращаются в органы Федерального казначейства.

Разумеется, что органы Федерального казначейства призваны неукоснительно принимать к исполнению указания действующего законодательства и требовать должного его исполнения от бюджетополучателей. Зачастую многие действия со стороны органов Федерального казначейства вызывают вполне естественное недовольство у организаций, так как, применяя на практике те или иные нормативные акты, необходимо более осторожно подходить к их трактовке и искусственно не сужать и не расширять смысл той или иной нормы. Понять опасение государственных органов можно. На современном сложном этапе становления российской экономики очень важно, чтобы бюджетные средства не пропали, не ушли с лицевых счетов получателей средств федерального бюджета, использовавших эти средства не по целевому назначению. Кроме того, из-за недобросовестности отдельных фирм, преследующих цель вовсе не выполнения той или иной работы для бюджетополучателя, а получения денег, возникает определенная доля риска, которая в принципе присутствует в любом деле. В этом случае можно посоветовать лишь более ответственно подходить к выбору партнеров по договору.

Хотелось бы надеяться, что вновь принимаемые законы и издаваемые на основании законов подзаконные акты будут соответствовать принципам и положениям, заложенным в основных отраслевых нормах.

Библиография

Куксин И.Н. Налогообложение и налоговая политика в России. Монография. М., 2002;

Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право. Политический аспект. М., 2005;

Карасев М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. М., 2006.