



КонсультантПлюс

<Письмо> Минфина России от 27.12.2019 N
02-08-10/102939

<О направлении Руководства по применению
классификации операций сектора
государственного управления>

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 09.01.2020

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО от 27 декабря 2019 г. N 02-08-10/102939

Департамент бюджетной методологии и финансовой отчетности в государственном секторе Министерства финансов Российской Федерации направляет для использования в работе **разъяснения** по применению **классификации** операций сектора государственного управления в части оплаты труда, начислений на выплаты по оплате труда (приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29 ноября 2017 г. N 209н "Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления").

Директор Департамента
бюджетной методологии
и финансовой отчетности
в государственном секторе
С.В.РОМАНОВ

Приложение
к письму Министерства финансов
Российской Федерации
от 27 декабря 2019 г. N 02-08-10/102939

РУКОВОДСТВО ПО ПРИМЕНЕНИЮ КЛАССИФИКАЦИИ ОПЕРАЦИЙ СЕКТОРА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

Порядок применения классификации операций сектора государственного управления, утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 ноября 2017 г. N 209н (далее - Порядок), устанавливает единые правила применения кодов классификации операций сектора государственного управления (далее - КОСГУ) для ведения бюджетного (бухгалтерского) учета, составления бюджетной (бухгалтерской) и иной финансовой отчетности, а также при детализации (дополнительной детализации) показателей бюджетной росписи, бюджетной сметы казенного учреждения, обоснований бюджетных ассигнований.

Порядок применения КОСГУ гармонизирован с требованиями руководства по Статистике государственных финансов 2014 года, а также федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора.

1. Общие положения

Порядок содержит следующие понятия, используемые для применения при определении отнесения операций на соответствующие статьи (подстатьи) КОСГУ.

Сектор государственного управления (п. 2 Порядка):

-
- органы государственной власти (государственные органы);
 - органы местного самоуправления;
 - органы управления государственными внебюджетными фондами;
 - государственные (муниципальные) учреждения, в том числе находящиеся за пределами Российской Федерации;
 - иные юридические лица, осуществляющие в соответствии с законодательством Российской Федерации бюджетные полномочия получателя бюджетных средств, в части деятельности по бюджетным полномочиям.

Организации государственного сектора (п. 9.5 Порядка):

- государственные (муниципальные) унитарные предприятия;
- государственные корпорации и компании, публично-правовые компании.

Финансовые организации (п. 10.4 Порядка) - банки и небанковские кредитные организации, имеющие лицензию Банка России на осуществление банковских операций, а также юридические лица, предоставляющие на основании соответствующей лицензии услуги страхования, перестрахования, взаимного страхования, микрофинансовые организации, иные финансовые организации.

Нефинансовые организации (п. 10.4 Порядка) - организации, занимающиеся производством товаров и оказанием нефинансовых услуг, работ.

Участники бюджетного процесса (п. 13.5.1 Порядка):

- главные распорядители бюджетных средств;
- распорядители бюджетных средств;
- получатели бюджетных средств;
- государственные (муниципальные) бюджетные, государственные (муниципальные) автономные учреждения, осуществляющие в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, полномочия соответственно федерального органа государственной власти (государственного органа), органа государственной власти субъекта Российской Федерации, органа местного самоуправления по исполнению публичных обязательств перед физическими лицами, подлежащих исполнению в денежной форме;
- иные получатели бюджетных средств, имеющие право на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств от имени соответствующего публично-правового образования за счет средств соответствующего бюджета;
- главные администраторы доходов бюджета;
- администраторы доходов бюджета;

- главные администраторы источников финансирования дефицита бюджета;
- администраторы источников финансирования дефицита бюджета;
- органы управления государственными внебюджетными фондами и территориальными государственными внебюджетными фондами, осуществляющих составление и исполнение соответствующих бюджетов.

Наднациональная организация - организация, созданная для того, чтобы обеспечить общие потребности нескольких государств, которая наделена нормоустановительными, исполнительными, контрольными полномочиями, которые имеют эффект на государства и частных лиц. Она имеет полномочия принимать решения, издавать правила, исполнять решения обязательные для государств-членов. Примерами наднациональных организаций являются следующие:

- Организация Объединенных Наций (ООН);
- Организация экономического развития и сотрудничества (ОЭСР);
- Экономический и Социальный Совет ООН;
- Организация стран - экспортеров нефти (ОПЕК);
- Международный олимпийский комитет (МОК);
- Всемирный банк (ВБ);
- Международный валютный фонд (МВФ);
- Европейский центральный банк (ЕЦБ);
- Международный суд ООН;
- Европейский суд по правам человека;
- Суд Европейского союза и др.

2. Классификация расходов

Основные расходные операции сгруппированы следующим образом:

- 1) оплата труда, начисления на выплаты по оплате труда (210);
- 2) приобретение работ и услуг (220) - представляет собой стоимость работ и услуг, закупленных сектором государственного управления для использования в процессе производства.

Приобретение работ и услуг не включает работы и услуги, приобретенные сектором государственного управления для использования физическими лицами в качестве их социального обеспечения;

- 3) обслуживание государственного (муниципального) долга (230) - представляют собой расходы,

понесенные должником в связи с использованием средств другой институциональной единицы <1>;

<1> Институциональная единица - хозяйствующая единица, которая обладает правом владеть активами и принимать обязательства и осуществлять операции от своего имени в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации (согласно Общероссийскому классификатору организационно-правовых форм. ОК 028-2012, утвержденному Приказом Росстандарта от 16.10.2012 N 505-ст).

4) безвозмездные перечисления организациям (субсидии) (240, 280) - это текущие либо капитальные трансферты, которые перечисляются органами государственного (муниципального) управления организациям, предприятиям (исходя из уровня их производственной деятельности, либо на основе количества или стоимости товаров или услуг, которые они производят, продают, импортируют и т.п.). В данную категорию также включаются субсидии организациям, предназначенные для компенсации их убытков;

6) безвозмездные перечисления бюджетам (250) - это трансферты в денежной или натуральной форме, выплачиваемые другой институциональной единице сектора государственного управления, международной, наднациональной организации, правительству иностранного государства;

7) социальное обеспечение (260) - представляют собой трансферты населению (домашним хозяйствам) для покрытия нужд, возникающих в результате наступления таких событий, как болезнь, отсутствие работы, выход на пенсию, а также в связи с потребностью в жилье или по другим обстоятельствам.

8) другие расходы (290) - включают все расходные операции, не отнесенные к другим категориям (например, налоги, штрафы и пени и пр.).

Классификация предусматривает разграничение выплат физическим лицам (по группам выплат 210, 260, 290) на социальные и несоциальные, а также по форме, в которой они осуществляются (денежной или натуральной) (п. 7 Порядка).

По типу получателей социальные выплаты делятся на социальные выплаты физическим лицам, действующим работникам и бывшим работникам (служащим).

Выплаты относят к социальным, если они связаны с болезнью, утратой заработка или другими социальными рисками. Событие несет социальный риск, если может негативно повлиять на имущественное положение физического лица.

Несоциальными выплатами являются заработная плата, выплаты, связаны с привлечением и удержанием работников в определенной сфере трудовой деятельности, стипендии, а также выплаты компенсаций за ущерб (например, имуществу физического лица), причиненный единицами сектора государственного управления, в том числе по решению суда, либо добровольно.

К социальным пособиям в натуральной форме относится приобретение товаров, работ, услуг в пользу граждан, либо выплат физическим лицам на приобретение товаров, работ, услуг, а также компенсации (возмещения) расходов физическим лицам на приобретение товаров, работ и услуг (п. 7 Порядка).

Когда социальные пособия выплачиваются в натуральной форме, физическое лицо не имеет свободы выбора в отношении того, как использовать пособия.

Социальные пособия, выплачиваемые в денежной форме, позволяют физическому лицу использовать эти денежные средства точно так же, как доходы, получаемые из других источников.

2.1. Оплата труда, начисления на выплаты по оплате труда (210)

Оплата труда работников представляет полное вознаграждение в денежной или натуральной форме, подлежащее выплате лицу в рамках отношения между работодателем и наемным работником за работу, выполненную в течение отчетного периода. Эти суммы подлежат выплате в порядке обмена за предоставляемые физическими лицами услуги (физического или умственного труда), используемые в процессе производства, создания услуги.

Оплата труда работников не включает суммы, уплачиваемые вне отношений между работодателем и работником (например, подрядчикам и лицам, работающим не по найму, такие суммы, подлежащие выплате, классифицируются как оплата работ, услуг).

В данную категорию входит:

- заработная плата (211);
- несоциальные выплаты персоналу, не отнесенные к заработной плате (212, 214);
- начисления на выплаты по оплате труда (213).

Оплата труда работников измеряется величиной вознаграждения в денежной или натуральной форме, которое работник имеет право получить от работодателя за работу, выполненную в течение соответствующего периода, и выплачиваемого авансом, по мере выполнения работы или же после ее завершения.

2.1.1. Заработная плата (211)

Заработная плата - это оплата труда работников государственных (муниципальных) учреждений, органов управления государственных внебюджетных фондов, лиц, замещающих государственные должности Российской Федерации, государственные должности субъектов Российской Федерации, муниципальные должности, государственных и муниципальных служащих, иных работников государственных (муниципальных) органов, не являющихся государственными (муниципальными) служащими, военнослужащими и приравненными к ним лицами, сотрудников органов внутренних дел, сотрудников, имеющих специальные звания и проходящих службу в учреждениях и органах уголовно-исполнительной системы, федеральной противопожарной службе Государственной противопожарной службы, таможенных органах Российской Федерации (далее - персонал, работник), выплачиваемая в денежной и (или) натуральной форме.

Заработная плата включает суммы, удерживаемые из заработной платы работодателем, такие как налоги на доходы и другие вычеты, подлежащие уплате работником. Эти вычитаемые суммы часто уплачиваются напрямую налоговым органам и т.д. от имени работников.

Заработная плата в денежной форме представляет собой суммы, подлежащие выплате работникам в форме денежных средств в обмен на выполненную работу.

В данную категорию включаются следующие виды вознаграждения:

- базовая заработная плата, выплачиваемая регулярно раз месяц или иные промежутки времени, включая оплату по результатам и сдельную оплату; дополнительную плату или специальные надбавки за сверхурочную работу, работу в ночные часы или в выходные дни или другие виды ненормированного рабочего времени; надбавки за работу с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда и т.п.;

- заработная плата, подлежащая выплате работникам, не работающим в течение коротких промежутков времени, например, находящимся в отпусках;

- ежегодные дополнительные выплаты, такие как премии;

- разовые премии или другие выплаты, связанные с общими результатами работы организации, в рамках программ стимулов.

ПРИМЕРАМИ выплат, относящихся к заработной плате являются следующие:

1) базовая заработная плата:

- выплаты по должностным окладам, по ставкам заработной платы, по почасовой оплате, по воинским и специальным званиям;

- ежемесячное денежное вознаграждение судьи;

- доплаты к заработной плате до минимального размера оплаты труда;

- выплата заработной платы, осуществляемая на основании судебных решений;

- выплата заработной платы за работу в ночное время, праздничные и выходные дни;

- за сверхурочную работу;

- выплаты при совмещении должностей, расширении зон обслуживания, увеличение объема работы или исполнении обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от работы (ст. 151 ТК РФ);

- и тому подобное;

2) премии:

- выплаты поощрительного, стимулирующего характера, в том числе вознаграждения по итогам работы за год, премии;

- выплата надбавки в виде ежемесячного денежного поощрения;

- единовременная выплата к юбилейным датам муниципальных служащих;

- выплата материальной помощи за счет фонда оплаты труда;

- и тому подобное;

3) специальные надбавки:

- надбавки за выслугу лет;

- выплата заработной платы за работу с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда;

- выплата оклада судьи в соответствии с присвоенным ему квалификационным классом;

- ежемесячные доплаты работникам за почетное звание;

- надбавка за работу со сведениями, составляющими государственную тайну;

- за квалификационный разряд (классный чин, дипломатический ранг, за классность по специальности);

- за шифровальную работу, за знание иностранного языка, ученую степень, ученое звание, должности доцента и профессора;

- за особые условия государственной гражданской и иной службы;

- за работу и стаж работы в местностях с особыми климатическими условиями, в пустынных, безводных местностях, в высокогорных районах, в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в южных районах Сибири и Дальнего Востока;

- за сложность, напряженность, специальный режим работы;

- и тому подобное;

4) оплата отпусков:

- оплата ежегодных отпусков, в том числе компенсация за неиспользованный отпуск;

- единовременные выплаты при предоставлении отпуска государственным (муниципальным) служащим;

- выплаты сотруднику при увольнении компенсации за неиспользованный отпуск (ст. 127 ТК РФ);

- отпусков за период обучения работников, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение другим профессиям;

- дополнительного оплачиваемого отпуска гражданам, подвергшимся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- и тому подобное.

Заработная плата не включает возмещение работодателем расходов, понесенных его работниками для того, чтобы они могли занять свои рабочие места или выполнять свою работу, например:

- возмещение расходов на поездки, переезд или связанных с ними расходов, производимых работниками, когда они заступают на новые рабочие места, или требуемых работодателями для переселения в другие части страны или в другую страну;

- возмещение понесенных работниками расходов на инструменты, оборудование, спецодежду или другие предметы, которые необходимы для того, чтобы они могли выполнять свою работу. В этих случаях возмещенные суммы отражаются как приобретение работ и услуг (220).

Заработная плата также не включает социальные пособия, подлежащие выплате работодателем работникам в виде:

- компенсационных выплат работникам, находящимся в отпуске по уходу за ребенком;
- пособий по временной нетрудоспособности за счет средств работодателя в случае заболевания работника или получения травмы;
- выходных пособий и компенсаций работникам при их увольнении, потере трудоспособности и т.п.

2.1.2. Несоциальные выплаты персоналу (212, 214)

Несоциальные выплаты персоналу представляют собой суммы денежных средств, а также оплату товаров, работ, услуг, выплачиваемые (предоставляемые) работодателями в соответствии с законодательством Российской Федерации в пользу персонала и (или) их иждивенцев, членов семей, не относящиеся к заработной плате дополнительные выплаты (за исключением компенсаций расходов персонала), обусловленные условиями трудовых отношений, статусом работников (сотрудников)).

К несоциальным выплатам работникам относятся обязательные выплаты, связанные с привлечением и удержанием работников на рабочих местах, направленные на стимулирование занятости в соответствующей сфере, такие как:

- компенсация (оплата) найма жилья, проезда к месту работы и обратно (за исключением обеспечения должностных лиц проездными документами в служебных целях, компенсации (оплаты) расходов работников, имеющих разъездной характер работы);

- оплата (компенсация расходов за оплату) жилого помещения и коммунальных услуг;

- компенсация (предоставление) продуктов питания на регулярной основе;

- оплата (компенсация расходов) за пользование спортивными сооружениями, объектами для проведения досуга, базами отдыха для работников и членов их семей, детскими садами и яслями для детей сотрудников;

- оплата парковки (за исключением оплаты в служебных целях).

Аналогичные выплаты (расходы), предоставляемые (осуществляемые) в связи с необходимостью реализации возложенных на работника функций, в связи с процессом производства, отражаются как

использование (оплата) работ и услуг (220 КОСГУ).

2.1.3. Денежная и натуральная форма выплат (212, 214)

Натуральная форма выплат

К выплатам в натуральной форме относятся оплата товаров, работ, услуг, предоставленных работникам, а также компенсация (возмещение) их расходов на приобретение товаров, работ и услуг. Выплаты в натуральной форме имеют стоимостной эквивалент, выраженный в стоимости товаров, работ, услуг на момент их предоставления работникам.

Выплаты в натуральной форме, как правило, состоят из товаров и услуг, приобретенных у производителя от имени работника, а также компенсаций, связанных с возмещением расходов работника на приобретение товаров, работ и услуг. Данные выплаты могут, например, включать оплату (компенсацию) медицинских услуг работникам и иных товаров и услуг. Хотя эти возмещения (частичные или полные), как правило, выплачиваются в денежной форме, они отражаются как выплаты в натуральной форме, так как предполагается, что они производятся непосредственно за совершенную покупку.

Под выплатами в натуральной форме понимается полная либо частичная оплата (компенсация) работодателем товаров, работ и услуг, предоставленных в личное пользование работников (т.е. работники могут использовать по своему усмотрению для удовлетворения своих собственных потребностей или потребностей членов их семей).

При осуществлении работодателем выплат в натуральной форме, работник не имеет свободы выбора в отношении того, как использовать выплату; выплата просто освобождает его от необходимости финансирования расходов за счет доходов из других источников.

Так, например, компенсация расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно для лиц, работающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, и членов их семей относится к прочим выплатам в натуральной форме (подстатья 214 "Прочие несоциальные выплаты персоналу в натуральной форме"), поскольку данная выплата осуществляется в целях обеспечения (компенсации стоимости) услуги, гарантированной законодательством, определенным категориям работников в целях стимулирования занятости в определенных местностях.

ПРИМЕРАМИ выплат, относящихся к прочим выплатам в натуральной форме являются следующие:

- приобретение молока или других равноценных пищевых продуктов для бесплатной выдачи работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, а также компенсационная выплата этим работникам в размере, эквивалентном стоимости указанных продуктов;

- ежемесячные денежные выплаты работодателем своим работникам, проживающим и работающим в сельских населенных пунктах, рабочих поселках (поселках городского типа), по оплате жилого помещения и коммунальных услуг;

- компенсация расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно для лиц, работающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним

местностях, и членов их семей; компенсация стоимости проезда к месту отпуска и обратно судьям;

- компенсация расходов, связанных с проездом и провозом багажа при переезде из районов Крайнего Севера к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора, лицам, работающим в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях с неблагоприятными климатическими или экологическими условиями, в том числе отдаленных;

- компенсация найма (поднайма) жилых помещений (за исключением служебных командировок) в установленных законодательством Российской Федерации случаях;

- компенсация найма (поднайма) жилых помещений (за исключением служебных командировок) в установленных законодательством Российской Федерации случаях;

- возмещение персоналу дополнительных расходов, связанных с проживанием вне места постоянного жительства в служебных командировках (суточные, в том числе выплаты взамен суточных членам экипажей судов заграничного плавания);

- выплата спортсменам, состоящим в штате учреждения, на питание;

- компенсация проезда сотрудников к месту нахождения образовательной организации учреждения подлежат.

Денежная форма выплат

В случае невозможности отнесения по вышеуказанным критериям выплаты к натуральной форме, выплата является денежной.

Выплата может быть рассчитана из определенных физических и денежных показателей, например, выплата на ремонт жилого помещения, рассчитанная из нормативной стоимости ремонта квадратного метра жилья и площади жилого помещения, предоставляемая работнику с определенной периодичностью (например, раз в 10 лет), но не обусловленная наличием конкретных расходов физического лица, представляет денежную форму выплат работнику.

ПРИМЕРАМИ несоциальных выплат в денежной форме (пр. выплаты денежных средств, которыми работник может распоряжаться по своему усмотрению, не обусловленные фактическим потреблением товаров, работ и услуг):

- подъемное пособие при переезде на новое место работы (службы) лицам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, судьям, работникам заграничных учреждений и другим работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- подъемное пособие при переезде на новое место службы военнослужащим и приравненным к ним лицам;

- единовременное пособие при перезаключении трудового договора;

- выплаты военнослужащим, проходящим военную службу по контракту, на обзаведение имуществом первой необходимости; выплата на первоначальное обзаведение хозяйством сотрудникам учреждений, исполняющих наказания;

- выплаты на содержание детей, посещающих государственные детские дошкольные учреждения;
- дополнительные ежемесячные выплаты к пенсиям работникам-пенсионерам;
- выплата стипендий ученым, научным работникам, являющимся сотрудниками учреждения;
- суточные на военнослужащего и каждого члена его семьи, переезжающих в связи с переводом военнослужащего на новое место военной службы;
- единовременное денежное поощрение молодым специалистам из числа педагогических работников в целях материальной поддержки, создания условий для развития образования и обеспечения населения качественными и доступными образовательными услугами, а также в целях повышения процента закрепления молодых специалистов в системе образования.

2.1.4. Начисления на выплаты по оплате труда (213)

К начислениям на выплаты по оплате труда относятся расходы по уплате страховых взносов в бюджеты Пенсионного фонда Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, Фонда социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федерального фонда обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование, а также страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также пособия, выплачиваемые работодателем за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации штатным работникам.

Начисления на выплаты по оплате труда представляют собой отчисления на социальные нужды, выплачиваемые работодателями в фонды с целью обеспечить своим работникам право на получение социальных пособий.

2.2. Оплата работ, услуг (220)

Приобретение работ и услуг представляет собой стоимость работ и услуг, используемых для производства товаров и услуг.

Под работой понимается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для обеспечения выполнения функций единицами сектора государственного управления.

Услуга определяется как деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Граница между использованием товаров и услуг и оплатой труда работников

Оплата труда работников не включает суммы, подлежащие уплате подрядчикам, самостоятельно занятым работникам и другим работникам, которые не являются работниками, нанятыми единицами сектора государственного управления. Любые такие суммы отражаются как использование (оплата) работ и услуг (220).

Вознаграждение работника, как правило, основано либо на времени, проведенном на работе, либо на другом объективном показателе объема выполненной работы. При этом если физическое лицо по условиям договора обязано выполнить одну конкретную задачу, это говорит о том, что отношение между работодателем и работником не существует, а имеет место договорное отношение по оказанию услуги между структурой и самостоятельно занятым лицом.

Следует отметить, что некоторые товары и услуги не используются органами государственного управления непосредственно в процессе производства, но потребляются работниками, занятыми в этом процессе.

В случае если товары или услуги используются работниками во внерабочее время и по их собственному усмотрению для непосредственного удовлетворения их потребностей или желаний, они представляют собой вознаграждение в натуральной форме.

Однако если такое использование товаров или услуг работниками необходимо для выполнения ими своей работы, оно отражается как использование (оплата) товаров и услуг. Примерами последнего случая являются следующие виды использования товаров и услуг:

- инструменты или оборудование, применяемые исключительно или главным образом на работе;
- одежда или обувь, которую обычные потребители не покупают и не носят и которые носят исключительно или главным образом на работе (например: защитная одежда, комбинезоны или форменная одежда и т.д.);
- жилищные услуги на рабочем месте, которыми не могут пользоваться члены семей работников (например: казармы, бытовки, общежития и бараки);
- специальная еда и напитки, необходимость потребления которых вызвана особыми условиями труда, потребляемые по время деловых поездок или еда и напитки, предоставляемые работникам, находящимся при исполнении обязанностей;
- раздевалки, туалетные, душевые и ванные комнаты и т.д., необходимые в силу характера работы;
- средства оказания первой помощи, медицинские осмотры или другие проверки состояния здоровья, обусловленные характером работы.