



**ПЯТНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД**  
Газетный пер., 34, г. Ростов-на-Дону, 344002, тел.: (863) 218-60-26, факс: (863) 218-60-27  
E-mail: [info@15aas.arbitr.ru](mailto:info@15aas.arbitr.ru), Сайт: <http://15aas.arbitr.ru/>

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**  
**арбитражного суда апелляционной инстанции**  
**по проверке законности и обоснованности решений (определений)**  
**арбитражных судов, не вступивших в законную силу**

город Ростов-на-Дону  
07 июля 2020 года

дело № А53-38384/2019  
15АП-4079/2020

Резолютивная часть постановления объявлена 02 июля 2020 года.  
Полный текст постановления изготовлен 07 июля 2020 года.

Пятнадцатый арбитражный апелляционный суд в составе:  
председательствующего Филимоновой С.С.,  
судей Ефимовой О.Ю., Соловьевой М.В.,  
при ведении протокола судебного заседания помощником судьи Кочержовой Е.А.,  
при участии:  
от заявителя: представитель Балясов А.С. по доверенности от 14.02.2020,  
от заинтересованного лица: представитель Божкова О.А. по доверенности от  
28.06.2019, представитель Ковальчук Т.В. по доверенности от 07.08.2019,  
рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу  
Федерального агентства по рыболовству "Главное бассейновое управление по  
рыболовству и сохранению водных биологических ресурсов"  
на решение Арбитражного суда Ростовской области  
от 30.01.2020 по делу № А53-38384/2019  
по заявлению Федерального агентства по рыболовству "Главное бассейновое  
управление по рыболовству и сохранению водных биологических ресурсов"  
к заинтересованному лицу Управлению Федерального казначейства по Ростовской  
области  
о признании незаконными представления

**УСТАНОВИЛ:**

Федеральное агентство по рыболовству «Главное бассейновое управление по рыболовству и сохранению водных биологических ресурсов» (далее – учреждение, заявитель) обратилось в Арбитражный суд Ростовской области с заявлением к Управлению Федерального казначейства по Ростовской области (далее – заинтересованное лицо, управление) о признании незаконным пунктов 1, 6, 7 представления Управления Федерального казначейства по Ростовской области от 10.09.2019 № 58-23-12/23-9853 (с учетом уточнений в порядке статьи 49 АПК РФ).

Решением Арбитражного суда Ростовской области от 30.01.2020 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Не согласившись с принятым решением, заявитель обжаловал его в порядке, определенном главой 34 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), просил решение отменить.

Апелляционная жалоба мотивирована тем, что письмо руководителя Росфиннадзора от 03.11.2010 № 43-01-07-25/4744 не является обязательным к исполнению; полномочиями получателя бюджетных средств, предусмотренными ст. 162 БК РФ, обладает не филиал, а ФГБУ «Главрыбвод», в связи с чем п. 1 представления должен быть адресован непосредственно учреждению. По мнению апелланта, основания для учета особей ремонтно-маточного стада по счету 101.37 «Основные средства», отсутствуют. Материальные запасы в виде ремонтно-маточных стад верно приняты к учету по первоначальной стоимости поступления по балансовой стоимости, указанной в акте приема-передачи, которая таким образом является фактической. Нормативная база для переоценки стоимости биологических ресурсов в процессе бухгалтерского учета после первичного принятия на баланс отсутствует.

Заинтересованное лицо с доводами жалобы не согласилось по основаниям, изложенным в отзыве, просило решение оставить без изменения, апелляционную жалобу – без удовлетворения.

В судебном заседании представители сторон поддержали правовые позиции по делу.

Изучив материалы дела, оценив доводы апелляционной жалобы, отзыва управления, арбитражный суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что апелляционная жалоба не подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела, управлением в соответствии с поручением Федерального казначейства от 09.07.2019 № 07-04-05/18-14449, на основании приказа от 18.07.2019 № 677 «О назначении (проведении) внеплановой выездной проверки в ФГБНУ «Главрыбвод» в части деятельности Азово-Донского филиала федерального государственного бюджетного учреждения «Главное бассейновое управление по рыболовству и сохранению водных биологических ресурсов» в Азово-Донском филиале проведена проверка использования субсидий из федерального бюджета бюджетными, автономными учреждениями и иными некоммерческими организациями, подведомственными Федеральному агентству по рыболовству за период с 01.01.2017 по 31.12.2018.

По результатам проверки составлен акт выявленных нарушений и вынесено представление №58-23-12/23-9853 от 10.09.2019, согласно которому УФК по Ростовской области требует от Азово-Донского филиала ФГБУ «Главрыбвод» устранить бюджетные нарушения в срок до 29.11.2019.

Согласно пункту 1 представления Азово-Донским филиалом федерального государственного бюджетного учреждения «Главное бассейновое управление по рыболовству и сохранению водных биологических ресурсов» (далее - Азово-Донской филиал) при расчете нормативных затрат на уплату налогов на имущество не применялся коэффициент платной деятельности, вследствие чего допущено превышение предельного уровня средств субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания при оплате налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается имущество учреждения.

УФК по Ростовской области в предписании по пункту 1 потребовало: возместить в установленном порядке в доход федерального бюджета по коду

доходов бюджетной классификации Российской Федерации 076 1 13 02991 01 0400 130 «Прочие доходы от компенсации затрат федерального бюджета (средства, поступающие от возврата учреждениями субсидий на выполнение ими государственного задания прошлых лет» средства, оплаченные по налогу на имущество организаций сверх установленного предельного уровня средств субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания, в размере 308 086,09 рублей.

Согласно пункту 6 представления Азово-Донским филиалом федерального государственного бюджетного учреждения «Главное бассейновое управление по рыболовству и сохранению водных биологических ресурсов» по состоянию на 01.01.2019 по данным бухгалтерского учета половозрелые особи ремонтно-маточного стада не учитываются в составе основных средств на счете 101.37 «Биологические ресурсы», а именно белуга в количестве 4 единиц, осетр русский в количестве 150 единиц; севрюга в количестве 3 единиц; сазан в количестве 22 единицы; толстолобик в количестве 830 единиц; амур белый в количестве 325 единиц.

УФК по Ростовской области в предписании по пункту 6 потребовало: принять к бюджетному учету половозрелых особей ремонтно-маточного стада в составе основных средств на счете 101.37 «Биологические ресурсы».

Из пункта 7 представления следует, что на счетах Азово-Донского филиала федерального государственного бюджетного учреждения «Главное бассейновое управление по рыболовству и сохранению водных биологических ресурсов» числятся водно-биологические ресурсы без учета их фактической стоимости.

УФК по Ростовской области в предписании по пункту 7 потребовало: принять к бухгалтерскому учету водно-биологические ресурсы по их фактической стоимости.

Заявитель, считая пункты 1, 6, 7 вынесенного представления незаконными и нарушающими права Азово-Донского филиала федерального государственного бюджетного учреждения «Главное бассейновое управление по рыболовству и сохранению водных биологических ресурсов», обратился с заявлением в суд.

В соответствии со статьей 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Статьей 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации предусмотрено, что при рассмотрении дел об оспаривании решений и действий (бездействия) государственных органов, иных органов, должностных лиц арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемых решений и действий (бездействия) и устанавливает их соответствие закону или иному нормативному правовому акту, устанавливает наличие полномочий у органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили

оспариваемые действия (бездействие), а также устанавливает, нарушают ли решение и действия (бездействие) права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Обязанность доказывания законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли решение или совершили действия (бездействие).

В соответствии со статьей 13 Гражданского кодекса Российской Федерации, п. 6 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации, Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 01.07.1996 № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» основанием для принятия решения суда о признании ненормативного акта недействительным являются одновременно как его несоответствие закону или иному правовому акту, так и нарушение указанным актом охраняемых законом интересов юридического лица, обратившегося в суд с соответствующим требованием.

Таким образом, исходя из указанных выше правовых норм, в предмет судебного исследования по настоящему делу входят следующие обстоятельства:

- нарушение оспариваемым актом прав и законных интересов заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, создание иных препятствий для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности;
- несоответствие оспариваемого акта закону или иному нормативному правовому акту.

Отсутствие хотя бы одного из перечисленных условий является основанием для отказа в удовлетворения требований заявителя.

В соответствии со статьей 269.2 Бюджетного кодекса Российской Федерации при осуществлении полномочий по внутреннему государственному финансовому контролю органами внутреннего государственного финансового контроля: проводятся проверки, ревизии и обследования; направляются объектам контроля акты, заключения, представления и (или) предписания; и др. Порядок осуществления полномочий органами внутреннего государственного финансового контроля по внутреннему государственному финансовому контролю определяется федеральными законами, нормативными правовыми актами Правительства Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 67 Правил осуществления Федеральным казначейством полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 28 ноября 2013 г. № 1092 «О порядке осуществления Федеральным казначейством полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере» (далее - Правила № 1092) по результатам рассмотрения акта и иных материалов выездной проверки руководитель (заместитель руководителя) Федерального казначейства (его территориального органа) принимает решение:

а) о направлении предписания и (или) представления объекту контроля и (либо) наличии оснований для направления уведомления о применении бюджетных мер принуждения;

б) об отсутствии оснований для направления предписания, представления и уведомления о применении бюджетных мер принуждения;

в) о назначении внеплановой выездной проверки (ревизии), в том числе при представлении объектом контроля возражений в письменной форме, а также дополнительной информации, документов и материалов, относящихся к проверяемому периоду, влияющих на выводы, сделанные по результатам выездной проверки (ревизии).

Таким образом, судом установлено, что оспариваемое представление выдано уполномоченным на то государственным органом.

Как следует из материалов дела, по результатам проверки управлением выявлены нарушения бюджетного законодательства Российской Федерации, в связи с чем, в отношении объекта контроля вынесено представление от 10.09.2019 № 58-23-12/23-9853.

По результатам проведенной проверки установлено следующее.

В проверяемом периоде Азово-Донским филиалом показатели Планов финансово-хозяйственной деятельности на 2017 год и на плановый период 2018-2019 годов, а также на 2018 и на плановый период 2019-2020 годов по поступлениям формировались, исходя из планируемого объема: субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного задания на оказание государственных услуг, в соответствии с утвержденным государственным заданием и планируемой стоимости их реализации; субсидий, предоставляемых в соответствии с абзацем вторым пункта 1 статьи 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации; поступлений от оказания Азово-Донским филиалом услуг (выполнения работ) на платной основе и от иной приносящей доход деятельности.

Плановые показатели по поступлениям указывались в разрезе видов услуг (работ). К представленным на утверждение Планам финансово-хозяйственной деятельности на 2017-2018 годы прилагались расчеты (обоснования) расходов в разрезе источников финансового обеспечения и кодов видов расходов. Плановые показатели по выплатам формировались Азово-Донским филиалом в разрезе выплат, указанных в Планах финансово-хозяйственной деятельности, с детализацией до кодов бюджетной классификации Российской Федерации.

Выборочной проверкой правильности определения потребности в полученном объеме средств и их соответствия утвержденным планам финансово-хозяйственной деятельности на 2017-2018 годы установлено следующее.

Согласно пункту 33 Положения о формировании государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансовом обеспечении выполнения государственного задания, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 26.06.2015 № 640 (далее - Положение № 640), в случае если федеральное бюджетное или автономное учреждение оказывает сверх установленного государственного задания государственные услуги (выполняет работы) для физических и юридических лиц за плату, а также осуществляет иную приносящую доход деятельность, затраты на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается имущество учреждения, рассчитываются с применением коэффициента платной деятельности, который определяется как

отношение планируемого объема субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания к общей сумме планируемых поступлений, включающей поступления от субсидии и доходов от платной деятельности, определяемых исходя из объемов указанных поступлений, полученных в отчетном финансовом году.

Приказом Росрыболовства от 23.11.2016 № 737 «Об утверждении Порядка определения нормативных затрат на выполнение государственных работ федеральными государственными бюджетными учреждениями, в отношении которых Федеральное агентство по рыболовству осуществляет функции и полномочия учредителя» утвержден Порядок определения нормативных затрат на выполнение государственных работ федеральными государственными бюджетными учреждениями, в отношении которых Росрыболовство осуществляет функции и полномочия учредителя (далее - Порядок № 737).

Согласно пункту 2.7 Порядка № 737 в объем финансового обеспечения выполнения государственного задания включаются затраты на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается имущество учреждения, и рассчитываются с применением коэффициента платной деятельности, который определяется как отношение планируемого объема финансового обеспечения выполнения государственного задания, исходя из объемов субсидии, полученной из федерального бюджета в отчетном финансовом году на указанные цели, к общей сумме, включающей планируемые поступления от субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания и доходов платной деятельности, исходя из указанных поступлений, полученных в отчетном финансовом году.

Коэффициент платной деятельности рассчитывается в следующей последовательности:  $K_{пд} = R_{субсидии} / (R_{субсидии} + R_{платные})$ .

Согласно вышеуказанному пункту коэффициент платной деятельности Азово-Донского филиала составил:

на 2017 год - 0,97.

$K_{пд} 2017 \text{ год} = 147\,137\,140,00 / (147\,137\,140,00 + 4\,077\,664,90) = 0,97$ ,

где 147 137 140,00 рублей - сумма субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ), полученной из федерального бюджета в 2017 году; 4 077 664,90 рублей - сумма доходов от оказания платных услуг (работ), полученных Азово-Донским филиалом в 2017 году; 0,97 - коэффициент платной деятельности.

На 2018 год - 0,99.

$K_{пд} 2018 \text{ год} = 165\,456\,791,40 / (165\,456\,791,40 + 1\,775\,095,03) = 0,99$ ,

где 165 456 791,40 рублей - сумма субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ), полученной из федерального бюджета в 2018 году; 1 775 095,03 рублей - сумма доходов от оказания платных услуг (работ), полученных Азово-Донским филиалом в 2018 году; 0,99 - коэффициент платной деятельности.

Согласно отчету об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности (форма по ОКУД 0503737) по виду финансового обеспечения (деятельности) «субсидии на выполнение государственного (муниципального задания)» на 01.01.2018 на уплату налога на имущество организаций и земельного налога утверждено плановых назначений в сумме 6 478

379,00 рублей, исполнено через лицевые счета в общей сумме 6 478 379,00 рублей, неисполненные плановые назначения отсутствуют.

Согласно отчету об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности (форма по ОКУД 0503737) по виду финансового обеспечения (деятельности) «субсидии на выполнение государственного (муниципального задания)» на 01.01.2019 на уплату налога на имущество организаций и земельного налога утверждено плановых назначений в сумме 11 454 122,89 рублей, исполнено через лицевые счета в общей сумме 11 373 472,00 рублей, неисполненные плановые назначения составили 80 650,89 рублей (остаток средств на лицевом счете).

Согласно расчетам (обоснованиям) по расходам по уплате налогов плановый показатель суммы исчисленного налога, подлежащего уплате, в 2017 году составил 6 478 379,00 рублей, в 2018 году - 11 454 122,89 рублей.

При этом Азово-Донским филиалом при расходовании в 2017-2018 годах средств субсидии на выполнение государственного задания на уплату налога на имущество организации и земельного налога не применялся коэффициент платной деятельности.

С учетом применения коэффициента платной деятельности расходы по уплате налогов за счет субсидии на выполнение государственного задания должны составлять в 2017 году 6 284 027,63 рублей (6 478 379,00 рублей\*0,97), в 2018 году - 11 259 737,28 рублей (11 373 472,00 рублей\*0,99).

Однако Азово-Донским филиалом фактически оплачено за счет субсидии на выполнение государственного задания в 2017 году 6 478 379,00 рублей, в 2018 году - 11 373 472,00 рублей. Переплата сложилась в сумме 308 086,09 рублей.

Таким образом, в 2017 - 2018 годах Азово-Донским филиалом при расчете нормативных затрат на уплату налогов на имущество не применялся коэффициент платной деятельности, вследствие чего допущено превышение предельного уровня средств субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания при оплате налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается имущество учреждения, в общей сумме 308 086,09 рублей, в том числе в 2017 году в сумме 194 351,37 рублей, в 2018 году в сумме 113 734,72 рублей, что является нарушением пункта 1 статьи 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, пункта 33 Положения о формировании государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансовом обеспечении выполнения государственного задания, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 26 июня 2015 г. № 640 (пункт 1 Представления).

Заявитель, обжалуя пункт 1 Представления, указывал на его неисполнимость ввиду того, что «предлагаемый платеж представляет собой именно возврат субсидии, который может быть произведен только ее получателем».

Вместе с тем, данный довод является несостоятельным, поскольку субсидия доводится до филиала на выполнение государственного задания, исполняемого филиалом в своей части.

Согласно пункту 2.7 Порядка № 737 в объем финансового обеспечения выполнения государственного задания включаются затраты на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается имущество учреждения и рассчитываются с применением коэффициента платной деятельности, который определяется как отношение планируемого объема финансового обеспечения

выполнения государственного задания, исходя из объемов субсидии, полученной из федерального бюджета в отчетном финансовом году на указанные цели, к общей сумме, включающей планируемые поступления от субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания и доходов платной деятельности, исходя из указанных поступлений, полученных в отчетном финансовом году.

При этом каждое структурное подразделение (филиал) оплачивает налог на имущество как самостоятельный субъект налогообложения.

Азово-Донской филиал в 2017, 2018 годах осуществлял приносящую доход деятельность, в связи с чем, при расходовании средств субсидии на выполнение государственного задания на уплату налога на имущество организации и земельного налога филиал обязан применять коэффициент платной деятельности.

Несмотря на вышеизложенное, фактически Азово-Донским филиалом налог в полном объеме оплачен за счет субсидии на выполнение государственного задания.

Таким образом, сумма нарушения, указанная в пункте 1 Представления, сложилась в связи с не применением Азово-Донским филиалом коэффициента платной деятельности и экономии собственных средств, в связи с оплатой налогов полностью за счет средств субсидии.

На основании изложенного и в соответствии с пунктом 68 Правил № 1092 Управлением вынесено представление с требованием о возврате в доход федерального бюджета суммы нарушения, выразившегося в оплате налога на имущество за счет средств федерального бюджета сверх установленного предельного уровня, тем самым сэкономив свои собственные средства.

При этом Представление не содержит требование в части возврата субсидии за неисполнение государственного задания, а является мерой восстановления нарушенного права Российской Федерации, что и было реализовано в рамках конкретного контрольного мероприятия.

Кроме того, заявитель указывал, что письмо руководителя Росфиннадзора не является обязательным к исполнению, вместе с тем, письмо Росфиннадзора от 03.11.2010 №43-01-0725/4744 доведено Федеральным казначейством в управление по субъектам Российской Федерации для руководства в работе до внесения изменений в Стандарт внутренней организации контрольного мероприятия "Общие требования к внутренней организации контрольного мероприятия", утвержденного приказом Федерального казначейства от 01 марта 2017 г. № 39 (Далее - Стандарт № 39).

Таким образом, вышеуказанное письмо Росфиннадзора определяет порядок организации проверки и направления обособленным подразделениям (филиалам) представлений, предписаний и является обязательным к исполнению органами Федерального казначейства.

Данный довод заявителя судом отклонен.

Возражая по пункту 6 представления (принять к бюджетному учету половозрелых особей ремонтно-маточного стада в составе основных средств на счете 101.37 «Биологические ресурсы»), заявитель указывал на то, что бухгалтерский учет в филиале осуществляет главный бухгалтер.

В соответствии с пунктом 1.6 Должностной инструкции главного бухгалтера, в своей деятельности он руководствуется: Конституцией РФ, Трудовым кодексом РФ, Положением об Азово-Донском филиале, Учетной политикой для целей



бухучета и налогового учета Главрыбвод, Правилами внутреннего распорядка; Организационно-распорядительными документами начальника филиала, должностной инструкцией.

В соответствии с пунктом 2.9.1 Учетной политики «Главрыбвод», утвержденной приказом ФГБУ «Главрыбвод» от 02.04.2018 №84УП, половозрелое маточное стадо и ремонтно-маточное стадо особо ценных пород и других видов рыб учитывается на счете 105.36 «Прочие материальные запасы - иное движимое имущество учреждения» с аналитикой по количеству, возрасту и полу (если он определен).

В силу пункта 7 Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства», утвержденного Приказом Минфина России от 31.12.2016 N 257н, биологические активы не относятся к основным средствам.

Таким образом, по мнению заявителя, основания для учета особей ремонтно-маточного стада по счету 101.37 «Основные средства», отсутствуют.

Кроме того, согласно данным осенней бонитировки, фактическое наличие осетра русского на 150 ед. меньше, чем в балансе; количество севрюги на 3 ед. меньше чем в балансе, следовательно, данные особи ремонтно-маточных стад подлежат снятию с баланса, а не принятию к учету в составе основных средств вопреки требованиям, изложенным в представлении. Постановка их во исполнение указанного представления на учет в составе основных средств, как указывает заявитель, приведет к грубому нарушению порядка ведения бухгалтерского учета - принятию на учет несуществующих объектов.

Вместе с тем, единый порядок применения субъектами учета (бюджетными учреждениями) Единого плана счетов бухгалтерского учета установлен Инструкцией 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, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 № 157н (далее - Инструкция №157н), в соответствии с которой бюджетное учреждение обязано осуществлять ведение бухгалтерского учета путем сплошного, непрерывного и документального учета всех операций с активами и обязательствами (пункт 1 Приложения 2 Инструкции №157н).

Согласно пункту 38 Инструкции № 157н на счете 0 10100 000 учитываются операции с материальными объектами, относящимися к основным средствам в соответствии с положениями Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства», утвержденного Приказом Минфина России от 31.12.2016 № 257н (далее - СГС «Основные средства»), а также для учета объектов неоперационной (финансовой) аренды.

При этом, согласно пункту 3 СГС «Основные средства» его положения применяются при ведении бухгалтерского учета основных средств, раскрытии в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об основных средствах (результатах операций с ними), если иное не установлено:

- другими федеральными стандартами бухгалтерского учета для организаций государственного сектора;

- единой методологией бюджетного учета и бюджетной отчетности, установленной в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации (к которой относится в том числе Инструкция № 157н);

- Инструкцией о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденной Приказом Минфина России от 25.03.2011 № 33н.

Культивируемые биологические ресурсы животного и растительного происхождения, неоднократно дающие продукцию, входят в классификатор ОКОФ (принят и введен в действие приказом Росстандарта от 12.12.2014 № 2018- ст), в качестве отдельной группы основных фондов. Соответствующий код ОКОФ должен быть присвоен им при постановке на учет в качестве основных средств.

Половозрелая рыба, содержащаяся в специальных благоприятных условиях (пониженная плотность посадки, температурный и световой режим, кормление сбалансированными кормами и т.д.) в целях многократного получения от нее потомства имеет код ОКОФ 510.03.22.40.210 «Рыба маточного поголовья пресноводная».

В соответствии с пунктом 3 Методики формирования, содержания, эксплуатации ремонтно-маточных стад в целях сохранения водных биологических ресурсов, утвержденной приказом Минсельхоза России от 02.10.2014 № 377 (далее - Методика), ремонтно-маточные стада формируются из:

- производителей - особей, достигших половой зрелости (далее - производители ремонтно-маточных стад);

- неполовозрелых особей - особей, не достигших половой зрелости (далее - неполовозрелые особи ремонтно-маточных стад).

В соответствии с Инструкцией № 157н:

- группировка основных средств осуществляется по группам имущества (недвижимое имущество учреждения, особо ценное движимое имущество учреждения, иное движимое имущество учреждения, имущество в концессии) и видам имущества, соответствующим подразделам классификации, установленным ОКОФ.

В составе основных средств предусмотрен аналитический счет 101 07 «Биологические ресурсы» (пункт 53 Инструкции № 157н).

При этом в соответствии с абзацем 11 пункта 45 Инструкции № 157н в составе группы учета «Биологические ресурсы» отражаются служебные собаки, многолетние насаждения, лошади и иные объекты животного (живые животные) и растительного происхождения (деревья и другие многолетние сельскохозяйственные культуры, например, фруктовые сады, виноградники, другие плантации), неоднократно дающие продукцию, чей естественный рост и восстановление находятся под непосредственным контролем субъекта учета (ред. от 31.03.2018).

Несмотря на вышеизложенное, учет водных биологических ресурсов осуществлялся в соответствии с Учетной политикой для целей бухгалтерского и налогового учета федерального государственного бюджетного учреждения «Главное бассейновое управление по рыболовству и сохранению водных биологических ресурсов», утвержденной приказом от 28.02.2017 №74 (далее - Учетная политика за 2017 год) в следующем порядке:

1.1. Половозрелое маточное стадо особо ценных пород рыб учитывалось на счете 101.38 «Прочие основные средства - иное движимое имущество учреждения» с аналитикой по количеству, возрасту и полу (если он определен). При этом половозрелое маточное стадо других видов рыб, не отнесенных к особо ценным породам рыб, учитывалось на счете 105.36 «Прочие материальные запасы - иное движимое имущество учреждения» с аналитикой по количеству и полу (если он определен) (пункт 2.9.1. Учетной политики за 2017 год));

1.2. Ремонтно-маточное стадо особо ценных пород и других видов рыб, не достигшие половозрелого возраста, учитывалось на счете 105.36 «Прочие материальные запасы - иное движимое имущество учреждения» с аналитикой по количеству, возрасту и полу (если он определен) (пункт 2.9.2. Учетной политики за 2017 год).

Согласно пункту 2.9.1. Учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета федерального государственного бюджетного учреждения «Главное бассейновое управление по рыболовству и сохранению водных биологических ресурсов», утвержденной приказом от 02.04.2018 №84УП (далее - Учетная политика за 2018 год) в 2018 году половозрелое маточное стадо и ремонтно-маточное стадо особо ценных пород и других видов рыб учитывается на счете 105.35 «Прочие материальные запасы - иное движимое имущество учреждения» с аналитикой по количеству и полу (если он определен).

В связи с чем, Учетная политика за 2017, 2018 годы в части бухгалтерского учета половозрелых особей ремонтно-маточного стада, противоречит требованиям действующего законодательства, поскольку половозрелые особи ремонтно-маточного стада подлежат учету в составе основных средств.

Данная позиция подтверждается в письме Министерства финансов Российской Федерации от 14.06.2019 № 02-06-10/43749.

На основании изложенного, является необоснованным довод заявителя о том, что «биологические активы не относятся к основным средствам», в связи с чем, «отсутствуют основания для учета особей ремонтно-маточного стада по счету 101.37 «Основные средства».

При этом Азово-Донским филиалом по состоянию на 01.01.2019 по данным бухгалтерского учета половозрелые особи ремонтно-маточного стада учитываются как в составе основных средств на счете 101.37 «Биологические ресурсы», так и в составе материальных запасов на счете 105.36 «Прочие материальные запасы - иное движимое имущество учреждения», что противоречит Учетной политике на 2018 год, однако соответствует требованиям действующего законодательства.

Заявитель указывал, что постановка осетра русского, севрюги во исполнение указанного Представления на учет в составе основных средств приведет к грубому нарушению порядка ведения бухгалтерского учета - принятию на учет несуществующих объектов.

Однако, содержащееся в представлении требование по пункту б: принять к бюджетному учету половозрелых особей ремонтно-маточного стада в составе основных средств по счету 101.37 «Биологические ресурсы» не указывает на принятие к бюджетному учету определенных особей, а направлено на отражение объектом контроля в бухгалтерском учете (с учетом осенней бонитировки), в связи с чем, является законным и обоснованным.

Таким образом, довод заявителя является результатом неверного толкования норм права и требований представления.

Из пункта 7 представления следует, что на счетах Азово-Донского филиала федерального государственного бюджетного учреждения «Главное бассейновое управление по рыболовству и сохранению водных биологических ресурсов» числятся водно-биологические ресурсы без учета их фактической стоимости.

УФК по Ростовской области в предписании по пункту 7 потребовало: принять к бухгалтерскому учету водно-биологические ресурсы по их фактической стоимости.

Заявитель указывал, что материальные запасы в виде ремонтно-маточных стад верно приняты к учету по первоначальной стоимости поступления по балансовой стоимости, указанной в акте приема-передачи, которая таким образом является фактической. Нормативная база для переоценки стоимости биологических ресурсов в процессе бухгалтерского учета после первичного принятия на баланс отсутствует.

Однако, данный довод, как обоснование отсутствия нарушения по пункт 7 Представления, является следствием неверного толкования норм права.

Так, в соответствии с пунктом 4 статьи 69.2 Бюджетного кодекса Российской Федерации финансовое обеспечение выполнения государственных (муниципальных) заданий осуществляется за счет средств федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов, местных бюджетов в порядке, установленном соответственно Правительством Российской Федерации, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации, местной администрацией.

Объем финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания рассчитывается на основании нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг, утверждаемых в порядке, предусмотренном абзацем первым настоящего пункта, с соблюдением общих требований, определенных федеральными органами исполнительной власти, осуществляющими функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в установленных сферах деятельности.

В соответствии с пунктом 11 Положения № 640 объем финансового обеспечения выполнения государственного задания рассчитывается на основании нормативных затрат на оказание государственных услуг, нормативных затрат, связанных с выполнением работ, с учетом затрат на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного за федеральным государственным учреждением или приобретенного им за счет средств, выделенных федеральному государственному учреждению учредителем на приобретение такого имущества, в том числе земельных участков (за исключением имущества, сданного в аренду или переданного в безвозмездное пользование), затрат на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается имущество учреждения.

В силу пунктов 27, 28 Положения № 640 значения базовых нормативов затрат на оказание государственных услуг и отраслевых корректирующих коэффициентов подлежат размещению в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации, на официальном сайте в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по размещению информации о государственных и муниципальных учреждениях ([www.bus.gov.ru](http://www.bus.gov.ru)). Нормативные

затраты на выполнение работы определяются при расчете объема финансового обеспечения выполнения государственного задания в порядке, установленном органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя в отношении федеральных бюджетных или автономных учреждений, а также по решению главного распорядителя средств федерального бюджета, в ведении которого находятся федеральные казенные учреждения.

В соответствии с пунктом 2.6 Порядка № 737 значения нормативных затрат на выполнение государственных работ на очередной финансовый год, рассчитанные в соответствии с Порядком № 737, утверждаются Росрыболовством ежегодно на очередной финансовый год и на плановый период на этапе формирования проекта федерального бюджета, а также при проведении корректировки.

На официальном сайте Росрыболовства: <http://www.fish.gov.ru> размещены значения нормативных затрат на выполнение государственных работ федеральных государственных бюджетных учреждений, подведомственных Росрыболовству без указания финансового года на который они утверждены.

Федеральным агентством по рыболовству «Главное бассейновое управление по рыболовству и сохранению водных биологических ресурсов» (далее - ФГБУ «Главрыбвод») средства субсидии Азово-Донскому филиалу предоставлялись на финансовое обеспечение выполнения государственных заданий, в том числе на следующие государственные работы (услуги):

- формирование, содержание, эксплуатация, учет ремонтно-маточных стад осетровых видов рыб;
- формирование и содержание и эксплуатация ремонтно-маточных стад, за исключением осетровых видов рыб;
- выращивание водных биоресурсов (за исключением осетровых видов рыб) с их последующим выпуском в водные объекты рыбохозяйственного значения;
- выращивание осетровых видов рыб с их последующим выпуском в водные объекты рыбохозяйственного значения.

В соответствии с пунктом 104 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, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении 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) фактическая стоимость материальных запасов при их изготовлении самим учреждением определяется исходя из затрат, связанных с изготовлением данных активов.

Учет и формирование затрат на производство материальных запасов осуществляется учреждением в порядке, установленном учреждением в рамках формирования учетной политики для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

В соответствии с разделом 2.9. «Учет водных биологических ресурсов» Учетной политикой (в 2017 году - пункт 2.9.4., в 2018 году - пункт 2.9.3.) в

зависимости от способа приобретения водных биологических ресурсов и половых продуктов их фактическая себестоимость формируется из затрат:

- на их приобретение с учетом сопутствующих расходов (в случае их приобретения);
- на их выращивание (в случае их выращивания в искусственных условиях);
- на заготовку в естественных условиях.

В соответствии с требованиями Инструкции № 157н:

- счет 10900 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» предназначен для учета операций по формированию себестоимости готовой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг (пункт 134);

- счет 10500 «Материальные запасы» предназначен для учета материальных ценностей в виде сырья, материалов, приобретенных (созданных) для использования (потребления) в процессе деятельности учреждения, (или) для изготовления иных нефинансовых активов, а также готовой продукции, произведенной учреждением и приобретенных для продажи товаров (пункт 8);

- материальные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической стоимости (пункт 100);

- фактическая стоимость материальных запасов при их изготовлении самим учреждением определяется исходя из затрат, связанных с изготовлением данных активов. Учет и формирование затрат на производство материальных запасов осуществляется учреждением в порядке, установленном учреждением в рамках формирования учетной политики для определения себестоимости соответствующих видов продукции (пункт 104).

Кроме того, в соответствии с абзацем 14 пункта 9 Инструкции № 174н принятие к бухгалтерскому учету объектов основных средств в результате перевода готовой продукции в целях ее использования для нужд учреждения отражается по фактической себестоимости готовой продукции по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 010100000 «Основные средства» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 010500000 «Материальные запасы».

На основании изложенного, фактическая себестоимость объектов водных биологических ресурсов аккумулируется на счете 109.00 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» и списывается на счет 105.36 «Прочие материальные запасы - иное движимое имущество учреждения» на дату завершения бонитировки.

При этом фактическая себестоимость определяется исходя из затрат, связанных с изготовлением данных активов.

Однако, Азово-Донским филиалом фактическая себестоимость объектов водных биологических ресурсов, учтенная на счете 109.00 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг», списывалась на счет 401.20 «Расходы учреждения» без отражения на счете 105.36 «Прочие материальные запасы - иное движимое имущество учреждения» и без выделения расходов на формирование ремонтно-маточного стада, что привело к отражению водных биологических ресурсов на счете 105.36 «Прочие материальные запасы - иное движимое имущество учреждения» (икра, личинка, молодь, ремонтно-маточное стадо) в условной оценке 1 рубль за общее количество и без выделения расходов на формирование ремонтно-маточного стада.

В связи с изложенным, представление содержит законные требования об устранении выявленных нарушений бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения.

При таких обстоятельствах, суд первой инстанции пришел к выводу о том, что в удовлетворении требований Федерального агентства по рыболовству «Главное бассейновое управление по рыболовству и сохранению водных биологических ресурсов» следует отказать.

Судебная коллегия не усматривает оснований для переоценки указанных выводов суда первой инстанции.

Материалы дела свидетельствуют о том, что судом первой инстанции были полно и всесторонне исследованы фактические обстоятельства, а также представленные сторонами доказательства и доводы.

Произведя их оценку с соблюдением требований ст. 71 АПК РФ, суд первой инстанции принял законное и обоснованное решение.

Доводы апелляционной жалобы были предметом рассмотрения суда первой инстанции, им дана надлежащая оценка, с которой суд апелляционной инстанции согласен. Фактов, которые могли бы повлиять на законность и обоснованность принятого судебного акта, апелляционная жалоба не содержит. В связи с этим доводы апеллянта признаются судебной коллегией несостоятельными и не могут служить основанием для отмены решения суда, поскольку сводятся только к несогласию с оценкой обстоятельств судом первой инстанции.

Нарушений или неправильного применения норм материального или процессуального права, являющихся в силу статьи 270 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основанием к отмене или изменению решения, апелляционной инстанцией не установлено.

На основании изложенного, руководствуясь статьями 258, 269 - 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд

### **ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Ростовской области от 30.01.2020 по делу № А53-38384/2019 оставить без изменения, апелляционную жалобу – без удовлетворения.

В соответствии с частью 5 статьи 271, частью 1 статьи 266 и частью 2 статьи 176 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации постановление арбитражного суда апелляционной инстанции вступает в законную силу со дня его принятия.

Постановление может быть обжаловано в порядке кассационного производства в Арбитражный суд Северо-Кавказского округа через Арбитражный суд Ростовской области в течение двух месяцев со дня его принятия.

Председательствующий

С.С. Филимонова

Судьи

О.Ю. Ефимова

М.В. Соловьева