

УДК 657.2

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

¹Коваленко О.А., ¹Коваленко Е.С., ²Коваленко И.С.

¹Волжский институт экономики, педагогики и права, Волжский, e-mail: rector@viepp.ru;

²Московский авиационный институт (национальный исследовательский университет),
Москва, e-mail: eds@mai.ru

В статье авторами обобщены и систематизированы особенности организации учета нефинансовых активов в бюджетных учреждениях. Правила, действующие в отношении организации бухгалтерского учета нефинансовых активов, касаются всех учреждений государственного сектора, независимо от их принадлежности к казенным, бюджетным или автономным учреждениям. Качественная организация бухгалтерского учета нефинансовых активов – трудоемкий процесс, при котором необходимо учитывать все многообразие особенностей организации учета нефинансовых активов: по нормативному регулированию специфических особенностей учета нефинансовых активов, отраслевой принадлежности учреждения, формированию первоначальной (фактической), балансовой стоимости, условной оценки, учету материальных объектов вне зависимости от их стоимости в составе основных средств, объектов библиотечного фонда, упрощенному порядку учета объектов основных средств стоимостью до 3 000 рублей, унификации первичной учетной документации и учетных регистров.

Ключевые слова: нефинансовые активы, бухгалтерский учет, бюджетные учреждения, организация учета

FEATURES OF THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING OF NON-FINANCIAL ASSETS IN BUDGETARY INSTITUTIONS

¹Kovalenko O.A., ¹Kovalenko E.S., ²Kovalenko I.S.

¹Volzhsky Institute of Economics, Pedagogy and Law, Volzhsky, e-mail: rector@viepp.ru;

²Moscow Aviation Institute (National Research University), Moscow, e-mail: eds@mai.ru

In the article the authors compiled and systematized especially accounting management of non-financial assets in budgetary institutions. Rules applicable to accounting organization of non-financial assets refer to all institutions of the public sector, regardless of their belonging to the treasury, budget and autonomous institutions. Qualitative organization of accounting of non-financial assets – a laborious process, in which you have to take into account the diversity of characteristics of accounting management of non-financial assets: Regulatory specific characteristics of the accounting of non-financial assets, sector institutions, the formation of the initial (actual), the book value, contingent valuation, accounting material objects regardless of the value of fixed assets, objects of the library fund, the simplified procedure of accounting of fixed assets costing up to 3000, the unification of the primary accounting documents and accounting records.

Keywords: non-financial assets, accounting, budgetary institutions, organization accounting

Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях должен быть организован в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и, несмотря на общеустановленный порядок организации бухгалтерского учета для всех экономических субъектов, государственные учреждения действуют по особым правилам. Причем особые правила учета установлены для всех объектов бухгалтерского наблюдения, в том числе и для таких специфических объектов бухгалтерского наблюдения учреждений государственного сектора, как нефинансовые активы.

Уточнение общеустановленного порядка организации учета объектов бухгалтерского наблюдения учреждений государственного сектора произведено Приказом Минфина России 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) [2]. Рассмотрим, каким образом уточнение общеустановленных правил организации бухгалтерского учета объектов бухгалтерского наблюдения учреждений государственного сектора касается учета нефинансовых активов.

Первое, на что необходимо обратить внимание при организации бухгалтерского учета нефинансовых активов, это на то, что правила, действующие в отношении организации бухгалтерского учета нефинансовых активов, касаются всех учреждений государственного сектора, независимо от их принадлежности к казенным, бюджетным или автономным учреждениям.

Второе, на что необходимо обратить внимание при организации бухгалтерского учета нефинансовых активов, это на то, что правила организации учета нефинансовых активов в учреждениях государственного сектора выражаются в следующих особенностях:

- объемный комплект нормативных документов, отражающий специфические особенности учета нефинансовых активов;
- отраслевой характер учета нефинансовых активов;
- специфические виды первоначальной (фактической) стоимости нефинансовых активов;
- формирование балансовой стоимости с учетом изменений первоначальной стоимости и переоценки;
- применение условной оценки;
- сплошная уникальная инвентаризация объектов;
- учет материальных объектов вне зависимости от их стоимости в составе основных средств;
- особый порядок учета объектов библиотечного фонда;
- упрощенный порядок учета объектов основных средств стоимостью до 3 000 руб.;
- применение линейного способа начисления амортизации;
- унификация первичной учетной документации и учетных регистров.

Объемный комплект нормативных документов, отражающий специфические особенности учета нефинансовых активов. Специфические особенности учета нефинансовых активов отражены в письмах Минфина России. Так, в письмах Минфина России отражены такие особенности учета, как особенности учета капитальных вложений, учета положительных, отрицательных, суммовых разниц при приобретении нефинансовых активов, учета вложений в модернизацию программного продукта, о порядке классификации нефинансовых активов и другие особенности [4].

Отраслевой характер учета нефинансовых активов. Особенности учета нефинансовых активов зависят также от отраслевой специфики бюджетного учреждения. При этом в каждой отрасли бюджетных учреждений (учреждениях здравоохранения, культуры, образования и науки) есть значительные различия по формированию рабочего плана счетов, учетных регистров и по отражению типовых хозяйственных операций.

Специфические виды первоначальной (фактической) стоимости нефинансовых активов. Независимо от видов нефинансовых активов, нефинансовые активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной (фактической) стоимости. В Инструкции

№ 157н установлены следующие виды первоначальной (фактической) стоимости:

– сумма фактических вложений, включающая «затраты на приобретение, сооружение или изготовление (создание) нефинансовых активов, с учетом сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных учреждению поставщиками и (или) подрядчиками». Налог на добавленную стоимость при приобретении объектов нефинансовых активов учитывается в первоначальной стоимости только в том случае, если это приобретение, сооружение или изготовление (создание) не касается операций облагаемых НДС;

– балансовая стоимость драгоценных нефинансовых активов – это оценочная стоимость, «определенная Государственным учреждением по формированию Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, хранению, отпуску и использованию драгоценных металлов и драгоценных камней при Министерстве финансов Российской Федерации (Гохраном России) в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации»;

– фактическая стоимость, по приобретаемым материальным запасам;

– рыночная (кадастровая) стоимость в отношении объектов непроизведенных активов «впервые вовлекаемых в экономический (хозяйственный) оборот», земельных участков, находящихся «на праве безвозмездного (бессрочного) пользования у учреждений»;

– «стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче учреждением в целях исполнения обязательств по договору», предусматривающему «исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами»;

– текущая оценочная стоимость, по объектам нефинансовых активов, полученным учреждением безвозмездно по договору дарения;

– сумма «расходов лизингодателя на приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния», в котором пригоден объект нефинансовых активов для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов, предусмотренная условиями договора лизинга [5].

Формирование балансовой стоимости с учетом изменений первоначальной стоимости и переоценки. Балансовая стоимость нефинансовых активов – это первоначальная стоимость с учетом изменений первоначальной стоимости и переоценки. Изменения первоначальной стоимости нефинансовых активов – это случаи «достройки, дооборудования, реконструкции, в том числе с элементами реставрации, тех-

нического перевооружения, модернизации, частичной ликвидации (разукрупления) объектов. Переоценка нефинансовых активов обязательна «по состоянию на начало текущего года путем пересчета их балансовой стоимости и начисленной суммы амортизации». Более того, переоценка производится строго в соответствии с требованиями, установленными Правительством Российской Федерации. Особый порядок переоценки установлен для драгоценных нефинансовых активов и нефинансовых активов, составляющих казну Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования.

Применение условной оценки. В учреждениях государственного сектора применяется условная оценка. Условная оценка, согласно Инструкции N 157н, осуществляется по принципу: «один объект, один рубль». Условная оценка применяется в случаях, когда не указана собственником (балансодержателем) стоимость материальных объектов нефинансовых активов при получении учреждением в безвозмездное или возмездное пользование, при учете на забалансовых счетах.

Сплошная уникальная инвентаризация объектов. Инвентарный учет осуществляется строго по установленным правилам в Инструкции № 157н. Выражаются они, во-первых, в сплошной уникальной инвентаризации объектов движимого и недвижимого имущества стоимостью более 3 000 руб., кроме объектов библиотечного фонда, по порядку; во-вторых, обязанностью аналитического учета инвентарных объектов по присвоенному уникальному инвентарному номеру; в-третьих, обязанностью закрепления материально ответственного лица за каждым уникальным инвентарным номером; в-четвертых, обязанностью присвоения уникального инвентарного кода материально ответственным лицом «в присутствии уполномоченного члена комиссии по поступлению и выбытию активов»; в-пятых, обязанностью сохранения внешнего вида инвентарного номера на объектах [2].

Свойство уникальности инвентарного номера заключается в том, что «инвентарные номера выбывших с балансового учета инвентарных объектов основных средств вновь принятым к учету объектам не присваиваются» [2]. Первичная инвентаризация должна быть организована учреждением по порядку [2]. Больше никаких требований в отношении построения кода инвентарного номера учреждениями не установлено. То есть учреждение должно самостоятельно утвердить порядок кодирования инвентарного номера.

Особенность учета материальных объектов вне зависимости от их стоимости в составе основных средств. При принятии объектов в качестве основных средств в учреждениях государственного сектора должно быть обеспечено выполнение следующих условий:

- объекты должны быть материальными;
- срок эксплуатации объектов должен быть более 12 месяцев;
- объекты планируется неоднократно или постоянно использовать на праве оперативного управления;
- использование объектов при выполнении учреждением «работ, оказании услуг, осуществления государственных полномочий (функций) либо для управленческих нужд учреждения»;
- объекты будут находиться в эксплуатации, запасе, консервации либо будут сданы в аренду или получены в лизинг (сублизинг) [2].

Как видно из перечисленных условий, стоимость не относится к условиям идентификации материального объекта в учреждениях государственного сектора в качестве объекта основных средств в системе бухгалтерского учета. Единственно, что касается стоимости – это упрощенный учет объектов стоимостью до 3 000 рублей включительно.

Особый порядок учета объектов библиотечного фонда. Особый порядок учета объектов библиотечного фонда выражается в следующем:

- объекты библиотечного фонда принимаются к бухгалтерскому учету в учреждениях государственного сектора «в качестве основных средств независимо от срока их полезного использования». Исключением являются объекты периодических изданий;
- так же как и на объекты основных средств стоимостью до 3 000 рублей включительно нет необходимости присвоения уникального инвентарного порядкового номера. Кроме того, на объекты библиотечного фонда нет необходимости вести «Инвентарные списки нефинансовых активов»;
- аналитический учет объектов библиотечного фонда ведется в учетном регистре «Инвентарная карточка группового учета нефинансовых активов»;
- если стоимость объектов библиотечного фонда до 40 000 рублей включительно, «амортизация начисляется в размере 100 % балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию» [2].

Упрощенный порядок учета объектов основных средств стоимостью до 3 000 рублей. Упрощенный порядок учета объектов основных средств стоимостью до 3 000 рублей включительно заключается:

– в отсутствии необходимости присвоения уникального инвентарного порядкового номера; необходимости ведения аналитического учета на инвентарных карточках; необходимости начисления амортизации;

– единовременном списании первоначальной стоимости введенных (переданных) в эксплуатацию объектов движимого имущества с балансового учета с одновременным отражением объектов на забалансовом счете.

Применение линейного способа начисления амортизации. Согласно пункту 84 Инструкции 157н, показатель амортизации в учреждениях государственного сектора рассматривается как величина «стоимости основных средств, нематериальных активов, закрепленных за учреждением на праве оперативного управления, а также объектов нефинансовых активов, составляющих государственную (муниципальную) казну, перенесенную за период их использования на уменьшение финансового результата». При этом выбор способа начисления амортизации в учреждениях государственного сектора отсутствует. Пункт 85 Инструкции 157н определяет, что «расчет годовой суммы амортизации производится учреждением, осуществляющим учет используемого объекта основных средств, нематериальных активов линейным способом, исходя из его балансовой стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования» [2].

Унификация первичной учетной документации и учетных регистров. В соответствии с пунктом 1 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее Федеральный закон № 402-ФЗ) все экономические субъекты должны отражать события в бухгалтерском учете только на основании первичной учетной документации [5]. Статья 9 Федерального закона № 402-ФЗ определяет обязательные реквизиты первичного учетного документа. Пункт 4 Федерального закона № 402-ФЗ учреждения государственного сектора по отношению к утверждению форм первичных учетных документов отсылает к бюджетному законодательству. Унифицированные формы первичных документов и учетных регистров, предназначенных для бухгалтерского учета в учреждениях государственного сектора, утверждены в Приказе Минфина России от 30.03.2015 № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Ме-

тодических указаний по их применению» (Далее Приказ № 52н) [3]. Приказом № 52 допускается учреждениями государственного сектора в отношении первичных учетных документов – изменять форматы первичных учетных документов, учетных регистров – вводить дополнительные реквизиты и показатели; не допускается удалять отдельные реквизиты из форм первичных учетных документов, учетных регистров, утвержденных приказом. В соответствии с вышеизложенным, организация бухгалтерского учета нефинансовых активов осуществляется с обязательным применением унифицированных форм первичных учетных документов и учетных регистров, с учетом допущений, утвержденных Приказом № 52н [3].

При формировании практически каждого первичного учетного документа по учету нефинансовых активов обязательно присутствуют председатель и члены комиссии по поступлению и выбытию активов, а также материально ответственные лица. То есть большая часть событий, связанных с нефинансовыми активами, находятся под пристальным вниманием участников хозяйственной деятельности учреждения государственного сектора. Кроме того, те первичные учетные документы по учету нефинансовых активов, которые каким-то образом связаны с формированием бухгалтерских записей, визируются главным бухгалтером или исполнителем бухгалтерии. В таких документах производится дублирование бухгалтерских записей из учетных регистров. Не менее важным является то, что многие первичные учетные документы по учету нефинансовых активов утверждаются руководителем учреждения. Отсюда следует, что первичные учетные документы по учету нефинансовых активов являются инструментом многофазного внутреннего контроля состояния имущества учреждения государственного сектора.

Учетные регистры по учету нефинансовых активов являются инструментами аналитического учета и в связи с этим основанием для синтетического учета по счетам учета нефинансовых активов. Практически в каждом учетном регистре информация строится по уровням аналитического учета в количественном и стоимостном выражении. Учетные регистры по учету нефинансовых активов ведутся в основном материально ответственными лицами. Документы-основания учетных регистров по учету нефинансовых активов – это первичные учетные документы, учетные регистры по учету нефинансовых активов, а также другие документы, подтверждающие совершение сделок с нефинансовыми активами, качественные характеристики нефинансовых активов.

Наиболее важные аспекты организации учета нефинансовых активов должны быть утверждены в учетной политике учреждения государственного сектора. Так, в учетной политике в отношении организации учета нефинансовых активов должны быть утверждены:

- перечень унифицированных первичных учетных документов и учетных регистров по учету;
- формы унифицированных первичных учетных документов и учетных регистров, в том числе формы учетных регистров, дополненные реквизитами и показателями;
- порядок документооборота;
- порядок внутреннего контроля аналитического и синтетического учета нефинансовых активов;
- состав комиссии по поступлению и выбытию активов;
- порядок проведения инвентаризации;
- порядок выдачи и использования доверенностей на получение товарно-материальных ценностей;
- порядок формирования текущей оценочной стоимости нефинансовых активов, полученных безвозмездно, в том числе по договору дарения, оприходованных по результатам инвентаризации;
- порядок стоимости ликвидируемой части объекта при частичной ликвидации объекта нефинансовых активов;
- порядок построения уникального инвентарного номера;
- порядок списания нефинансовых активов;
- способы списания материальных запасов при выбытии (отпуске);
- нормы списания горюче-смазочных материалов;
- способы формирования учетной стоимости товаров при их продаже;
- порядок калькулирования себестоимости (объема работы, услуги);
- состав прямых и накладных расходов;
- порядок распределения накладных расходов;
- порядок расчета стоимости незавершенного производства;
- и другие вопросы, касающиеся синтетического учета [1–3].

В итоге отметим, что качественная организация бухгалтерского учета нефинансовых активов – трудоемкий процесс, при котором необходимо учитывать все многообразие особенностей организации учета нефинансовых активов: по нормативному регулированию специфических особенностей учета нефинансовых активов, отраслевой принадлежности учреждения, формированию первоначальной (фактической), балансовой стоимости, условной оценки,

учету материальных объектов вне зависимости от их стоимости в составе основных средств, объектов библиотечного фонда, упрощенному порядку учета объектов основных средств стоимостью до 3 000 рублей, унификации первичной учетной документации и учетных регистров.

Список литературы

1. Булыгина О. Положения учетной политики в свете последних изменений законодательства // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение, 2015 – № 11. – URL: <http://www.audar-press.ru/uchetnaya-politika-byudzhethnogo-uchrezhdeniya-na-2016-god> (дата обращения: 30.11.2016).
2. Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (ред. от 01.03.2016) «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» URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=196065#0> (дата обращения: 30.11.2016).
3. Приказ Минфина России от 30.03.2015 № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению» – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=177766> (дата обращения: 30.11.2016).
4. Солодова С.В. Изменения организации учета нефинансовых активов в государственных (муниципальных) учреждениях // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3: Экономика. Экология. – 2012. – № 1. – С. 261–267.
5. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете» URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=198265> (дата обращения: 30.11.2016).

References

1. Bulygina O. Polozheniya uchetoj politiki v svete poslednih izmenenij zakonodatelstva // Bjudzhetyne organizacii: buhgalterskij uchet i nalogooblozhenie, 2015 no. 11. URL: <http://www.audar-press.ru/uchetnaya-politika-byudzhethnogo-uchrezhdeniya-na-2016-god> (data obrashheniya: 30.11.2016).
2. Prikaz Minfina Rossii ot 01.12.2010 no. 157n (red. ot 01.03.2016) «Ob utverzhdenii Edinogo plana schetov buhgalterskogo ucheta dlja organov gosudarstvennoj vlasti (gosudarstvennyh organov), organov mestnogo samoupravlenija, organov upravlenija gosudarstvennymi vnebjudzhethnymi fondami, gosudarstvennyh akademij nauk, gosudarstvennyh (municipalnyh) uchrezhdenij i Instrukcii po ego primeneniju» URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=196065#0> (data obrashheniya: 30.11.2016).
3. Prikaz Minfina Rossii ot 30.03.2015 no. 52n «Ob utverzhdenii form pervichnyh uchetnyh dokumentov i registrov buhgalterskogo ucheta, primenjaemyh organami gosudarstvennoj vlasti (gosudarstvennymi organami), organami mestnogo samoupravlenija, organami upravlenija gosudarstvennymi vnebjudzhethnymi fondami, gosudarstvennymi (municipalnymi) uchrezhdenijami, i Metodicheskikh ukazanii po ih primeneniju» URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=177766> (data obrashheniya: 30.11.2016).
4. Solodova S.V. Izmenenija organizacii ucheta nefinansovyh aktivov v gosudarstvennyh (municipalnyh) uchrezhdenijah // Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Serija 3: Jekonomika. Jekologija. 2012. no. 1. pp. 261–267.
5. Federalnyj zakon ot 06.12.2011 no. 402-FZ (red. ot 23.05.2016) «O buhgalterskom uchete» URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=198265> (data obrashheniya: 30.11.2016).