



УДК 657.1:658.115
ББК 65.052.231

ИЗМЕНЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЯХ

С.В. Солодова

В статье рассмотрены изменения организации учета нефинансовых активов в государственных (муниципальных) учреждениях в результате принятия новых нормативных учетных документов в 2010–2011 годах. Раскрыта сущность ряда изменений, произошедших в нормативном регулировании учета основных средств, нематериальных активов, материальных запасов и затрат по их приобретению (созданию). Сделаны выводы о тенденции происходящих изменений.

Ключевые слова: государственные (муниципальные) учреждения, нефинансовые активы, недвижимое имущество, движимое имущество, основные средства, нематериальные активы, материальные запасы, вложения в нефинансовые активы, имущество казны.

В мае 2010 г. был принят Федеральный закон РФ № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений». Большая часть его положений вступает в силу с 1 января 2011 г., но, учитывая масштабность перемен, предусмотрен переходный период до 1 июля 2012 года. В рамках исполнения данного закона уже в декабре 2010 г. были утверждены новые инструкции по бухгалтерскому учету в государственных (муниципальных) учреждениях. Однако большинство бюджетных учреждений перейдут на новые инструкции с 2012 г. – одновременно с переходом на новую систему финансового обеспечения. Таким образом, изменения, продублированные уже достаточно давно, получают реальное применение только теперь.

Напомним, что до принятия новых нормативных документов основным нормативным документом по учету в бюджетных учреждениях была Инструкция по бюджетному учету, утвер-

жденная Приказом Минфина РФ от 30.12.2008 г. № 148н. За период действия в эту инструкцию дважды вносились изменения: Приказом Минфина РФ от 03.07.2009 г. № 69н и Приказом Минфина РФ от 30.12.2009 г. № 152н.

Для реализации произведенных изменений были разработаны следующие Инструкции:

- Приказом № 157н от 01.12.2010 г. утвержден единый план счетов бухгалтерского учета для государственных органов власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению [1];
- Приказом № 162н от 06.12.2010 г. утвержден План счетов бюджетного учета и Инструкция по его применению [7];
- Приказом № 174н от 16.12.2010 г. утвержден План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению [6];
- Приказом № 183н от 23.12.2010 г. утвержден План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкция по его применению [5].

Фактически Инструкция № 157н становится документом, регламентирующим организацию

учета в бюджетной сфере, аналогом свода положений по бухгалтерскому учету. Остальные три инструкции регламентируют порядок применения Плана счетов различными субъектами учета.

Рассмотрим подробнее изменения, произошедшие на одном из участков организации учета, а именно в организации учета объектов нефинансовых активов.

В новых нормативных документах все объекты нефинансовых активов разделены на четыре группы:

- 1 – недвижимое имущество;
- 2 – особо ценное движимое имущество (ОЦДИ);
- 3 – иное движимое имущество;
- 4 – предметы лизинга.

Данная группировка находит отражение в составе счета в 22-м регистре номера счета.

Кроме указанных выше групп объектов нефинансовых активов имеет место еще одна обособленная группа:

- 5 – нефинансовые активы, составляющие казну.

Эта группа применяется только в рамках счета 0 108 00 000 «Нефинансовые активы имущества казны» соответствующими публично-правовыми образованиями.

В целом вводимая группировка не вызвала затруднений у бухгалтеров. Единственная возникшая проблема – по поводу разделения особо ценного движимого и иного движимого имущества.

По этому вопросу было вынесено Постановление Правительства РФ от 26.07.2010 г. № 538 «О порядке отнесения имущества автономного или бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества» [4]. В Постановлении отражены следующие критерии отнесения объектов нефинансовых активов к группе ОЦДИ.

- 1) балансовая (минимальная) стоимость (лимит) – устанавливается учредителем федерального или собственником имущества регионального (муниципального) учреждения в рамках диапазонов:
 - для федеральных учреждений – 200–500 тыс. руб.;
 - для учреждений, созданных субъектом РФ – 50–500 тыс. руб.;
 - для муниципальных учреждений – 50–200 тыс. руб.;

- 2) осуществление бюджетным или автономным учреждением основных видов деятельности (предусмотренных уставом) без данного движимого имущества будет существенно затруднено;

- 3) отчуждение данного имущества осуществляется в специальном порядке, установленном законами и иными нормативно-правовыми актами РФ.

В постановлении отдельным пунктом не прописано, однако, исходя из логики изложения, следует, что для признания имущества ОЦДИ достаточно соответствия объекта хотя бы одному из перечисленных требований.

Практика показала, что, как правило, обязанность по формированию перечня имущества, которое претендует на зачисление в состав ОЦДИ, возлагается органами власти на соответствующие бюджетные и автономные учреждения.

При составлении списков ОЦДИ учреждения следует принимать во внимание следующие факторы:

- 1) учредитель осуществляет финансовое обеспечение выполнения государственного задания с учетом содержания недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества;
- 2) учреждение не имеет право распоряжаться ОЦДИ без согласия собственника;
- 3) учреждение не отвечает по своим обязательствам ОЦДИ;
- 4) определение ОЦДИ не является обязательным (это право, а не обязанность органов власти).

Следующее изменение – это изменение самой нормативной базы, а не порядка учета. В Инструкции № 157н подробно прописали порядок определения сроков полезного использования по объектам основных средств и нематериальных активов. Фактически в документе содержится алгоритм определения СПИ.

В систематизированном виде порядок определения срока полезного использования представлен в таблице 1.

Основным документом, принимаемым во внимание при определении срока полезного использования объекта основных средств, является Постановление Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в

амортизационные группы». Классификация предусматривает десять амортизационных групп, представленных в таблице 2.

Возможный срок полезного использования основных средств, предусмотренный данным документом, представляет собой «вилку». Таким образом, коммерческие организации вправе выбирать срок полезного использования объектов основных средств в рамках разрешенного диапазона. Государственные (муниципальные) учреждения такой возможности лишены. В соответствии с Инструкцией № 157н из возможного диапазона может быть выбран только наибольший срок. Например, если объект основных средств включен в третью амортизационную группу, срок полезного использования в коммерческой организации может быть определен как три, четыре или пять лет. В учреждении срок полезного использования подобного объекта составляет 5 лет безвариантно.

Особое место занимает десятая амортизационная группа. Классификация не содер-

жит информации о максимальном сроке полезного использования по означенным объектам. В связи с этим Инструкция предусматривает обращение к Нормам амортизационных отчислений, утвержденным еще в 1990 году.

На практике классификация основных средств по амортизационным группам не всегда применима. В частности, возможны ситуации, когда искомый объект в классификации отсутствует, в связи с чем не представляется возможным определить срок его полезного использования. В этой ситуации Инструкция № 157н рекомендует обратиться к документам производителя, входящим в комплектацию объекта имущества. Если в документах рекомендуемые сроки полезного использования не обозначены, остается третий путь: передать право определения СПИ комиссии учреждения по поступлению и выбытию активов.

Если речь идет о нематериальных активах, то здесь принятие решения о СПИ сразу

Таблица 1

Определение сроков полезного использования (СПИ) объектов основных средств и нематериальных активов *

Последовательность применения методик исчисления СПИ	
1. Постановление Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»	1–9 группы. СПИ определяется по наибольшему сроку, установленному для указанных амортизационных групп 10 группа. СПИ рассчитывается исходя из единых норм амортизационных отчислений, утвержденных Постановлением Совета министров СССР от 22 окт. 1990 г. № 1072
2. Рекомендации, содержащиеся в документах производителя, входящих в комплектацию объекта имущества	
3. Решение комиссии учреждения по поступлению и выбытию активов	
Срок полезного использования нематериальных активов в целях принятия объекта к бухгалтерскому учету и начисления амортизации определяется комиссией по поступлению и выбытию активов учреждения	

* Составлено по: [1].

Таблица 2

СПИ основных средств по амортизационным группам *

Группа	Срок полезного использования, лет	Группа	Срок полезного использования, лет
Первая	1–2	Шестая	10–15
Вторая	2–3	Седьмая	15–20
Третья	3–5	Восьмая	20–25
Четвертая	5–7	Девятая	25–30
Пятая	7–10	Десятая	Свыше 30

* Составлено по: [3].

передается в ведение комиссии учреждения по поступлению и выбытию активов.

На комиссию учреждения возлагается достаточно ответственная обязанность определения сроков полезного использования. Инструкция 157н определяет факторы, которые должны приниматься во внимание комиссией при определении сроков полезного использования объектов основных средств и нематериальных активов. При определении СПИ основных средств комиссия должна принимать во внимание:

- ожидаемый срок использования объекта с учетом производительности или мощности;
- ожидаемый физический износ (с учетом режима эксплуатации, естественных условий, влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта);
- нормативно-правовые и иные ограничения использования объекта;
- гарантийный срок использования объекта;
- срок фактической эксплуатации и ранее начисленную сумму амортизации (для объектов, безвозмездно полученных от учреждений, государственных и муниципальных организаций).

При определении СПИ нематериальных активов принимаемые во внимание факторы несколько иные:

- срок действия прав учреждения на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- срок действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов согласно законодательству Российской Федерации;
- ожидаемый срок использования актива.

Следующий вопрос, заслуживающий внимания, – это начисление амортизации. Необходимо отметить, что каких-либо принципиальных изменений здесь не произошло, однако порядок начисления амортизации прописали более подробно. Систематизированная информация о порядке начисления амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов представлена в таблице 3.

Особое внимание в нормативных документах уделено вопросам учета объектов, относящихся к имуществу казны.

В соответствии с п. 141 Инструкции № 157н к нефинансовым активам имущества казны относятся объекты, составляющие государственную (муниципальную) казну Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Объекты имущества в составе казны отражаются в бюджетном учете в стоимостном выражении без ведения инвентарного и аналитического учета объектов имущества. В то же время все имущество казны в любом случае должно быть учтено пообъектно в реестре имущества публично-правового образования. Исходя из данного положения, финансовый орган соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации имеет право установить порядок инвентарного и аналитического учета объектов имущества казны соответствующего публично-правового образования в соответствии с порядком бухгалтерского учета объектов основных средств, нематериальных активов, произведенных активов и материальных запасов, установленным Инструкцией № 157н.

Таблица 3

Порядок начисления амортизации исходя из видов активов и их стоимости *

Виды активов	Стоимость активов	Порядок начисления амортизации
Нематериальные активы. Библиотечные фонды. Объекты недвижимого имущества	До 40 000 руб.	100 % при приеме в эксплуатацию
	Свыше 40 000 руб.	Линейный способ
Иные объекты основных средств	До 3000 руб.	Амортизация не начисляется; стоимость объектов, переданных в эксплуатацию, списывается на расходы соответствующего периода
	От 3 000 до 40 000 руб.	100 % при приеме в эксплуатацию объектов
	Свыше 40 000 руб.	Линейный способ

* Составлено по: [1].

Такой же подход и к начислению амортизации. Если ранее амортизация по имуществу казны не начислялась, то теперь такое право предоставлено. В целом информация относительно начисления амортизации по объектам, входящим в состав имущества казны, может быть представлена в следующем виде:

- на объекты имущества казны в общем случае амортизация не начисляется;
- амортизацию за весь период нахождения имущества в казне одновременно начисляет учреждение, получившее имущество в оперативное управление из казны (п. 94 Инструкции № 157н);
- публично-правовое образование имеет право своим законодательным актом определить необходимость начисления амортизации имущества казны либо по всему имуществу, либо по группам, либо по единичным объектам.

Фактически мы получили два варианта организации учета имущества казны. Данные варианты представлены в таблице 4.

В новых нормативных документах расширен перечень объектов материальных запасов. В частности, в состав счета 0 105 00 000 «Материальные запасы» вошли два новых счета:
 - 0 105 38 000 «Товары»;
 - 0 105 39 000 «Наценка на товары».

Порядок применения вновь введенных счетов аналогичен порядку использования счетов 41 «Товары» и 42 «Торговая наценка» в коммерческом учете.

В таблице 5 представлены схемы работы указанных выше счетов.

Несколько изменился порядок применения КОСГУ в рамках использования счета 0 106 00 000 «Вложения в нефинансовые активы». При оприходовании объектов основных средств по кредиту счета 0 106 00 000 «Вложения в нефинансовые активы»

Таблица 4

Варианты организации учета имущества казны *

Инвентарный учет имущества казны в рамках бюджетного учета не предусмотрен (п. 143 Инструкции № 157н)	Инвентарный учет имущества казны в бюджетном учете предусмотрен (п. 145 Инструкции № 157н)
Амортизация не начисляется (нет данных)	Амортизация может начисляться
Инвентарные карточки не ведутся (нет данных)	Инвентарные карточки должны вестись по общим правилам
Движение имущества казны отражается в бюджетном учете на основании выписок из реестра имущества с установленной периодичностью, но не реже 1 раза в месяц	Движение имущества казны отражается в бюджетном учете на основании первичных документов
Инвентаризация имущества казны производится в соответствии со специально определенным порядком	Инвентаризация имущества казны производится в общем порядке инвентаризации нефинансовых активов

* Составлено по: [8].

Таблица 5

Новые счета, введенные в рамках счета 0 105 00 000 «Материальные запасы»*

0 105 38 000 «Товары»		0 105 39 000 «Наценка на товары»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
С. Наличие товаров			С. Торговая наценка на остаток товаров
Поступление товаров	Выбытие товаров		Начисление торговой наценки на поступившие товары
			Списание торговой наценки по проданным товарам (сторно)
Применяемые КОСГУ		Применяемые КОСГУ	
340	440		440

* Составлено по: [1].

нансовые активы» теперь применяется КОСГУ не 400 «Уменьшение стоимости нефинансовых активов», а 300 «Увеличение стоимости нефинансовых активов». Данное изменение продиктовано сутью происходящих в учреждении хозяйственных операций, смысл которых состоит в переводе одних объектов нефинансовых активов в другие. Реального выбытия активов при этом не происходит. Изменения в корреспонденции счетов представлены в таблице 6 (ситуация на примере принятия к учету объекта основных средств).

Говоря о счете 0 106 00 000 «Вложения в нефинансовые активы», необходимо упомянуть еще об одном достаточно существенном изменении. Из состава данного счета выделен счет 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг». Если быть точным, то данный счет вычленился из аналитического счета 0 106 04 000 «Увеличения стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)». Вместо одного счета, присутствовавшего в составе Инструкции № 148н, теперь имеют место два.

Счет 0 106 04 000 сохранился, теперь его название – «Вложения в материальные запасы».

На данном счете происходит формирование фактической себестоимости закупаемых материалов. Новый счет 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» предназначен для аккумуляции расходов по приносящей доход деятельности. Порядок использования данного счета несколько отличается от порядка использования счета 0 106 04 000. В частности, в рамках нового счета применяются коды классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ) расходов, а не КОСГУ увеличения (уменьшения) вложений в материальные запасы. Произошедшие изменения наглядно представлены в таблице 7.

Счет 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» включает в себя ряд аналитических счетов, которые фактически дублируют систему учета затрат, присутствующую в Планах счетов для коммерческих организаций:

- 0 109 60 000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг»;
- 0 109 70 000 «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг»;

Таблица 6

Принятие к учету объектов основных средств (ввод в эксплуатацию) *

Инструкции	Дебет	Кредит
№ 148н	0 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств»	0 106 01 410 «Уменьшение вложений в основные средства»
№ 157н (№ 162н, № 174н, № 183н)	0 101 00 310 «Увеличение стоимости основных средств»	0 106 01 310 «Увеличение вложений в основные средства»

* Составлено по: [2; 6; 7].

Таблица 7

Включение в план счетов счета по учету затрат на производство *

Счета	Критерии сравнения	
	Старая система (Инструкция № 148н)	Новая система (Инструкция № 157н)
Счет для учета вложений в материальные запасы	0 106 04 000	0 106 04 000
Счет для учета затрат по приносящей доход деятельности		0 109 00 000
Применяемые по счету коды КОСГУ	340 440	340 440 200 (211, 212, 213, 221, 222, 223, 224, 225, 226, 271, 272, 290)

* Составлено по: [1].

- 0 109 80 000 «Общехозяйственные расходы»;
- 0 109 90 000 «Издержки обращения».

В целом, подводя итоги текущим изменениям, произошедшим в нормативном регулировании организации учета нефинансовых активов, а также учитывая все предшествующие принятые законы и подзаконные акты, можно отметить, что в бюджетной сфере будет продолжаться увеличиваться объем работы, выполняемый бухгалтерской службой. Необходимость вести учет получателя бюджетных средств (в казенных учреждениях) или учет получателя бюджетных субсидий (в бюджетных и автономных учреждениях) и одновременно учет операций по приносящей доход деятельности, вест за собой существенную интенсификацию труда бухгалтера [8].

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Единый план счетов бухгалтерского учета для государственных органов власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению : утв. приказом Минфина РФ от 01 дек. 2010 г. № 157н // Клерк.Ру – все о бухгалтерском учете, менеджменте, налоговом праве, банках, 1С и программах автоматизации. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/doc/208582/>. – Загл. с экрана.
2. Жуковский, Д. Имущество казны: заблуждения и поиск истины / Д. Жуковский ; Международный центр финансово-экономического развития // Казенные учреждения. Учет. Отчетность. Налогообложение. – 2011. – № 1. – Электрон. текстовые дан. –

Режим доступа: <http://www.mcf.ru/journals/76/34080/49125/49129/>. – Загл. с экрана.

3. О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы : постановление Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 г. № 1. – Электрон. текстовые дан. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». – Загл. с экрана.

4. О порядке отнесения имущества автономного или бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества : постановление Правительства РФ от 26.07.2010 г. № 538 // Референт: Правовая система нового поколения. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.referent.ru/1/160268>. – Загл. с экрана.

5. План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкция по его применению : утв. приказом Минфина РФ от 23 дек. 2010 г. № 183н // Юридическое агентство ФорКонсул. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.jurfor.ru/doc-2011-02-02-65>. – Загл. с экрана.

6. План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению : утв. приказом Минфина РФ от 16 дек. 2010 г. № 174н // Аюдар INFO – информационно-справочная система. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.audar-info.ru/documents/detail.php?ID=125234>. – Загл. с экрана.

7. План счетов бюджетного учета и Инструкция по его применению : утв. приказом Минфина РФ от 06 дек. 2010 г. № 162н // Закон прост! Правовая консультационная служба. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.zakonprost.ru/content/base/171542/>. – Загл. с экрана.

8. Солодова, С. В. Реформирование учета в государственных (муниципальных) учреждениях как результат изменения их правового и имущественного положения / С. В. Солодова // Вестник Волгогр. гос. ун-та, Сер. 3, Экономика. Экология. – 2011. – № 1 (18). – С. 195–200.

CHANGES IN THE POLICIES OF NON-FINANCIAL ASSETS IN MUNICIPAL INSTITUTIONS

S. V. Solodova

The paper studies the problems of changes in the organization of account of non-financial assets in state (municipal) institutions as a result of new statutory accounting instrument introduced in 2010–2011. The author highlights the essential features of a number of changes in the normative regulation of fixed assets, intangible assets, inventories and cost of their acquisition (creation). There comes a conclusion about the trends of the current change.

Key words: *state (municipal) institutions, non-financial asset, real estate, personal property, fixed assets, intangible assets, inventories, investments in nonfinancial assets, property of treasury.*