

УДК 657.01

АКТИВЫ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА

Еремкина Ю. В.

студент,

Национальный исследовательский Мордовский государственный университет

имени Н. П. Огарёва

Саранск, Россия

Аннотация

В статье рассматриваются понятия активов, предложенные различными авторами, анализируются вопросы учёта активов казенных учреждений. Изучаются нововведения в учёте активов в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учёта для организаций государственного сектора, сравнивается действующая практика учёта с положениями федеральных стандартов.

Ключевые слова: активы, госсектор, казенные учреждения, нефинансовые активы, учёт, федеральные стандарты, финансовые активы.

ASSETS AS AN OBJECT OF ACCOUNTING

Eremkina Yu. V.

Student

National Research Ogarev Mordovia State University

Saransk, Russia

Annotation

The article discusses the concepts of assets proposed by various authors, analyzes the issues of accounting for the assets of public institutions. Innovations in asset accounting in accordance with federal accounting standards for public sector organizations are being studied, and current accounting practices are compared with the provisions of federal standards.

Keywords: assets, public sector, state institutions, non-financial assets, accounting, federal standards, financial assets.

Бухгалтерский учёт в организациях регулируется Федеральным законом РФ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте», действие которого распространяется как на коммерческие, так и некоммерческие организации, поэтому одним из объектов бухгалтерского учёта казенных учреждений являются активы [3].

Вопросы бухгалтерского учёта активов рассматривались многими учёными. В частности, Е. С. Денисенко под активами понимает имущество, являющееся собственностью организации или отдельного лица, имеющее денежное выражение, способное приносить доход и иные экономические выгоды, возникшие в результате прошлых событий [9].

Экономическая сущность активов в большинстве учебно-методических изданиях раскрывается применительно к коммерческим организациям. Несмотря на то, что активы заявлены как один из объектов бухгалтерского учёта в Федеральном законе РФ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте», экономическая сущность в действующих законодательных и нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учёт в коммерческих организациях, также не раскрывается. Применительно к бюджетным организациям ситуация еще более усугубляется, так как в большинстве учебников перекладывается действующая инструкция.

Понятия активов коммерческих и некоммерческих организаций различаются, так как в отличие от коммерческих организаций основной целью

некоммерческих не является получение прибыли. В частности, некоммерческие организации могут быть созданными для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных или управленческих целей, для охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и других нематериальных потребностей людей, защиты прав, законных интересов, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в других целях, которые могут быть направлены на достижение общественных благ [2].

Казенное учреждение является одной из разновидностей некоммерческих организаций. Гражданский Кодекс РФ определяет, что особенностью казенных учреждений является то, что их имущество закреплено за ними на праве оперативного управления, и, соответственно, учреждения владеют, пользуются и распоряжаются этим имуществом в пределах, установленных законом, в соответствии с целями деятельности, заданиями собственника и назначением этого имущества. Кроме того, казенное учреждение не может отчуждать имущество, которое закрепляется за собственником или приобретается учреждением за счет средств, выделенных собственником. Казенное учреждение отвечает по своим обязательствам денежными средствами, которые находятся в его распоряжении. При недостаточности денежных средств субсидиарную ответственность по обязательствам казенного учреждения несет собственник его имущества.

Казенные учреждения осуществляют свою деятельность за счёт бюджетных средств, поэтому в таких учреждениях ведётся бюджетный учёт, под которым, в соответствии с Бюджетным кодексом РФ, понимается упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства [1].

Начиная с 1 января 2018 года, бюджетный учет в казенных учреждениях осуществляется в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета для организаций государственного сектора (СГС). В частности, основополагающими стандартами являются «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» и «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности», так как именно они определяют методологию ведения учёта и формирование показателей отчетности.

Особое значение в системе федеральных стандартов занимают «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора». В данном стандарте, как и в Федеральном законе РФ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте», активы перечислены в качестве объекта учёта. Именно в этом стандарте содержится определение понятия «актив», которое до настоящего времени для организаций госсектора не было установлено. Так, в соответствие с данным стандартом, активом признается имущество, в том числе наличные и безналичные денежные средства, которые принадлежат субъекту учета или находятся в его пользовании, контролируемое им в результате произошедших фактов хозяйственной жизни, от которого ожидается поступление полезного потенциала или экономических выгод.

До 2018 года в составе активов функционировали нефинансовые и финансовые активы. В настоящее время, в связи с действием федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций госсектора, активы казенных учреждений подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. Данное изменение прописано в федеральном стандарте «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности». Так, под краткосрочными активами понимаются активы, которые удовлетворяют хотя бы одному из следующих критериев, представленных на рисунке 1.



Рис. 1 – Признаки краткосрочного актива в соответствии с СГС
«Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»

Краткосрочные активы включают материальные запасы, дебиторскую задолженность и другие активы, которые могут быть потреблены, переданы или обращены в денежные средства в течение 12 месяцев после отчетной даты, даже если их выбытие в период этого времени не предполагается. Все прочие активы субъекта отчетности, включая материальные, нематериальные и финансовые активы, классифицируются как долгосрочные.

В свою очередь, под нефинансовыми активами понимаются активы, которые находятся в собственности РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, в аренде, безвозмездном пользовании, в доверительном управлении, а также имущество, которое относится к основным средствам, нематериальным активам, непроизведенным активам, материальным запасам, имуществу, составляющему государственную (муниципальную) казну, другим видам материальных ценностей [5]. В действующей практике учёта установленного определения понятия «финансовые активы» нет, однако в Инструкции № 157н идёт расшифровка информации, отражающейся на счетах бюджетного учёта, относящихся к группе «Финансовые активы».

Единицей бюджетного учета основных средств и нематериальных активов

является инвентарный объект. При этом, инвентарным объектом основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, отдельный конструктивно обособленный предмет, обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, нематериальных активов – совокупность прав [5].

Правила ведения бюджетного учета и отражения в отчетности информации об активах отражены в следующих федеральных стандартах: «Основные средства», «Обесценение активов», «Аренда», «Непроизведенные активы». Кроме того, в настоящее время разработаны проекты следующих федеральных стандартов «Нематериальные активы», «Финансовые инструменты», которые вступают в силу с 1 января 2019 года, а также «Запасы», «Биологические активы», которые должны вступить в силу с 1 января 2020 года [4].

В действующей практике учёта, как таковых терминов, раскрывающих экономическую сущность соответствующих объектов учёта (нематериальных активов, материальных запасов, непроизведенных активов), нет, потому что в Инструкции № 157н идёт описание, с точки зрения технологии ведения учёта, с позиции отражения данных на счетах бюджетного учёта.

В соответствии с данной инструкцией под нематериальными активами понимаются объекты нефинансовых активов, предназначенные для неоднократного или постоянного использования в деятельности учреждения, удовлетворяющие следующим условиям: объект способен приносить учреждению экономические выгоды в будущем, отсутствие у него материально-вещественной формы, возможность идентификации от другого имущества, объект предназначен для использования в течение длительного времени, не предполагается последующая перепродажа данного актива, наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование актива, а также устанавливающих исключительное право на него, наличие в случаях, установленных законодательством РФ, надлежаще оформленных документов,

подтверждающих исключительное право на актив или на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны [5]. В проекте федерального стандарта «Нематериальные активы» данное понятие осталось практически без изменений.

В свою очередь, под материальными запасами понимаются материальные ценности в виде сырья, материалов, приобретенных для использования (потребления) в процессе деятельности учреждения, для изготовления иных нефинансовых активов, а также готовой продукции, произведенной учреждением и приобретенных для продажи товаров [5]. В проекте федерального стандарта «Запасы» определение данного вида активов практически не изменилось, однако, расширилась сфера использования данного вида активов. А именно, в определении, данном в федеральном стандарте, материальные запасы необходимы также для исполнения переданных полномочий РФ по обеспечению средствами реабилитации, лекарственными средствами и материалами, применяемыми в медицинских целях, и т. п. отдельных категорий граждан в соответствии с законодательством Российской Федерации, в виде готовой продукции, произведенной субъектом учета, биологической продукции, и приобретенных для продажи товаров [7].

Особенностью функционирования материалов в непроизводственной сфере является то, что по мере их расходования они полностью выбывают из оборота. Кроме того, доля потребления материалов в непроизводственной сфере в общем объеме затрат значительно ниже, чем в производстве. Но в то же время материалы в казенных учреждениях играют одну из первостепенных ролей в обеспечении нормальной их деятельности, надлежащего качества оказываемых услуг и выполняемых работ. Полное и своевременное обеспечение учреждений материалами является важным условием выполнения ими своих функций.

Специфическим видом нефинансовых активов являются непроизведенные активы, под которыми в соответствии с действующей практикой учёта

понимаются объекты нефинансовых активов, которые не являются продуктами производства, при этом, вещное право на них должно быть закреплено в определенном установленном порядке за учреждением, используемые им в процессе своей деятельности [6]. В СГС «Непроизведенные активы» данное понятие не изменилось.

Что касается финансовых активов, то в настоящее время к финансовым активам казенного учреждения относятся: денежные средства на лицевых счетах в органе казначейства, денежные документы, а также дебиторская задолженность в расчетах по выданным авансам, по ущербу и иным доходам. При этом, денежные средства казенных учреждений формируются за счет бюджетных средств, т. е. казенное учреждение финансируется из бюджета на основе бюджетной сметы.

Кроме того, в деятельности казенных учреждений всегда возникает дебиторская задолженность, которая может быть прекращена исполнением обязательства, а также списана как нереальная к взысканию по прошествии срока исковой давности, либо вследствие невозможности исполнения обязательства.

В настоящее время разработан проект федерального стандарта для организаций государственного сектора «Финансовые инструменты», в котором, в частности, раскрывается понятие финансовых активов, под которыми понимаются активы, которые являются денежными средствами или их эквивалентами, долевым инструментом другого субъекта учета, правом по договору на получение денежных средств от другого субъекта учета, или правом на обмен финансовыми активами или обязательствами с иным субъектом учета на определенных выгодных условиях.

В соответствии с проектом СГС «Финансовые инструменты» к ключевым группам финансовых активов казенного учреждения можно отнести:

- а) денежные средства;

б) финансовую дебиторскую задолженность.

Таким образом, можно отметить, что активы, как объект учёта являются важными элементами хозяйственной деятельности учреждения. Их учёт в государственных учреждениях является существенным источником экономической информации, позволяет обеспечить контроль над сохранностью, движением, эффективным использованием и списанием, в связи с чем, важна правильность признания активов, их первоначальная оценка, переоценка, амортизация, а также выбытие активов. Кроме того, подходы к учёту и оценке активов учреждений государственного сектора имеют сходства с коммерческими учреждениями. Все новшества, которые отражены в федеральных стандартах, касающиеся изменения учёта и оценки активов, являются важным шагом на пути реформирования российского учета активов учреждений государственного сектора. При надлежащем применении на практике требований, изложенных в федеральных стандартах, эффективность учетно-аналитического обеспечения деятельности учреждений госсектора с активами, а также достоверность информации в финансовой отчетности должна значительно повыситься.

Библиографический список

1 Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 28.12.2017) [Электронный ресурс] : (с изм. и доп.) // Гарант : [сайт информ.-правовой компании] – [М., 2018]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12112604/> (Дата обращения : 23.12.2018)

2 Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» [Электронный ресурс] : (с изм. и доп.) // Гарант : [сайт информ.-правовой компании] – [М., 2018]. – Режим доступа : <http://base.garant.ru/10105879/> (Дата обращения : 23.12.2018)

3 Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] : (с изм. и доп.) // Гарант : [сайт информ.-правовой компании] – [М., 2018]. – Режим доступа : <http://base.garant.ru/70103036> (Дата обращения : 23.12.2018)

4 Приказ Минфина России от 10.04.2015 № 64 н (ред. от 25.11.2016) «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора» [Электронный ресурс] : (с изм. и доп.) // СПС КонсультантПлюс : [сайт информ.-правовой компании]. – [М., 2018]. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW (Дата обращения : 23.12.2018)

5 Приказ Минфина РФ от 1 декабря 2010 г. № 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» [Электронный ресурс] : (с изм. и доп.) // Гарант : [сайт информ.-правовой компании] – [М., 2018]. – Режим доступа : <http://base.garant.ru/12180849> (Дата обращения : 23.12.2018)

6 Приказ Минфина России «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Непроизведенные активы» // Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – [М., 2018]. – Режим доступа : https://www.minfin.ru/ru/search/?q_4 (Дата обращения : 23.12.2018)

7 Проект Приказа Минфина России «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы» // Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – [М., 2018]. – Режим доступа : https://www.minfin.ru/ru/search/?q_4=%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B0%D1

%81%D1%8B&source_i. (Дата обращения : 23.12.2018)

8 Денисенко Е. С. Экономическая сущность понятия «Активы» и их классификация// Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – № 44. – С.105-111.

9 Колесник Н.Ф., Шишонкова А.В. Особенности бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях здравоохранения. В сборнике: Управление социально-экономическим развитием регионов: проблемы и пути их решения. Ответственный редактор Горохов А. А. 2013 С.281-283.

Оригинальность 75%