

УДК 336 DOI: 10.14451/2.176.96

Проблемы учета нефинансовых активов в организациях бюджетной сферы

© 2023 Кришталева Таисия Ивановна

Доктор экономических наук, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа. Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. Россия, Москва.

E-mail: TIKrishtaleva@fa.ru

Ключевые слова: нефинансовые активы, квалификация, классификация, первоначальная стоимость, обесценение, основные средства, биологические активы, запасы.

В статье рассматриваются основные проблемы квалификации и классификации, учета и оценки нефинансовых активов, выявленные в результате изучения федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора по учету нефинансовых активов.

Слово «квалифицировать» происходит от латинского сочетания «qualis» (что значит «какой») и «facio» (в значении «делаю»), т. е. дословно «делать каким», а обобщенно – «делать каким-то определенным» или «наделять какими-то свойствами». В общем случае, это разграничение по каким-то характеристикам или оценка качества чего-либо (или кого-либо) конкретного.

Слово «классификация» тоже пришло из латинского языка – это слово «classis» (что означает «разряд»), которое подразумевает разделение по классам, но по каким-то обобщенным признакам.

Поэтому классификация – это более общее понятие, а квалификация – более конкретное

приложение.

Классификация – разбиение на классы, группы. Квалификация позволяет отнести явление или предмет к определенному классу, т. е. иными словами квалификация совпадает с термином классификация.

К нефинансовым активам относится имущество, находящееся в собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, представленное в таблице 1.

Классификация активов производится в момент их признания. Выбор счета учета (классификация активов) осуществляется согласно положениям ФСБУ ГФ «Концептуальные основы

¹Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» (с изменениями и дополнениями)

²Приказ 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» (с изменениями и дополнениями)

Таблица 1. Состав нефинансовых активов и их характеристики.

Вид актива	Основные характеристики актива		
	форма актива	принцип создания	характер использования
Основные средства	Материальная	Произведенные	Длительное использование в деятельности организации бюджетной сферы
Нематериальные активы	Нематериальная	Произведенные	
Непроизведенные активы	Материальная	Непроизведенные	Использование для продажи
Товары	Материальная	Произведенные (закупленные)	
Готовая продукция	Материальная	Произведенные	
Запасы, материалы	Материальная	Произведенные	Разовое или краткосрочное использование на нужды организации бюджетной сферы

бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»¹, соответствующим Федеральным стандартам, Инструкции № 157н². При этом необходимо учитывать функциональное назначение актива.

Для отражения в бухгалтерском учете объектов животного и растительного мира (таблица 2) есть четыре категории:

- основные средства;
- непроизведенные активы;
- запасы;
- биологические активы.

Не следует путать биологические ресурсы с прочими основными средствами. Прочие основные средства – это многолетние насаждения, которые растут на территории учреждения и не используются в его деятельности напрямую как ресурс. Например, дикорастущие деревья или деревья, высаженные как элемент благоустройства. Их учитывают на счетах 0 101 38, 0 101 28 или 21.

Если у учреждения есть объекты, которые оно использует для науки, обучения, озеленения, перевозок и прочего, их учитывают как основные средства – биологические ресурсы на счетах 0 101 37 и 0 101 27. Важный критерий, на основании которого объекты отражают на этих счетах, – естественный рост и восстановление

должны находиться под непосредственным контролем учреждения. Например:

- лошади, используемые как гужевой транспорт;
- сторожевые собаки, охраняющие территорию учебного полигона;
- аптекарский огород, высаженный и используемый школьниками для занятий ботаникой.

Если у учреждения есть имущество для реализации, от которого получают биопroduкцию, тогда эти объекты – биологические активы. Отражают их на счете 0 113 00. Для признания биологическим активом главное, что имущество используется для получения:

- урожая, рассады, посадочного материала – для растений;
- приплода – для животных;
- икры – для рыб;
- меда – для семейства пчел;
- молока – для молочного стада.

Справедливая стоимость НФА определяется также в отношении объектов учета аренды. Кроме того, справедливая стоимость НФА определяется в отношении непроизведенных активов, приобретаемых путем обменной операции в обмен на иные активы (на коммерческих условиях), за исключением денежных средств (их эквивалентов), а также в результате необменной операции

³Приказ Минфина России от 28.02.2018 № 34н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Непроизведенные активы» (с изменениями и дополнениями)

Таблица 2. Отражение объектов животного и растительного мира в учете.

Наименование и назначение	Категория имущества	Счет учета
Растения и животные для научных целей, обучения, озеленения, перевозок, развлечений, отдыха	Основные средства	Счета 0 101 27, 0 101 37 – биологические ресурсы
Самостоятельно произрастающие растения и проживающие животные. Объекты не входят в зону ответственности учреждения	Непроизведенные активы	Счета 0 103 13, 0 103 33 – объекты животного и растительного мира
Растения и животные для продажи, получения от них биологической продукции, восстановления, поддержания биологического разнообразия и т. п. в рамках исполнения возложенных функций	Биологические активы	Счет 0 113 00 – биологические активы
Растения, которые используются как семенной и посадочный материал, до момента посадки, посева	Запасы	Счета 0 105 27, 0 10537 – биологическая продукция

(п. 28, 30 ФСБУ ГФ «Непроизведенные активы»³). ранее признанного убытка) [2].

Нефинансовые активы, полученные от собственника (учредителя), иной организации бюджетной сферы, в том числе в результате реорганизации учреждений, подлежат признанию в бухгалтерском учете в оценке, определенной передающей стороной (собственником (учредителем), по стоимости, отраженной в документах, подтверждающих переход прав на активы (в передаточных документах).

При инвентаризации нефинансовых активов выявляется фактическое наличие имущества, производится сопоставление с данными бухгалтерского учета, выявляются признаки возможного обесценения (снижения убытка от обесценения) активов, а также несоответствие имущества критериям признания их активами [5].

При проведении теста на обесценение активов осуществляется выявление признаков, указывающих на снижение стоимости активов (снижение ранее признанного убытка) в соответствии с установленной классификацией активов.

В отношении объектов учета, имеющих признаки обесценения, определяется их справедливая стоимость, на основании которой рассчитывается размер убытка от обесценения (снижения

В учетной политике учреждения целесообразно предусмотреть:

- порядок проведения теста на обесценение активов и последующих процедур с возложением полномочий на инвентаризационную комиссию либо распределением полномочий по отдельным этапам между инвентаризационной комиссией и комиссией по поступлению и выбытию активов;
- формы документов по оформлению результатов теста на обесценение активов, определению справедливой стоимости и размера убытка (снижение ранее признанного убытка).

При проведении теста на обесценение активы классифицируются как активы, генерирующие денежные потоки (ГДП), и активы, не генерирующие денежные потоки (неГДП) [2].

Активы, генерирующие денежные потоки, – активы, целью владения которыми является получение экономических выгод (доходов) в форме денежных средств или их эквивалентов (далее – положительный денежный поток, денежные потоки), независимо от факта получения такого дохода.

Таблица 3. Случаи и методы определения справедливой стоимости нефинансовых активов.

Случаи определения справедливой стоимости	Используемый метод	Основание
Приобретение МЗ, ОС, НМА путем обменной операции в обмен на иные активы (на коммерческих условиях), за исключением денежных средств (их эквивалентов) (например, по договору мены)	Метод рыночных цен	п. 16 ФСБУ ГФ «Запасы», п. 21 ФСБУ ГФ «Основные средства», п. 15 ФСБУ ГФ «Нематериальные активы», п. 24 Инструкции № 157н
Приобретение МЗ, ОС, НМА в результате необменной операции (за исключением получения имущества от собственника или учреждения), например по договору дарения, пожертвования	Метод рыночных цен	п. 22 ФСБУ ГФ «Запасы», п. 21 ФСБУ ГФ «Основные средства», п. 16 ФСБУ ГФ «Нематериальные активы», п. 25 Инструкции № 157н
Поступление МЗ в результате разборки, ликвидации (утилизации) основных средств или иного имущества	Метод рыночных цен	п. 23 ФСБУ ГФ «Запасы»
Принятие к учету неучтенных объектов (излишков) МЗ, ОС, НМА по результатам инвентаризации	Метод рыночных цен	п.п. 31, 25 Инструкции №157н
Отчуждение объектов ОС, НМА, МЗ (за исключением готовой продукции и товаров) не в пользу организаций бюджетной сферы (например, по договорам купли-продажи, дарения, пожертвования)	Метод рыночных цен	п. 28 Инструкции № 157н, п. 29 ФСБУ ГФ «Основные средства», п. 24 ФСБУ ГФ «Нематериальные активы»
При выявлении признаков обесценения или снижения убытка от обесценения ОС, НМА, МЗ (по результатам проведения теста на обесценение)	Устанавливается в учетной политике	п.п. 10, 11, 15, 19, 22, 24 ФСБУ ГФ «Обесценение активов» [1]

Активы, не генерирующие денежные потоки, – активы, от которых ожидаются поступления полезного потенциала и целью владения которыми не является получение денежных потоков.

Единица, генерирующая денежные потоки (единица ГДП), – это наименьшая идентифицируемая группа активов, пригодная для получения положительных денежных потоков. Группа активов идентифицируется как единица ГДП, если из общего денежного потока, полученного в рамках деятельности субъекта учета, можно обособить денежный поток, возникающий в результате использования этой группы активов.

Группа активов – совокупность активов, сходных по сути или функциям, выполняемым в деятельности субъекта учета, информация о которой раскрывается в бухгалтерской (финансовой)

отчетности одной статьей (обобщенно).

Единица ГДП объединяет как активы, от самостоятельного использования которых ожидаются поступления полезного потенциала и целью владения которыми не является получение денежных потоков, так и активы, при самостоятельном использовании которых возможно получение положительного денежного потока (далее – актив в ЕГДП, генерирующий денежные потоки).

Группа активов, используемых для производства продукции, работ, услуг, в том числе для внутреннего потребления субъектом учета, может классифицироваться как единица ГДП.

Выявление признаков обесценения актива осуществляется: а) индивидуально для каждого актива неГДП; б) индивидуально для каждого актива ГДП; в) для каждой отдельной единицы ГДП.

Библиографический список

1. Демина И. Д., Качкова О. Е. Проблемы коммерциализации учета основных средств в организациях бюджетной сферы // Экономические науки. – 2022. – № 208. – С. 257–264.
2. Дружиловская Э. С. Обесценение активов в учете государственного и негосударственного секторов // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2017. – 12 (420). – С. 2–15.
3. Дружиловская Э. С. Система терминов, критерии признания и первоначальная оценка основных средств в новом федеральном бухгалтерском стандарте // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – 18 (402). – С. 2–12.
4. Куликова Л. И., Яхин И. И. Федеральный стандарт для организаций государственного сектора «Основные средства»: новый подход к оценке объектов // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2017. – 14 (422). – С. 31–42.
5. Опальский А. Ю. Порядок проведения годовой инвентаризации // Бюджетный учет. – 2019. – 1 (169). – С. 26–35.
6. Фетисова Т. А. Изучаем СГС «Запасы» // Бюджетный учет. – 2019. – 9 (177). – С. 8–21.