

ОСОБЕННОСТИ И НОВОВВЕДЕНИЯ В БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ ИМУЩЕСТВА КАЗНЫ

А. С. Захарова, студентка V курса специальности «Финансы и кредит» ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева»

Е. А. Гутковская, канд. экон. наук, доцент кафедры экономического анализа и учета ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева»

В статье рассматривается специфика бюджетного учета имущества казны, обусловленная качественно новыми изменениями в бюджетном законодательстве.

Ключевые слова: казна, состав имущества казны, объекты учета, поступление и выбытие имущества казны, Инструкция № 148н

Согласно гражданскому законодательству имущество, находящееся в государственной (муниципальной) собственности, закрепляется за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями во владение, пользование и распоряжение. То есть оно находится в учреждении либо на праве хозяйственного ведения, либо на праве оперативного управления (ст. 217, 294, 296 ГК РФ). Средства соответствующего бюджета и иное государственное имущество, не закрепленное за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями, составляют государственную казну РФ, казну республики, края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа.

Таким образом, имущество казны – это имущество, не переданное в оперативное управление либо в хозяйственное ведение государственным учреждениям.

Согласно другому определению, имущество казны – это государственное имущество, не закрепленное за государственными и муниципальными предприятиями и учреждениями.

В состав имущества казны входит:

– недвижимое имущество (земельные участки, здания, строения, нежилые помещения, объекты жилищного фонда, объекты инженерного и коммунального назначения, объекты природопользования, иные объекты);

– движимое имущество (акции и доли участия в уставных капиталах хозяйствующих субъектов, станки и оборудование, машины и механизмы и т.п., транспортные средства, архивные фонды и вещественные источники, драгоценные металлы, природные и драгоценные камни, движимые культурные ценности, иные объекты) [1].

Согласно разъяснениям главного финансового ведомства имущество казны субъекта РФ (муниципального образования) следует учитывать на балансе исполнительного органа государственной власти (местного самоуправления), на который возложены функции управления и распоряжения государственным (муниципальным) имуществом, в том числе имуществом казны субъекта Российской Федерации (муниципального образования) (Письмо Минфина РФ от 22.02.2006 №03-06-01-04/39).

С 1 января 2009 года имущество казны согласно Инструкции №148н учитывается по новым правилам: в План счетов бюджетного учета введен счет 010800000 «Нефинансовые активы имущества казны» [2].

Инструкция №25н также предписывала учитывать имущество казны, однако учет указанного имущества велся на счете 010100000 «Основные средства». То есть согласно прежним правилам бюджетного учета имуществом казны могли быть только основные средства. Однако практика показала, что к объектам казны могут быть отнесены не только основные средства, но и произведенные и нематериальные активы, а также материальные запасы.

Кроме того, учет объектов имущества казны как основных средств обязывал органы, на балансе которых они отражались, платить налог на имущество организаций. Эта обязанность вытекает из положений гл. 30 НК РФ. Так, согласно п. 1 ст. 374 НК РФ объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверитель-

ное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. Подобные разъяснения даны и в указанном выше письме Минфина. Однако стоит помнить: разъяснения Минфина основаны на том, что по действовавшим тогда правилам бюджетного учета имущество казны подлежало отражению на счете 0101 00000 «Основные средства».

Согласно п. 89 Инструкции № 148н, введенной в действие с 1 января 2009 года имущество казны учитывается в разрезе материальных основных фондов, нематериальных основных фондов, произведенных активов и материальных запасов на счетах второго порядка [3].

Объекты учета и критерии отнесения их к определенному виду имущества казны приведем в таблице 1.

Т а б л и ц а 1

Объекты и критерии учета

Номер и наименование счета	Объекты учета	Критерии отнесения (учета) объектов на данном счете
010801000 «Недвижимое имущество в составе имущества казны»	а) произведенные материальные основные фонды; б) объекты, не завершённые строительством	1. Возможность неоднократного или постоянного использования в течение длительного времени (не менее одного года). 2. Возможность в дальнейшем принятия к учету в составе основных средств и капитальных вложений в основные средства как объектов недвижимого имущества
010802000 «Движимое имущество казны»	Объекты произведенных материальных основных фондов	1. Возможность неоднократного или постоянного использования в течение длительного времени (не менее одного года). 2. Возможность в дальнейшем принятия к учету в составе основных средств и капитальных вложений в основные средства как объектов движимого имущества
010803000 «Нематериальные активы в составе имущества казны»	Объекты произведенных нематериальных основных фондов	Возможность в дальнейшем принятия к учету в составе нематериальных активов

010804000 «Непроизведенные активы в составе имущества казны»	Активы, не являющиеся продуктами производства, права собственности на которые установлены и законодательно закреплены: земля, ресурсы недр и пр.	Возможность в дальнейшем принятия к учету в составе непроизведенных активов
010805000 «Материальные запасы в составе имущества казны»	Произведенные материальные запасы: сырье, материалы, продукция	Возможность в дальнейшем принятия к учету в составе материальных запасов

В целях бюджетного учета среди критериев отнесения объектов к имуществу казны нет критерия стоимости. Определяющим является условие принятия их в дальнейшем в состав соответствующих нефинансовых активов (п. 89-96 Инструкции № 148н).

Как указывалось выше, до 2009 года имущество казны учитывалось в составе основных средств. Поэтому согласно Методическим указаниям по переходу на новые положения Инструкции №148н учреждения, которые учитывали объекты имущества казны на счетах второго порядка счета 110100000 «Основные средства», должны перевести указанные объекты на счета второго порядка счета 110800000 «Нефинансовые активы имущества казны». Перенос остатков осуществляется по каждому счету отдельно по стоимости, по которой они числились по состоянию на 1 января 2009 года. Переносить остатки следует в межотчетный период. Перевод исходящих остатков 2008 года и формирование входящих остатков 2009 года осуществляется на 1 января 2009 года посредством счета 140103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов». То есть при переводе исходящих остатков счет 140103000 дебетуется в корреспонденции со счетами второго порядка счета 110100000, при формировании входящих остатков – кредитруется в корреспонденции со счетами второго порядка счета 110800000.

Принятие к учету имущества, не числящегося в учете по состоянию на 1 января 2009 года, отражается с применением счета 140101180 «Прочие доходы».

Правилами Инструкции № 148н не предусмотрен инвентарный учет объектов казны. Так, если аналитический учет основных средств ведется на инвентарных карточках (п. 23 Инструкции № 148н), то для объектов имущества казны правила аналитического учета соответствуют правилам аналитического учета, установленным для ведения реестра имущества соответствующего публично-правового образования. Однако финансовый орган соответствующего бюджета бюджетной системы РФ (далее – финансовый орган) имеет право установить порядок инвентарного и аналитического учета объектов имущества казны в соответствии с порядком бюджетного учета объектов основных средств, нематериальных активов, произведенных активов и материальных запасов, установленным Инструкцией № 148н.

Объекты казны отражаются в бюджетном учете в стоимостном выражении (последний абзац п. 89 Инструкции №148н).

Бухгалтерский учет операций с имуществом казны осуществляется в порядке, предписанном Инструкцией № 148н для отражения операций с нефинансовыми активами. В то же время порядок и периодичность отражения операций с объектами в составе имущества казны в бюджетном учете устанавливается финансовым органом на основании информации из реестра имущества соответствующего публично-правового образования.

Учет операций по выбытию и перемещению объектов имущества казны ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Учет амортизации, начисленной на объекты имущества казны, осуществляется на счетах:

- 010410000 «Амортизация недвижимого имущества в составе имущества казны»;
- 010411000 «Амортизация движимого имущества в составе имущества казны»;
- 010412000 «Амортизация нематериальных активов в составе имущества казны».

Аналитический учет по указанным счетам не ведется. Операции по амортизации активов в составе имущества казны отражаются в общей сумме в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов (п. 45,48 Инструкции № 148н).

За период нахождения объектов имущества казны в составе основных средств (до 1 января 2009 года) в учете учреждения на аналитических счетах счета 110400000 «Амортизация» (110401000, 110402000, 110403000, 110404000, 110405000, 110406000, 110407000) отражалось начисление амортизации по правилам Инструкции №25н. Накопленные на указанных счетах суммы амортизации в части имущества казны необходимо перевести на счета учета амортизации объектов имущества казны: 110410000, 110411000, 110412000.

Перевод остатков осуществляется также с применением счета 140103000 по состоянию на 1 января 2009 года:

а) перевод исходящих остатков 2008 года:

Дебет счетов 110401000 – 110407000

Кредит счета 140103000

б) формирование входящих остатков 2009 года:

Дебет счета 140103000

Кредит счетов 110410000, 110411000

Амортизация по объектам материальных основных фондов и нематериальных основных фондов в составе имущества казны в целях бюджетного учета отражается в особом порядке.

Первое правило, которым нужно руководствоваться: на объекты активов с даты их включения в состав имущества казны амортизация не начисляется. Это означает, что с 1 января 2009 года (дата, на которую объекты имущества казны должны быть переведены из состава основных средств в состав имущества казны) суммы начисленной амортизации «замораживаются» (остаются без движения) до момента, когда указанное имущество будет передано в учреждение с правом оперативного управления (абз. 2 п. 44 Инструкции №148н). При этом объекты имущества казны передаются по балансовой стоимости с одно-

временной передачей суммы начисленной ранее амортизации (п. 13 Инструкции № 148н).

Второе правило: расчет и единовременное начисление суммы амортизации за период нахождения объекта в составе имущества казны осуществляет учреждение, получившее объект в оперативное управление. Указанный расчет производится на основании данных о первоначальной (балансовой) стоимости объекта, остаточной стоимости и срока нахождения в составе имущества казны в порядке, установленном п. 39 - 43 Инструкции № 148н, то есть к такому имуществу с момента выбытия его из состава имущества казны применяются общие правила начисления амортизации. При этом Инструкция № 148н не содержит прямых указаний, на какой счет учреждение, получившее в оперативное управление основное средство из состава имущества казны, должно относить суммы такой амортизации. Однако, следуя логике порядка начисления амортизации, нужно применять счет 040101271 «Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов».

Финансовый орган имеет право установить порядок начисления амортизации на амортизируемые объекты в составе имущества казны соответствующего публично-правового образования в соответствии с порядком начисления амортизации на объекты основных средств и нематериальных активов, установленным п. 39-43 Инструкции №148н, то есть общепринятым способом (п. 46 Инструкции №148н).

Поступление и выбытие имущества казны

Порядок применения Плана счетов бюджетного учета в части нефинансовых активов имущества казны не содержит подробных рекомендаций по отражению операций по поступлению и выбытию имущества казны. Как указывалось выше, п. 90 Инструкции № 148н отсылает к общему порядку отражения операций с нефинансовыми активами. Между тем, проанализировав п. 47 Инструкции № 148н, который посвящен учету начисленной амортизации по объектам имущества казны в различных ситуациях, можно говорить об операциях:

- а) поступления (выбытия) нефинансовых активов имущества казны:

– от учреждений, подведомственных одному главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств;

– от учреждений, подведомственных разным главным распорядителям (распорядителям) бюджетных средств одного уровня бюджета, а также от государственных и муниципальных организаций;

б) безвозмездного получения (безвозмездной передачи) нефинансовых активов имущества казны:

– от учреждений разных уровней бюджета;

– от иных организаций, за исключением государственных и муниципальных;

в) списания имущества казны;

г) реализации имущества казны.

Здесь применение терминов «поступление» или «безвозмездное получение» зависит от уровня (уровней) бюджета, в рамках которого (которых) происходит движение имущества казны. Так, движение имущества казны между учреждениями одного уровня бюджета, а также государственными и муниципальными учреждениями считается поступлением (выбытием), а движение имущества между различными уровнями бюджета, а также его поступление (выбытие) от коммерческих организаций и физических лиц – безвозмездным получением (безвозмездной передачей).

При выбытии объектов имущества казны и их безвозмездной передаче суммы ранее начисленной амортизации списываются с баланса передающей стороны и учитываются на балансе принимающей стороны, то есть объект передается с одновременной передачей сумм начисленной амортизации.

Правило, по которому начисленная в размере 100% амортизация не является основанием для списания объекта с учета, действует и в отношении объектов имущества казны. Объекты имущества казны списываются с учета только в случае их ликвидации, реализации, безвозмездной передачи иным организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций, физическим лицам, наднациональным организациям и правительствам иностранных

государств, международным финансовым организациям. При этом делаются проводки (п. 47 Инструкции № 148н):

Дебет счетов 110410410 – 110412410

Кредит счетов 110801410,110802410,110803420

Таким образом, бюджетный учет имущества казны претерпел значительные изменения, позволившие в результате разрешить имеющиеся проблемы и улучшить учетную работу в организациях.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1.Новое в учете имущества казны [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oviont.com/> - Загл. с экрана.

2.Максимова Л. Учет имущества казны по правилам Инструкции №148н. Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение/ Л. Максимова. 2009. – №6.

3.Инструкция по бюджетному учету. Методические указания по переходу на новые положения инструкции по бюджетному учету. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. №148н. Зарегистрировано Министерством юстиции Российской Федерации 12 февраля 2009 г. (рег. №13309). Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 10 апреля 2009 г. №02-06-07/1505. – М.: КНОРУС, 2009. – 368 с.

4.Новый порядок учета нефинансовых активов [Электронный ресурс].. Режим доступа: <http://www.buh.ru/> - Загл. с экрана.