

Интернет-журнал «Наукovedение» ISSN 2223-5167 <http://naukovedenie.ru/>

Том 7, №6 (2015) <http://naukovedenie.ru/index.php?p=vol7-6>

URL статьи: <http://naukovedenie.ru/PDF/138EVN615.pdf>

DOI: 10.15862/138EVN615 (<http://dx.doi.org/10.15862/138EVN615>)

УДК 657.2

Алиева Надживат Магомедовна
ФГБОУ ВПО «Дагестанский государственный университет»
Россия, г. Махачкала¹
Старший преподаватель
E-mail: nadjivat20@mail.ru

Особенности организации учета вложений в нефинансовые активы в бюджетных учреждениях

¹ 367000, Дагестан, г. Махачкала, ул. М. Гаджиева, д. 43а

Аннотация. Статья посвящена вопросам организации бухгалтерского учета вложений в нефинансовые активы.

Нефинансовые активы являются инструментом, который дает учреждению возможность осуществлять свою производственно-хозяйственную деятельность. Нефинансовые активы составляют значительную часть стоимости имущества любого бюджетного учреждения, а затраты на них занимают существенную долю в расходах организации бюджетной сферы.

В данной статье определены основные нормативные документы, определяющие существующий на сегодняшний день порядок учета вложений в объекты основных средств, нематериальных активов, а также произведенных активов в бюджетных учреждениях. Автор описывает алгоритм отражения фактических затрат на счета бухгалтерского учета формирующих первоначальную стоимость основных средств, нематериальных активов и произведенных активов и принятия данных объектов к учету.

Дана характеристика основного синтетического счета 106 00 000 «Вложения в нефинансовые активы», а также перечислены счета аналитического учета первого уровня. Приведено пошаговое описание открытие и закрытие калькуляционного счета по учету вложений в нефинансовые активы. Рассмотрены различные ситуации поступления нефинансовых активов в бюджетное учреждение, в частности: приобретение, строительство объектов хозяйственным способом и подрядным.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; нефинансовые активы; капитальные вложения; основные средства; произведенные активы; нематериальные активы; затраты.

Ссылка для цитирования этой статьи:

Алиева Н.М. Особенности организации учета вложений в нефинансовые активы в бюджетных учреждениях // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ» Том 7, №6 (2015) <http://naukovedenie.ru/PDF/138EVN615.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ. DOI: 10.15862/138EVN615

Статья опубликована 25.11.2015.

Основными нормативными документами определяющие порядок организации бухгалтерского учета капитальных вложений в нефинансовые активы являются:

1. Приказ Министерства финансов Российской Федерации «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» от 01 декабря 2010 г. №157н.
2. Приказ Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению» от 16 декабря 2010 г. №174н.

Согласно Инструкции №157н имущество государственных учреждений подразделяется на две группы нефинансовые активы и финансовые активы. Состав нефинансовых активов представлен на рисунке 1.

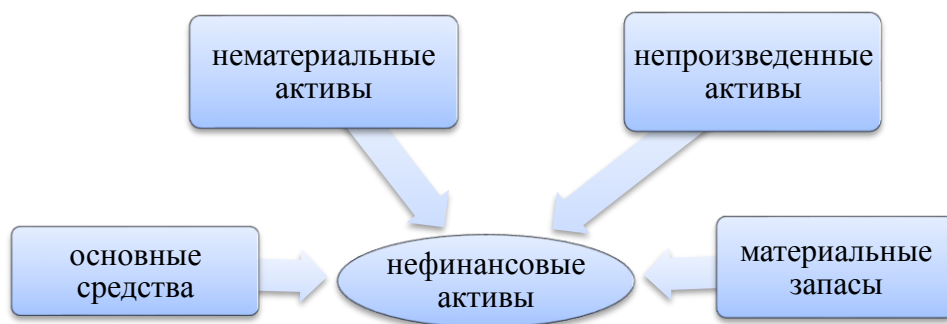


Рисунок 1. Состав нефинансовых активов бюджетного учреждения (составлено автором)

Признание нефинансовых активов в учете осуществляется при их стоимостной оценке. Инструкция №157н определяет, что данные объекты должны быть приняты к учету по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость – это сумма фактических затрат осуществляемых в связи с приобретением, созданием, строительством, сооружением нефинансовых активов [6].

Фактические затраты признаются в качестве вложений и являются объектом учета.

Достоверность данных учета вложений в нефинансовые активы обеспечивается за счет:

1. своевременного составления первичных учетных документов;
2. своевременного, полного, достоверного отражения всех затрат по строительству, модернизации, приобретению объектов нефинансовых активов;
3. обеспечения контроля за ходом выполнения строительства и вводом объектов в эксплуатацию;
4. правильного исчисления первоначальной стоимости объектов нефинансовых активов;
5. надлежащего контроля за наличием и использованием источников финансирования вложений.

Инструкцией №157н предусмотрен бухгалтерский счет 106 00 000 «Вложения в нефинансовые активы». Счет предназначен для учета вложений в объеме фактических затрат

учреждения в объекты нефинансовых активов при их приобретении, строительстве, создании, модернизации, реконструкции, достройке, дооборудовании, изготовлении, а также затрат, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических работ, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов нефинансовых активов. Это активный счет, сальдо которого показывает стоимость незавершенных строительных работ или незавершенного процесса приобретения основных средств, нематериальных активов, произведенных активов.

С целью контроля за целевым использованием бюджетных средств выделенных для осуществления вложений в основные средства, нематериальные активы, произведенные активы к счету 106 00 000 открываются аналитические счета первого уровня [6]:

1. 106 10 000 «Вложения в недвижимое имущество учреждения»;
2. 106 30 000 «Вложения в иное движимое имущество учреждения»;
3. 106 40 000 «Вложения в предметы лизинга».

Общая схема учета вложений в нефинансовые активы состоит из определенных этапов, в частности:

1. расходы по приобретению, строительству, модернизации изготовлению объектов нефинансовых активов, затраты, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических работ предварительно аккумулируются на счете 106 00 000 «Вложения в нефинансовые активы» по дебету;
2. по завершении процесса строительства, модернизации или изготовления объектов нефинансовых активов, а также по окончании работ, связанных с доведением приобретенных объектов до состояния готовности, в котором они пригодны к использованию, объекты нефинансовых активов вводятся в эксплуатацию, а их стоимость списывается со счета 106 00 000 по кредиту на счета учета конкретного вида нефинансового актива.

Учет капитальных вложений ведется в соответствии с Классификацией операций сектора государственного управления. В соответствии с Приказом Минфина РФ «Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» от 1 июля 2013 г. №65н, вложения в нефинансовые активы отражаются по следующим статьям КОСГУ:

1. статья 310 «Увеличение стоимости основных средств» - относятся расходы по оплате государственных (муниципальных) контрактов, договоров на строительство, приобретение объектов, относящихся к основным средствам, а также на реконструкцию, техническое перевооружение, расширение, модернизацию основных средств;
2. статья 320 «Увеличение стоимости нематериальных активов» - относятся расходы по оплате договоров на приобретение в собственность исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, на программное обеспечение и базы данных для ЭВМ, на товарные знаки и знаки обслуживания, на научные разработки и изобретения, промышленные образцы и полезные модели, селекционные достижения;
3. статья 330 «Увеличение стоимости произведенных активов» - относятся расходы на увеличение стоимости произведенных активов (земля, ресурсы недр и пр.);

4. статья 410 «Уменьшение стоимости основных средств»;
5. статья 420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов»;
6. статья 430 «Уменьшение стоимости непроизведенных активов».

Рассмотрим порядок отражения вложений в учете бюджетного учреждения на примере.

За счет выделенных из бюджета субсидий Дагестанский филиал ФБУ «ТФГИ по Южному федеральному округу» приобрел транспортное средство. Поставщику необходимо оплатить 1 416 000 руб. (в том числе НДС - 216 000 руб.). Учреждение воспользовалось услугами транспортной организации. Стоимость доставки объекта составила 23 600 руб. (в том числе НДС - 3600 руб.).

Согласно статьи 171 НК РФ бюджетное учреждение не имеет право принять к вычету НДС выставленный поставщиком, если объекты нефинансовых активов приобретаются за счет средств субсидий [9].

В таблице 1 приведен алгоритм отражения в бухгалтерском учете бюджетного учреждения данных фактов хозяйственной жизни.

Таблица 1

Журнал операций по учету вложений в основные средства (составлено автором)

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Учтены затраты на приобретение транспортного средства	4 106 31 310	4 302 31 730	1 416 000,0
2. Учтены затраты на доставку транспортного средства	4 106 31 310	4 302 22 730	23 600,0
3. Принят к учету объект	4 101 35 310	4 106 31 410	1 439 600,0

Строительство зданий и сооружений, как мы знаем, может осуществляться бюджетным учреждением либо собственными силами, либо подрядным способом.

Рассмотрим алгоритм отражения в бухгалтерском учете бюджетного учреждения строительно-монтажные работы с использованием двух вариантов.

В соответствии с бюджетной классификацией расходы на оплату договоров на строительство объектов относятся на статью 310 «Увеличение стоимости основных средств» КОСГУ. Учреждения, которые ведут строительство, на данную статью относят расходы, связанные с оплатой договоров на выполнение [8]:

1. проектных и изыскательских работ;
2. предпроектных и проектных работ по подготовке проектно-сметной документации и ее экспертизе;
3. пусконаладочных работ, необходимых для ввода объекта.

В таблице 2 показаны бухгалтерские записи по учету затрат на строительство здания за счет выделенных субсидий для выполнения государственного задания.

Таблица 2

Журнал операций по учету капитальных вложений в строительство объектов основных средств (составлено автором)

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Строительство подрядным способом			
1. На основании подписанного Акта о приемке выполненных работ (форма №КС-2) отражены затраты на строительство здания за первый год	4 106 11 310	4 302 31 730	3 000,0
2. За выполненные работы перечислены с лицевого счета денежные средства на основании Справки о стоимости выполненных работ и затрат (форма №КС-3)	4 302 31 830	4 305 05 310	3 000,0
3. Отражены затраты на строительство за второй год	4 106 11 310	4 302 31 730	5 000,0
4. Отражены затраты на строительство за третий год	4 106 11 310	4 302 31 730	4 500,0
5. Веден в эксплуатацию объект на основании Акта о приеме-передаче здания (сооружения), документов подтверждающих государственную регистрацию объекта недвижимости	4 101 12 310	4 106 11 410	12 500,0
Строительство хозяйственным способом			
1. Используются строительные материалы на строительство здания	4 106 11 310	4 105 34 440	590,0
2. Начислена амортизация основных средств, используемых при строительстве	4 106 11 310	4 104 34 410	26,0
3. На увеличение вложений отнесена заработная плата работников	4 106 11 310	4 302 11 730	250,0
4. На увеличение вложений отнесена стоимость транспортных услуг	4 103 11 310	4 302 22 730	49,0
5. Начислены страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев	4 106 11 310	4 303 06 730	0,5
6. Произведены отчисления в ФСС	4 106 11 310	4 303 02 273	7,25
7. Произведены отчисления в ФФОМС	4 106 11 310	4 303 07 730	12,75
8. Введено в эксплуатацию выстроенное здание	4 101 12 310	4 106 11 410	935,5

Изменение первоначальной стоимости объектов нефинансовых активов возможно только в результате достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации. При этом затраты отражаются на счете 106 00 000 увеличивая стоимость нефинансовых активов, после окончания предусмотренных договором (сметой) объемов работ [1].

Важно отметить, осуществленные расходы отражаются на счете 106 00 000 в случае, если результаты проведенных работ изменяют, улучшают первоначальные нормативные показатели функционирования объекта нефинансовых активов [4].

Затраты на модернизацию объектов основных средств отражаются в учете бухгалтерской записью:

Д 0 106 31 310 К 1 302 31 730

После окончания работ по модернизации подписывается Акт о приеме – сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств и на основании него составляется в учете проводка:

Д 0 101 34 310 К 0 106 31 410

При необходимости бюджетные учреждения могут приобретать непроизведенные активы. Объектами непроизведенных активов, признаются активы, используемые в процессе деятельности учреждения, которые не являются продуктами производства и права собственности на которые должны быть установлены и законодательно закреплены.

К объектам непроизведенных активов относят землю, ресурсы недр, прочие непроизведенные активы. В качестве объекта учета непроизведенные активы становятся в момент их вовлечения в экономический (хозяйственный) оборот, то есть с данными активами должны быть осуществлены действия: покупка, продажа, передача. При этом необходимо учесть требования установленные статьей 27 Земельного кодекса касающиеся ограничения оборотоспособности земельных участков.

Только те земельные участки, по которым у учреждения имеется право распоряжения в соответствии с положениями Земельного кодекса РФ, подлежат принятию к бухгалтерскому учету. При этом государственная регистрация права на недвижимое имущество и постановка его на кадастровый учет не являются основанием для принятия земельных участков к бухгалтерскому учету, если учреждение не вправе распоряжаться земельным участком.

Рассмотрим порядок учета вложений в непроизведенные активы (табл. 3).

Таблица 3

**Журнал операций по учету вложений в непроизведенные активы
(составлено автором)**

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1. Отражены затраты на приобретение земельного участка	4 106 13 330	4 302 33 730	1 000,0
2. Отражены расходы на регистрацию земельного участка	4 106 13 330	4 302 26 730	12,0
3. Принят к учету земельный участок	4 103 11 330	4 106 13 330	1012,0

Далее рассмотрим ситуацию, когда бюджетное учреждение приобретает нематериальный актив. Учреждением приобретено исключительное права на программный продукт за 94 400 руб. (в том числе НДС – 14 400 руб.) за счет средств от деятельности, приносящей доход.

Затраты, связанные с юридическим оформлением прав собственности на нематериальный актив, составили 1770 руб. (в том числе НДС – 270 руб.). В данной ситуации будут составлены бухгалтерские проводки, отраженные в таблице 4.

Таблица 4

Журнал операций по учету вложений в нематериальные активы (составлено автором)

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1. Отражены затраты на приобретение прав на программный продукт	4 106 32 320	4 302 32 730	94,4
2. Отражены затраты по юридическому оформлению программы	4 106 32 320	4 302 26 730	1,77
3. Принят к учету объект нематериального актива	4 102 30 320	4 106 32 420	96,17

Аналитический учет капитальных вложений ведется по каждому строящемуся, реконструируемому, модернизируемому, приобретаемому, изготавливаемому, создаваемому объекту нефинансовых активов в Многографной карточке [3].

Синтетический учет операций по принятию к учету нефинансовых активов в сумме произведенных фактических вложений ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов [4].

Важно отметить, что достоверность, правильность, точность учетных данных, формирующие учетные регистры, а на их основе отчетность бюджетного учреждения зависит от правильной организации учета капитальных вложений. Необходимо знать точно классификацию расходов, статьи КОСГУ для того, чтобы не исказить и правильно отразить в учете факты хозяйственной деятельности связанные с капитальными вложениями в нефинансовые активы.

Итак, организация учета фактических вложений является достаточно сложным участком учета. Механизм учета усложнен аналитикой, но подробная детализация обеспечивает прозрачность и достоверность информации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Авдеев В.В. Вложения в нефинансовые активы в учете учреждения бюджетной сферы // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. - 2013. - №8 (320). – С. 19-23.
2. Алиева Н.М. Учет подаренного имущества в казенных учреждениях // Актуальные вопросы современной экономики. - 2014. - №3. - С. 36-41.
3. Алиева Н.М. Учет основных средств как предмета лизинга в бюджетных учреждениях // Актуальные вопросы экономических наук. - 2011. - №23. - С. 92-96.
4. Алиева Н.М. Особенности бюджетного учета основных средств // Проблемы современной экономики (Новосибирск). - 2010. - №2-3. - С. 9-13.
5. Беспалов М.В. Общие принципы учета нефинансовых активов в бюджетном учреждении // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. - 2013. - №17 (329). – С. 2-9.
6. Грезина Т.П. Учет нефинансовых активов имущества казны // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях.- 2012. - №18 (306). – С. 7-17.
7. Карасева А.К., Мягкова С.В. Затраты на приобретение основных средств: бухгалтерский учет и налогообложение // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. - №12 (372). – С. 28-30.
8. Левина О.К., Монако О.В. Бухгалтерский учет вновь созданных объектов основных средств бюджетного учреждения // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. - №6 (366). – С. 11-13.
9. Слабинская И.А., Ровенских В.А. Земельные участки: особенности бухгалтерского и налогового учета // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2013. - №1. – С. 27-30.
10. Слуцкер В.С. Налогообложение приносящей доход деятельности бюджетных и казенных учреждений // Финансовый справочник бюджетной организации. – 2011. - №6. – С. 20 – 28.

Рецензент: Статья рецензирована членами редколлегии журнала.

Alieva Nadjivat Magomedovna
Dagestan State University
Russia, Makhachkala
E-mail: nadjivat20@mail.ru

Features of the organization account for investments in non-financial assets in budgetary institutions

Abstract. The article is devoted to the organization of the accounting of investments in non-financial assets. Non-financial assets are a tool that allows the establishment to carry out their industrial and economic activity. Non-financial assets account for a significant part of the value of the property of any budgetary institution, and their costs represent a significant share of the expenses of the public sector. In this article the basic regulations governing the existing to date the accounting for investments in fixed assets, intangible assets, as well as non-produced assets in budgetary institutions.

The author describes the algorithm reflect the actual costs in the accounts form the original value of fixed assets, intangible assets and non-produced assets and making these objects recognition. The characteristic of the main synthetic accounts 106 00 000 "Investments in non-financial assets" and are also listed account analytical account of the first level.

Powered step by step description of the opening and closing of the calculation accounts for accounting of investments in non-financial assets. Considered revenue situation of non-financial assets in budgetary institutions, in particular: the purchase, construction of own resources and contractors.

Keywords: accounting; non-financial assets; capital investments; fixed assets; produced assets; intangible assets; expenses.

REFERENCES

1. Avdeev V.V. Vlozheniya v nefinansovye aktivy v uchete uchrezhdeniya byudzhетной sfery // Bukhgalterskiy uchet v byudzhетnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh. - 2013. - №8 (320). – S. 19-23.
2. Alieva N.M. Uchet podarenного imushchestva v kazennykh uchrezhdeniyakh // Aktual'nye voprosy sovremennoy ekonomiki. - 2014. - №3. - S. 36-41.
3. Alieva N.M. Uchet osnovnykh sredstv kak predmeta lizinga v byudzhетnykh uchrezhdeniyakh // Aktual'nye voprosy ekonomicheskikh nauk. - 2011. - №23. - S. 92-96.
4. Alieva N.M. Osobennosti byudzhетного ucheta osnovnykh sredstv // Problemy sovremennoy ekonomiki (Novosibirsk). - 2010. - №2-3. - S. 9-13.
5. Bepalov M.V. Obshchie printsipy ucheta nefinansovykh aktivov v byudzhетном uchrezhdenii // Bukhgalterskiy uchet v byudzhетnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh. - 2013. - №17 (329). – S. 2-9.
6. Grezina T.P. Uchet nefinansovykh aktivov imushchestva kazny // Bukhgalterskiy uchet v byudzhетnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh.- 2012. - №18 (306). – S. 7-17.
7. Karaseva A.K., Myagkova S.V. Zatraty na priobretenie osnovnykh sredstv: bukhgalterskiy uchet i nalogooblozhenie // Bukhgalterskiy uchet v byudzhетnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh. – 2015. - №12 (372). – S. 28-30.
8. Levina O.K., Monako O.V. Bukhgalterskiy uchet vnov' sozdannykh ob"ektov osnovnykh sredstv byudzhетного uchrezhdeniya // Bukhgalterskiy uchet v byudzhетnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh. – 2015. - №6 (366). – S. 11-13.
9. Slabinskaya I.A., Rovenskikh V.A. Zemel'nye uchastki: osobennosti bukhgalterskogo i nalogovogo ucheta // Bukhgalterskiy uchet v byudzhетnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh. – 2013. - №1. – S. 27-30.
10. Slutsker V.S. Nalogooblozhenie prinomyashchey dokhod deyatel'nosti byudzhетnykh i kazennykh uchrezhdeniy // Finansovyy spravochник byudzhетной organizatsii. – 2011. - №6. – S. 20 – 28.