

2.5. РАЗВИТИЕ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА В РОССИИ: СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДА ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Токарев И.Н., соискатель кафедры учета, анализа и аудита МГУ им. М.В. Ломоносова, старший эксперт ООО «ФБК»

До последнего времени бюджетный учет в России оставался одной из самых консервативных областей бухгалтерского законодательства. Особые требования, предъявляемые к отчетности об исполнении бюджета как источнику информации о доходах и расходах государства и муниципальных образований, зачастую отодвигали на второй план методологические вопросы собственно бухгалтерского учета. Реформирование законодательства в сфере бюджетного учета в качестве одной из приоритетных задач ставит представление в бюджетной отчетности информации о составе и стоимости государственного и муниципального имущества. В связи с этим переосмыслению должно подвергаться не только само законодательство в сфере бюджетного учета, но сложившаяся учетная практика. В настоящей статье рассматриваются учетные проблемы, связанные с формированием первоначальной стоимости основных средств бюджетных учреждений, исследуются их причины и предлагаются подходы к устранению существующих недостатков бюджетного учета.

Результатом реформы бюджетного учета, осуществляемой Минфином России, стала Инструкция по бюджетному учету, утвержденная приказом Минфина России от 10 февраля 2006 г. № 25н. Инструкция по бюджетному учету установила массу новых правил бухгалтерского учета в бюджетной сфере. Изменения коснулись всех элементов бюджетного учета, в т.ч. такого важного элемента, как оценка активов и обязательств, включая оценку основных средств. Несмотря на то, что система бюджетного учета претерпела существенные изменения, вопросы справедливой и достоверной оценки имущества остаются актуальными и по сей день. Рассмотрим лишь один из них – вопрос формирования первоначальной стоимости основных средств.

Согласно п. 12 Инструкции по бюджетному учету основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости. При этом первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических вложений учреждения в приобретение, сооружение и изготовление объектов основных средств. Вложениями на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются среди прочего суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств; затраты на доставку объектов основных средств до места их использования, включая расходы на страхование доставки; а также иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Отметим, что метод первоначальной оценки основных средств по сумме расходов на приобретение был установлен задолго до вступления в силу нового плана счетов бюджетного учета. Однако проблема заключалась в том, что старый план счетов не позволял применять указанный метод на практике. Так, например, если объект основных средств приобретался в одном отчетном пе-

риоде, а его установка (наладка) производилась в другом отчетном периоде, по ранее действовавшим правилам бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях объект должен был отражаться в составе основных средств в момент приобретения, а не в момент, когда он готов к эксплуатации. В силу того, что по правилам бюджетного учета объект основных средств подлежит переоценке только в случае дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки, затраты на установку (наладку) объекта не могли увеличивать его стоимость и отражались в составе расходов.

Пример 1. Бюджетное образовательное учреждение (профессиональный колледж) приобретает металлообрабатывающий станок для учебных целей. Приобретение и доставка станка происходят в декабре 2002 г., установка его в учебный цех и наладка – в январе 2003 г. В соответствии со старым планом счетов должны были отражаться следующие записи:

В декабре 2002 г.:

Д 013 – К 178 – 50 000 руб. – оприходован станок;

Д 200 – К 250 – 50 000 руб. – (вторая запись) покупная стоимость станка отражена в расходах по бюджету;

Д 013 – К 178 – 2 000 руб. – стоимость доставки станка включена в его стоимость;

Д 200 – К 250 – 2 000 руб. – (вторая запись) стоимость доставки станка отражена в расходах по бюджету.

В январе 2003 г.:

Д 200 – К 178 – 15 000 руб. – стоимость установки и наладки станка отражена в расходах бюджета.

Как видно, методика бухгалтерского учета, заложенная в старом плане счетов, не позволяла включить в балансовую стоимость объектов основных средств расходы, связанные с этими объектами и осуществленные после приобретения этих объектов, но до введения их в эксплуатацию.

Именно эта проблема и решена в новом плане счетов путем введения счета «Вложения во внеоборотные активы»:

Пример 2. Бюджетное образовательное учреждение (профессиональный колледж) приобретает металлообрабатывающий станок для учебных целей. Приобретение и доставка станка происходят в декабре 2006 г., установка его в учебный цех и наладка – в январе 2007 г. В соответствии с новым планом счетов отражаются следующие записи:

В декабре 2006 г.:

Д 010601310 – К 030219730 – 50 000 руб. – станок отражен в составе вложений в нефинансовые активы;

Д 010601310 – К 030205730 – 2 000 руб. – стоимость доставки станка включена в состав вложений в нефинансовые активы;

В январе 2007 г.:

Д 010601310 – К 030209730 – 15 000 руб. – стоимость установки и наладки станка включена в состав вложений в нефинансовые активы;

Д 010104310 – К 010601310 – 67 000 руб. – станок отражен в составе основных средств.

Таким образом, Инструкция по бюджетному учету не установила новых правил первоначальной оценки основных средств, но привела технику бюджетного учета в соответствие с действовавшей и ранее методикой оценки. На рис. 1 видно, насколько новые правила учета влияют на оценку стоимости основных средств.

Однако на практике указанный в примере 2 порядок учета расходов на приобретение основных средств применяется далеко не всегда. Причин тому, на наш взгляд две.

Первая из них связана с недостаточной точностью формулировок Инструкции по бюджетному учету. Например, в силу п.183 Инструкции по бюджетному учету

суммы оказанных учреждениям услуг могут отражаться не только по дебету соответствующих счетов аналитического учета счетов 010500000 «Материальные запасы», 010600000 «Вложения в нефинансовые активы», но и соответствующих счетов аналитического учета счета 040101200 «Расходы учреждения».

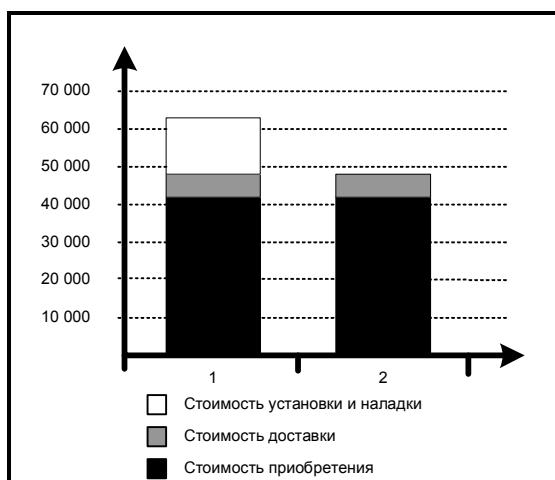


Рис. 1. Влияние методов учета на стоимость станка

Вторая же причина носит более принципиальный характер и связана с тем, что отнесение стоимости доставки, наладки и установки основных средств на счета по учету расходов необходимо для соответствия кода бюджетной классификации выделенных из бюджета средств и кода бюджетной классификации осуществленного расхода. Другими словами, если из бюджета средства выделены по коду классификации СГУ 222 «Транспортные услуги» (до учреждения доведены лимиты бюджетных обязательств (ЛБО) по данному коду), то расходы на транспортировку основного средства должны быть отражены в Отчете о финансовых результатах деятельности по строке 172 «Расходы на приобретение услуг», а не по строке 321 «Увеличение стоимости основных средств» (см. рис. 2).



Рис. 2. Оплата транспортных услуг за счет ЛБО, выделенных на транспортные услуги

Если же учреждение решит оплатить стоимость транспортировки основного средства за счет ЛБО, выделенных на приобретение основных средств, то орган, осуществляющий кассовое обслуживание исполнения бюджетов, не санкционирует такую оплату, поскольку расценит ее как нецелевое расходование средств (см. рис. 3).

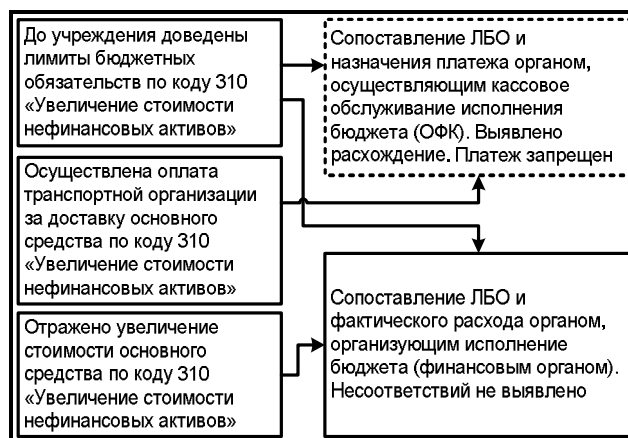


Рис. 3. Оплата транспортных услуг за счет ЛБО, выделенных на приобретение основных средств

Таким образом, проблема оценки основных средств по сумме фактических затрат на их приобретение и доведение до состояния, пригодного к использованию, остается и при применении Инструкции по бюджетному учету и нового плана счетов.

Но зададимся вопросом: а насколько же необходима такая оценка имущества в бюджетной сфере? Почему оценка объектов основных средств (как и других видов имущества) должна осуществляться именно по сумме фактических затрат на приобретение основных средств, включая стоимость доставки, наладки, установки? Несет ли в себе учет стоимости доставки, наладки, установки в составе расходов учреждения некую методологическую ошибку? Попытаемся ответить на эти вопросы.

Согласно ст. 165 Бюджетного кодекса РФ единый план счетов бюджетного учета и единая методология бюджетного учета устанавливаются Минфином России. Логично предположить, что Минфин России, являясь органом, организующим бюджетный процесс, устанавливает такие правила бюджетного учета, которые позволяют ему осуществлять соответствующие функции по организации исполнения бюджета. Учитывая, что именно Минфин России представляет отчет об исполнении федерального бюджета и отчет об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации в Правительство РФ, важнейшее значение для Минфина России приобретает соответствие плановых расходных показателей – фактическим. Применительно к приведенному выше примеру для Минфина России важно, чтобы средства, выделенные из бюджета учреждению на оплату транспортных услуг, были отражены в составе расходов на приобретение именно транспортных услуг, а не расходов на приобретение основных средств. В противном случае, в бюджетной отчетности фактически отразится нецелевое расходование бюджетных средств.

Но с другой стороны, пользователями бюджетной отчетности являются не только органы, исполняющие бюджет, но и администрация учреждений, органы законодательной власти, включая налоговые органы, органы управления муниципальным или государственным имуществом, а также общественность и многие другие заинтересованные лица.

Точная оценка основных средств необходима, например, для целей налогообложения. Так, стоимость автомобиля, приобретенного за счет внебюджетных средств бюджетным учреждением для оказания платных услуг по обучению вождению, увеличивает нало-

гооблагаемую базу по налогу на имущество организаций – как известно, налоговая база по налогу на имущество исчисляется исходя из балансовой стоимости основных средств. Следовательно, вопрос о порядке учета расходов на доставку и государственную регистрацию автомобиля носит уже не теоретический, а сугубо практический характер, поскольку невключение расходов на доставку автомобиля в его стоимость занижает сумму налога на имущество. Это в свою очередь влечет налоговую ответственность учреждения.

Можно занять и другую позицию, согласно которой налоговый учет должен вестись по своим правилам, а бухгалтерский учет – по своим, как это установлено при исчислении налога на прибыль организаций.

И все же совершенствование налогового законодательства не решает проблем бюджетного учета. Рассмотрим несколько ситуаций, с которыми автор сталкивался на практике и которые иллюстрируют важность достоверной оценки (как первоначальной, так и последующей) основных средств в бюджетном учете.

Представительный орган местного самоуправления (городская дума) при рассмотрении бюджета муниципального образования на очередной год в поисках источников дополнительных доходов решил провести инвентаризацию муниципального имущества с целью последующей реализации излишнего имущества, находящегося в оперативном управлении бюджетных учреждений. Для этой цели были затребованы балансы образовательных учреждений и другая бухгалтерская отчетность, отражающая стоимость основных средств, стоящих на балансе. В соответствии с правилами бюджетного учета на балансе учреждений в составе основных средств учитывалось неисправное имущество, на списание которого не было получено разрешение комитета по управлению муниципальным имуществом (пришедшие в негодность парты, столы, учебные пособия, макеты и т.п.). Очевидно, общая стоимость основных средств, которая была указана в бухгалтерских балансах, не отражала реальной стоимости используемого в деятельности имущества и не позволяла сделать вывод о степени обеспеченности учреждений основными средствами. Депутатам сложно было понять, почему стоимость основных средств, отраженная в балансе учреждений, не соответствует их реальной стоимости.

В другом случае (он произошел еще до вступления в силу нового плана счетов) на балансе бюджетного образовательного учреждения числилась физически и морально изношенная компьютерная техника, которая была похищена. Преступники были задержаны и осуждены. Согласно п. 54 действовавшей на тот момент Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях износ на технику не начислялся, и суд, назначая наказание преступникам, исходил из балансовой (первоначальной), а не рыночной стоимости похищенного имущества.

Анализ аналогичных ситуаций приводит к следующему вопросу. Должны ли способы оценки основных средств различаться в зависимости от того, для каких пользователей представляется бухгалтерская информация? Должна ли методика оценки основных средств (и прочего имущества) для целей контроля за исполнением бюджета отличаться от способов оценки в целях правосудия? Если да, то какой из разных способов оценки имущества будет «правильным» с точки зрения теории бухгалтерского учета?

Существует мнение, согласно которому объективно правильной методики учета нет и быть не может, а принятые на практике методы учета – лишь договоренность всех заинтересованных сторон о правилах этого учета и методологически эти правила ничем не обоснованы¹.

Конечно же, все учетные механизмы, применяемые в бухгалтерском учете, не predetermined физическими или иными законами природы, а придуманы человеком для решения своих задач. Причем задачи эти – хозяйственные. Но, даже учитывая эту точку зрения, необходимо помнить, что методика бухгалтерского учета, имея ряд «договоренностей» (т.е. методологически необоснованных правил), строится все же на определенных принципах. Сами эти принципы обусловлены спецификой предмета учета – хозяйственной деятельностью организации и точно так же приняты бухгалтерским сообществом.

Обратимся к теории бухгалтерского учета. В соответствии с теорией² общий перечень вещей и явлений, которые подлежат бухгалтерскому учету, называются объектами бухгалтерского учета. К объектам бухгалтерского учета относятся хозяйственные средства и хозяйственные процессы. В рассмотренных выше случаях объекты основных средств – хозяйственные средства, а осуществление учреждением расходов – хозяйственный процесс. Таким образом, факт включения расходов на доставку, наладку, установку основных средств в стоимость этого имущества или в расходы учреждения имеет большое методологическое значение. Ведь в этом случае речь идет о разных объектах учета.

В теории бухгалтерского учета особое внимание уделяется различению расходов отчетного периода и расходов будущих периодов³ (под которыми понимаются в т.ч. и основные средства, стоимость которых будет относиться на расходы в будущем), что и представляет собой раздельный учет активов и затрат. Следовательно, системе бюджетного учета (именно потому, что бюджетный учет – бухгалтерский) также должен быть свойствен четкий раздельный учет капитализируемых и некапитализируемых затрат. К слову, именно это правило содержится и в п. 6 ст.8 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», который распространяется на бюджетные учреждения в полной мере.

Как известно, бухгалтерский учет как таковой решает две группы задач: одни связаны с оценкой имущественного положения организации, другие – с исчислением финансового результата⁴. Напомним, что на решение первой группы ориентировалась европейская (в первую очередь немецкая, а также русская) модель бухгалтерского учета, что было обусловлено банковской природой привлеченного капитала. Англо-саксонская модель бухгалтерского учета, напротив, отдавала предпочтение исчислению финансового результата, поскольку там капитал имел преимущественно акционерный характер.

Долгое время задачей бюджетного учета в СССР и до последнего времени в России являлось формиро-

¹ Хендриксен Э.С., М.Ф. Ван Бреда. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000г. стр. 74.

² Палий В.Ф., Соколов Я.В. «Теория бухгалтерского учета». М.: Финансы и статистика, 1984 г. стр. 38.

³ См., например, Хендриксен Э.С., М.Ф. Ван Бреда. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000 г.

⁴ Соколов Я.В. «Основы теории бухгалтерского учета». М.: Финансы и статистика, 2000 г. стр. 135.

вание информации о доходах и расходах бюджета. Именно этим были обусловлены кассовый метод учета доходов бюджетов, наличие «вторых» проводок при приобретении учреждениями основных средств и МБП, которые позволяли формировать фактические расходы в момент приобретения имущества, а не в процессе их эксплуатации (см. пример 1).

Однако реформа бюджетного учета, проводящаяся в течение последних лет, направлена как раз на формирование в рамках бюджетного учета информации об имущественном положении публично-правовых образований (Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований). Исчисление амортизации основных средств, введенное Инструкцией по бюджетному учету, обусловлено необходимостью формирования достоверной стоимости имущества в ущерб отражению исполнения бюджетных назначений. Включение расходов на доставку основных средств и доведение их до состояния, пригодного к использованию, в стоимость основных средств также обусловлено формированием информации об имущественном положении бюджетных учреждений и публично-правовых образований.

Из изложенного можно сделать следующие выводы.

В зависимости от характера экономических решений, принимаемых на основе бюджетной отчетности, могут требоваться разные учетные правила, в том числе правила оценки основных средств. Для различных групп пользователей, обеспечивая возможность принятия экономических решений определенного характера, могут быть приняты различные модели бюджетного учета.

Новая Инструкция по бюджетному учету ориентируется во многом на формирование в рамках бюджетного учета информации об имущественном положении учреждений и публично-правовых образований. Для формирования указанной информации необходимым условием является четкое разделение всех расходов на текущие и на капитальные, что и предусмотрено в Инструкцией по бюджетному учету, и планом счетов бюджетного учета.

Поэтому при формировании первоначальной стоимости основных средств в рамках бюджетного учета расходы на доставку основных средств и доведение их до состояния, пригодного к использованию, должны включаться в стоимость основных средств. Однако существующие правила исполнения бюджета, в том числе правила кассового обслуживания исполнения бюджета, зачастую не позволяют обеспечить исполнения требований Инструкции по бюджетному учету.

Представляется, что решение данного вопроса лежит в сфере совершенствования планирования бюджета и его исполнения, а не бухгалтерского учета. Действительно, если расходы на доставку, наладку и установку основного средства должны включаться в его стоимость, то и оплачиваться указанные расходы должны за счет лимитов бюджетных обязательств, выделенных на приобретение основных средств, а не на транспортные, консультационные и иные услуги.

Литература

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 № 145-ФЗ.
2. Инструкции по бюджетному учету, утвержденная приказом Минфина России от 10 февраля 2006 № 25н.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях, утвержденная Приказом Минфина РФ от 30 декабря 1999 № 107н.
4. Хендриксен Э.С., М.Ф. Ван Бреда. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000 576 с.
5. Палий В.Ф., Соколов Я.В. «Теория бухгалтерского учета». М.: Финансы и статистика, 1984 279 с.
6. Соколов Я.В. «Основы теории бухгалтерского учета». М.: Финансы и статистика, 2000 492 с.

Токарев Игорь Николаевич

РЕЦЕНЗИЯ

Проблемы, поднятые в статье И.Н. Токарева, представляют значительный интерес с теоретической точки зрения. Достоверная и справедливая оценка активов и обязательств организации, в том числе оценка основных средств, являются одной из важнейших задач бухгалтерского учета. Однако, если в бухгалтерском учете коммерческих организаций методы первоначальной оценки основных средств определены бухгалтерским сообществом и эти методы проверены временем, в рамках бюджетного учета вопросы оценки основных средств требуют дальнейшего совершенствования. Это вызвано как наличием уникальных видов имущества, подлежащего бюджетному учету (например, памятники культуры, музейные ценности), так и особенностями бюджетного процесса. С учётом изложенного необходимо отметить существующий недостаток в свежих исследованиях вопросов оценки активов и обязательств для целей бюджетного учета, вызванный во многом тем, что действующая система бюджетного учета в России после десятилетий «застоя» только вступила в стадию реформирования.

В работе Токарева И.Н. фиксируются недостатки в применении установленных Инструкцией по бюджетному учету методов оценки основных средств при их приобретении и постановке на баланс, исследуются причины выявленных недостатков, предлагаются рекомендации по совершенствованию методов бюджетного учета. В качестве теоретической основы исследования использованы работы российских и зарубежных авторов – Я.В. Соколова, Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреда, Палия В.Ф. и других.

В качестве нормативной основы в работе использованы как действующие нормативные документы, регулирующие бюджетный учет (Инструкция по бюджетному учету), так и действовавшие ранее (Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных организациях). Это позволяет автору посмотреть на проблему в историческом контексте.

Статья носит оригинальный характер, полученные результаты представляются обоснованными. Интерес представляет обозначенная автором проблема несоответствия правил бюджетного учета и процедуры исполнения бюджета, которая вполне может стать предметом для дальнейшего рассмотрения с целью совершенствования как бюджетного учета, так и бюджетного процесса в целом.

В качестве недостатка работы можно указать на то, что автор не уделил внимания подходам к решению поднятой проблемы за рубежом, не изложил методику первоначальной оценки основных средств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности в государственном секторе (МСФОГС). Стоит порекомендовать автору исследовать и осветить указанные вопросы в дальнейшем.

Резюмируя изложенное можно констатировать, что тема, затронутая в статье, актуальна как с теоретической, так и с практической точки зрения. Статья и по содержанию и по форме соответствует требованиям, предъявляемым к научным работам. Данную статью целесообразно допустить к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Чая В.Т. д.э.н., профессор, Член редакционной коллегии журнала «Аудит и финансовый анализ», исполнительный директор Ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество»

2.5. DEVELOPMENT OF BUDGETARY ACCOUNTING IN THE RUSSIAN FEDERATION: IMPROVEMENT OF MEASUREMENT OF PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENTS AT INITIAL RECOGNITION

Igor N. Tokarev, Post-graduate Student

Up to the present moment budgetary accounting remains one of the most conservative areas in accounting legislation. Special requirements for the budget performance statements used as a main source of information about incomes and expenses incurred by the state and municipal bodies frequently overshadowed the accounting methodology. Reform of the budgetary accounting that takes place today in many respects aimed at true and fair estimation of the state and municipal property. Thereupon the new comprehension should touch upon both accounting legislation and practice. The present paper deals with intricate accounting issues related to the measurement of the property plant and equipment at initial recognition in the budgetary institutions as well as proposed improvements to eliminate these complications.