

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

© 2020 Лукьяненко Г. И.

кандидат экономических наук, доцент Департамента учета, анализа и аудита  
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва  
E-mail: GILukyanenko@fa.ru

Бюджетные учреждения являются важнейшим компонентом всей «экономической системы»: здесь сосредоточены субъекты хозяйствования различных направлений деятельности, здесь формируется определённый уровень занятости населения, здесь детерминируется собственно социальная ответственность государства. По данным официальной статистики общая численность государственных и муниципальных бюджетных учреждений превышает триста тысяч: данный показатель симптоматичен, государство инспирирует этот пласт, определяя специфику деятельности и, следовательно, «правила игры» — к примеру, практику управленческого и бухгалтерского учета, в том числе учета внеоборотных активов, включая их амортизацию.

*Ключевые слова: бюджетные учреждения, контроль, кризисные ситуации, механизмы, подходы, проекты, расходы, реализация, средства, амортизация, экономическая информация, эффективность*

Согласно нормативным документам, нефинансовые активы бюджетных учреждений для целей их полного и объективного отражения в бюджетном учете дифференцированы следующими категориями:

- Основные средства.
- Нематериальные активы.
- Непроизведенные активы.
- Материальные запасы

Учет вложений в нефинансовые активы осуществляется посредством соответствующего инструментария — счета «Вложения в нефинансовые активы».

Именно здесь происходит формирование первоначальной стоимости принимаемых к учету объектов основных средств, нематериальных и произведенных активов.

Все субсчета, являющиеся дополнением в рассматриваемому счету к выступают как калькуляционные, что означает процесс собирания (сбора) воедино всех затрат, связанных с приобретением (получением) некоторого обособленного объекта нефинансового актива, для осуществления правильной их оценки в целях дальнейшего верного принятия к бюджетному учету.

В целом, бюджетное — оно является непременно некоммерческим — учреждение в отечественной системе хозяйствования представляет собой учреждение, которое:

- во-первых, непосредственно создано при участии органов государственной власти —

субъекты РФ, различного рода органы местного самоуправления;

- во-вторых, создано в целях реализации различного рода управленческих, социально-культурных, научно-технических либо иных функций некоммерческого характера
- в-третьих, финансируется из средств соответствующего бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда на основе сметы доходов и расходов.

Все сказанное выше определяет специфику учета — управленческого, бухгалтерского, финансового — реализуемого при осуществлении деятельности бюджетной организации.

Общая логика экономической практики определяет важность правильности практики начисления амортизации: в данном контексте существенную значимость имеют правила начисления амортизации в бухгалтерском учете бюджетных учреждений. Рассмотрим их в некотором практико-аналитическом разрезе.

Сама дефиниция «амортизация» в некотором практическом ее рассмотрении применяется в бюджетном учете с 2005 года, при этом данный термин применим как к объектам основных средств, так и к разнородным нематериальным активам.

В целом к термину «амортизируемое имущество» — в контексте бюджетного учета — справедливо отнести всю совокупность объектов основных средств, нематериальных активов, а также и основных фондов имущества казны.

До легитимизации выше названных правил — в период действительности Инструкции № 125н — практика начисления амортизации относилась исключительно к объектам основных средств и нематериальных активов.

Рассматривая современную методологию начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам, которые в дальнейшем могут именоваться амортизируемые нефинансовые активы в контексте деятельности бюджетных учреждений, отметим следующие аспекты.

Согласно логике процесса начисления амортизации, амортизационные отчисления находят свое отражение в бюджетном учете посредством накопления соответствующих сумм на следующих счетах второго порядка счета «Амортизация».

Де-факто, сегодня, рассматривая способы начисления амортизации, справедливо дифференцировать три — исключая многообразные объекты библиотечного фонда — категории основных средств и нематериальных активов.

Выделим их следующим образом:

- Объекты, на которые амортизация не начисляется вовсе: здесь обособлены различного рода нематериальные активы и основные средства, стоимость которых не превышает минимально установленный порог в 10000 руб. Процесс «списания» их стоимости реализуется в результате передаче объекта в эксплуатацию.

- Объекты, которые подлежат начислению сто процентной амортизации при выдаче объекта в эксплуатацию. К данной категории относят различной природы основные средства и нематериальные активы, стоимость которых находится в срединных пределах от 10000 до 100000 руб.

- Объекты, начисление амортизации на которые осуществляется линейным способом в соответствии с нормами, рассчитанными в установленном порядке. Данная категория представлена объектами основных средств и нематериальных активов стоимость которых превышает отметку в сто тысяч рублей, при этом сумма проводки ежемесячной начисленной амортизации составляет, соответственно 1/12 годовой нормы амортизации.

Рассматривая практику начисления амортизации в контексте осуществления учета бюджетных организаций, отметим тезисно следующие аспекты.

На объекты третьей из выше названных категорий — их стоимость более ста тысяч рублей — начисление амортизации осуществляется с 1-го числа месяца, последующего за месяцем принятия этого объекта к бюджетному учету: данный объект уже занял свое «место» в разрезе аналитического счета «Основные средства» либо счета «Нематериальные активы».

На все прочие объекты амортизация начисляется в процессе передачи в эксплуатацию.

Перенос стоимости всех амортизируемых объектов с течением определенного соответствующего периода времени инспирирует необходимость обязательного формирования в бюджетном учреждении в комиссии по выбытию основных средств либо комиссии по выбытию нефинансовых активов.

Начисление амортизации непосредственно детерминировано сроком полезного использования нематериальных активов, который, в свою очередь, определяется исходя из срока действия патента, свидетельства либо прочих нормативно определенных ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности, а также ожидаемого срока использования данного конкретного объекта.

Применительно к нематериальным активам, по которым затруднительно определить срок полезного использования, данный «временной горизонт» определяется равным двадцати годам.

Сама процедура начисления амортизации на основные средства и нематериальные активы в практике бюджетного учреждения в целях организации безошибочного релевантного бюджетного учета детерминирована обязательным использованием одного из трех методов — линейного, пропорционально объему продукции, методом уменьшаемого остатка..

Практика применения линейного метода детерминирована достаточно «прозрачной» логикой метода — сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества понимается — и на практике рассчитывается — как произведение первоначальной (восстановительной) его стоимости с одной стороны и нормы амортизации, определенной для данного объекта, с другой.

При этом «базовые понятия» остаются общэкономическими: первоначальная стоимость основных средств есть сумма фактически осуществлённых вложений бюджетного учреждения в приобретение, сооружение и изготовление

объектов основных средств с учетом сумм НДС, предъявленных данному учреждению всеми контрагентами — поставщиками и подрядчиками.

Важной представляется категория балансовой стоимости основных средств: де-факто имеем тождественность первоначальной и балансовой стоимости с учетом таких внесенных изменений как достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация, частичная ликвидация и переоценка объектов основных средств.

Имеет место тонкая особенность: при определении срока полезного использования объектов основных средств. Изначально данный срок определяется при принятии объектов к бюджетному учету в соответствии с Классификацией объектов основных средств, включаемых в амортизационные группы, установленной Правительством РФ.

Общей является и формула «амортизации посредством линейного метода»: норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется согласно ниже следующей формуле:

$$K = (1 / n) \times 100\%,$$

где  $K$  — есть норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

$n$  — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

Отметим также, что в практике бюджетных организаций начисление амортизации на объекты ОС и НМА ограничено «естественным порогом» — собственно стопроцентной стоимостью названных объектов.

Вместе с тем, даже окончание процесса начисления амортизации, перенос на некий «продукт» всей балансовой (первоначальной) стоимости не рассматривается в качестве правомочного основания для списания объектов ОС и НМ, если данные объекты остаются в полной мере пригодными для дальнейшей эксплуатации.

В числе важных особенностей начисления амортизации в практике бюджетных организаций является правило, согласно которому срок полезного использования при принятии объ-

ектов нефинансовых активов, полученных безвозмездно, устанавливается для двух категорий объектов:

- для объектов, полученных от других бюджетных учреждений бюджетной системы РФ и от государственных и муниципальных организаций данный срок определяется при обязательном учете сроков фактической эксплуатации и ранее начисленной суммы амортизации. Де-факто, речь идет о том, что при поступлении нефинансовых активов срок полезного использования и нормы амортизационных отчислений не пересматриваются, однако вся специфическая информация — о сроке полезного использования и начисленной амортизации — в обязательном порядке должна быть оформлена документально.

- для объектов, полученных от иных юридических и физических лиц, срок полезного использования детерминирован рыночной стоимостью объекта и сроков эксплуатации, установленных комиссией учреждения.

Правильность учета амортизации представляется аспектом, требующим систематического мониторинга. В данном ключе отметим, что пути совершенствования системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля за движением нефинансовых активов в некотором общем ключе могут быть рассмотрены с позиций необходимости регулярного осуществления комплексного аудита.

Действующая сегодня в Российской Федерации нормативно-правовая база определяет некоторые критерии качества аудита. Определим их. Во-первых, обязательным является неукоснительное и повсеместное соблюдение требований Федерального закона от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», который можно определить как основополагающий нормативно-правовой акт в контексте регулирования аудиторской деятельности.

Обобщая все сказанное выше, допустимо резюмировать: учет амортизации бюджетными организациями имеет определенного рода специфику; вместе с тем общие принципы и правила в данном контексте являются доминантной базой, детерминированной самой сутью рассматриваемого процесса.

**Библиографический список**

1. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 27.12.2019 г.).
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 27.12.2019 г.).
4. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (в ред. 18.02.2020 г.).
5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (в ред. от 18.02.2020).
6. Федеральный закон от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (в ред. от 27.12.2019 г.).
7. Федеральный закон от 26.07.2019 № 199-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита».
8. *Бабаев Ю.А., Друцкая М.В., Кеворкова Ж.А., Листопад Е.Е., Петров А.М.* Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности / учебник для студентов обучающихся по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / под редакцией Ю.А. Бабаева. Москва, 2010.
9. *Петров А.М., Мельникова Л.А.* Теоретические аспекты учета калькулирования себестоимости продукции / Экономические науки. 2013. № 102. С. 145–148.
10. *Kevorkova Z.A., Petrov A.M., Savina N. V.* Towards Liabilities Of Corporate Systems / International Journal of Civil Engineering and Technology. 2019. Т. 10. № 2. С. 1582–1593.
11. *Lymar M.P., Kevorkova Z.A., Petrov A.M.* The Convergence Of National And International Accounting Standards: Chinese Experience / International Journal of Civil Engineering and Technology. 2018. Т. 9. № 13. С. 82–94.
12. *Петров А.М., Коныхин А.Н.* Учетная политика при подготовке первой отчетности согласно МСФО / Международный бухгалтерский учет. 2013. № 11 (257). С. 2–15.