

## Учет и отчетность бюджетных учреждений

### ОТРАЖЕНИЕ ИМУЩЕСТВА НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ КАЗЕННОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

*М. М. МИЛЛИАРД,  
эксперт службы правового консалтинга ГАРАНТ*

В соответствии с приказом 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» утверждены Единый план счетов и Инструкция по его применению (далее — Инструкция № 157н). Согласно этому нормативному документу бюджетные учреждения обязаны формировать и ежегодно утверждать учетную политику. Рассмотрим нормативно-правовое регулирование учетной политики казенного учреждения и принципы ее формирования.

Согласно п. 6 Инструкции № 157н казенные учреждения для организации ведения бухгалтерского учета руководствуются законодательством РФ о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, а также Инструкцией № 157н, формируют учетную политику, исходя из своей структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности учреждения и выполняемых им в соответствии с законодательством РФ полномочий.

Поскольку нормативный документ, содержащий более подробную информацию об особенностях составления учетной политики для казенных учреждений, отсутствует, то следует руководствоваться требованиями Федерального закона от 06.12.2011

№ 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», устанавливающего единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в РФ, Инструкцией № 157н, определяющей учетную политику посредством Единого плана счетов и общих требований к организации бюджетного учета соответственно типу учреждения.

На основе Единого плана счетов бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции № 157н сформированы отдельный план счетов и инструкция для казенных учреждений. План счетов бюджетного учета и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 06.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» (далее — Инструкция № 162н), применяются казенными учреждениями, органами государственной власти, органами местного самоуправления, органами управления государственными и территориальными внебюджетными фондами, государственными академиями наук и др.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений должен содержать применяемые для ведения синтетического и аналитического учета счета бухгалтерского учета. При ведении бухгалтерского учета казенные учреждения в соответствии с п. 1 ст. 78.1 Бюджетного кодекса РФ должны руководствоваться Инструкцией № 162н.

Казенное учреждение вправе с учетом положений Инструкции № 157н при утверждении

рабочего плана счетов вводить дополнительные аналитические коды счетов, обеспечивающих формирование в бухгалтерском учете дополнительной информации, необходимой внутренним, внешним пользователям бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений.

Казенным учреждениям предоставлено право вводить дополнительные забалансовые счета для сбора информации в целях обеспечения управленческого учета (п. 322 Инструкции № 157н). При отсутствии данной потребности учреждение может указать в учетной политике, что им используется рабочий план счетов в соответствии с Инструкцией № 162н. В случае необходимости введения дополнительных счетов учреждению следует утвердить весь рабочий план счетов, а не только вводимые счета.

**Методы оценки отдельных видов имущества и обязательств.** К общим принципам оценки имущества и обязательств относятся:

- оценка имущества и обязательств — производится учреждением для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении;
- оценка имущества, приобретенного за плату, — осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку;
- оценка имущества, полученного безвозмездно, — производится по рыночной стоимости на дату оприходования;
- оценка имущества, произведенного учреждением, — осуществляется по стоимости его изготовления;
- начисление амортизации основных средств (ОС) и нематериальных активов — производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде.

Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Банка России на дату совершения операции.

Казенные учреждения представляют собой одну из форм некоммерческих организаций, которые, как и коммерческие компании, обязаны вести бухгалтерский учет. Ведение бухгалтерского учета невозможно организовать без наличия такого нормативного документа, как учетная политика казенного учреждения. Рассмотрим на практическом примере, каким образом отражается имущество на забалансовых счетах казенного учреждения.

**Пример.** *На забалансовых счетах казенного учреждения учтено следующее имущество, приобретенное по статьям 226, 290 кодов классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ):*

— ОС стоимостью до 3 000 руб. (сч. 21);

— запасные части (сч. 09);

— материально-производственные запасы (МПЗ);

— программные продукты.

*Каким способом передать имущество, находящееся в казенном учреждении на забалансовых счетах, и МПЗ другому казенному учреждению?*

*Нужно ли эту передачу производить через департамент имущественных и земельных отношений (казну) и отражать ее в ф. 125 (Справка по консолидируемому расчетам)? Как отразить это в бюджетном учете?*

Имущество (независимо от источников его поступления) принадлежит государственному (муниципальному) учреждению на праве оперативного управления (ст. 120 и 296 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ)). Если иное не установлено законом, распоряжаться имуществом учреждение может с согласия собственника этого имущества (п. 1 ст. 296 ГК РФ).

Требования к процедуре согласования распоряжения объектами государственной (муниципальной) собственности, находящимися в учреждении на праве оперативного управления, если иное прямо не установлено собственником, применимы для всех объектов имущества вне зависимости от того, на каких счетах они учитываются (на балансе или за балансом).

То есть, если иной порядок прямо не определен уполномоченным органом соответствующего публично-правового образования, передача имущества, принадлежащего государственному (муниципальному) учреждению на праве оперативного управления и учитываемого за балансом, может быть осуществлена только при наличии разрешения, оформленного в установленном порядке или при наличии заключения уполномоченного органа об отсутствии необходимости согласования с ним подобных хозяйственных операций.

При этом в случае передачи имущества между казенными учреждениями на основании распорядительного акта уполномоченного органа, предусматривающего прекращение права оперативного управления у одного учреждения и закрепление права оперативного управления за другим, отра-

жаться она может на счетах учреждений, минуя счета учета казны (допустимость таких действий подтверждается письмом Минфина России от 01.04.2011 № 02-06-10/1209).

**Передача основных средств стоимостью до 3 000 руб.** Пунктами 50, 51, 332 и 373 Инструкции № 157н достаточно подробно определен порядок бухгалтерского учета объектов ОС стоимостью до 3 000 руб. включительно, эксплуатируемых в государственном учреждении.

Такие ОС учитываются в балансовом учете учреждения только до ввода в эксплуатацию, а затем подлежат отражению за балансом на сч. 21, субсчет «Основные средства стоимостью до 3 000 руб. включительно в эксплуатации».

Ни Инструкцией № 157н, ни инструкциями по применению Планов счетов бюджетного учета не предусмотрена возможность повторного отражения в балансовом учете движимого имущества (ОС) стоимостью до 3 000 руб. включительно после выдачи их в эксплуатацию в целях передачи иным государственным учреждениям.

Иными словами, если движимое имущество (ОС) стоимостью до 3 000 руб. один раз было введено в эксплуатацию каким-либо субъектом учета, то весь его дальнейший учет в рамках бюджетного сектора должен осуществляться за балансом. Соответственно, операция по передаче таких ОС между государственными учреждениями должна отражаться передающей и принимающей сторонами в соответствии с порядком учета, установленным ими в целях обеспечения контроля за сохранностью и движением указанных объектов.

Обоснованность применения приведенного выше порядка бюджетного учета у передающей стороны никогда не ставилась под сомнение ни специалистами уполномоченных органов, ни независимыми экспертами.

Дискуссии были связаны только с порядком учета движимого имущества (ОС) стоимостью до 3 000 руб. включительно у принимающей стороны. Если в 2007 г. учреждениям, получающим такие объекты, предлагалось ставить их на балансовый учет в корреспонденции с кредитом счета по учету прочих доходов, то уже в 2009 г. специалисты финансового ведомства указывали, что данная операция должна отражаться передающей и принимающей сторонами в соответствии с порядком учета, установленным ими в целях обеспечения контроля за сохранностью и движением указанных объектов ОС, т. е. должна отражаться только за балансом без

отражения в Справке по консолидируемым расчетам (ф. 0503125).

В учете передающей стороны передача будет отражаться уменьшением по забалансовому счету 21, субсчету «Основные средства стоимостью до 3 000 руб. включительно в эксплуатации».

**Передача программных продуктов.** В соответствии с пп. 66 и 333 Инструкции № 157н нематериальные активы, полученные в пользование учреждением (лицензиатом), учитываются на забалансовом счете 01 «Имущество, полученное в пользование» по стоимости, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре.

Как видим, положения Инструкции № 157н не предполагают балансового учета программных продуктов. Соответственно, операция по передаче таких активов между государственными учреждениями должна отражаться передающей и принимающей сторонами с «забаланса» на «забаланс» в соответствии с порядком учета, установленным ими в целях обеспечения контроля за сохранностью и движением указанных активов.

**Передача материальных запасов, учтенных на счете 07 «Оборудование к установке».** Положения Инструкции № 157н исключают любые сомнения по поводу учета имущества, приобретаемого в целях награждения (дарения). Так, п. 345 Инструкции № 157н прямо предусмотрено, что любое имущество, приобретенное в целях награждения (дарения), должно учитываться на забалансовых счетах, а именно на сч. 07 «Переходящие награды, призы, кубки и ценные подарки, сувениры».

Постановка на учет такого имущества в качестве материальных запасов или объектов ОС Инструкцией № 157н не предусмотрена. Стоимость таких материальных ценностей на основании оправдательного документа, подтверждающего их получение, относится на расходы учреждения в момент поступления, после чего они подлежат учету на забалансовом счете в течение всего периода их нахождения в данном учреждении.

Соответственно, передача таких материальных запасов будет также осуществляться с «забаланса» на «забаланс» в соответствии с порядком учета, установленным в целях обеспечения контроля за сохранностью и движением указанных активов.

**Передача запасных частей к транспортным средствам.** Учет выданных запасных частей к транспортным средствам (автомобильных шин, аккумуляторов и др.) осуществляется на забалансовом счете 09 «Запасные части к транспортным

средствам, выданные взамен изношенных» (п. 349 Инструкции № 157н). Материальные ценности отражаются в учете в момент их списания в целях ремонта транспортных средств и учитываются в течение периода их эксплуатации (использования) в составе транспортного средства.

Иными словами, запасные части, выданные на транспортные средства взамен изношенных, должны учитываться на забалансовом счете 09 «Запасные части к транспортным средствам, выданные взамен изношенных» в течение срока эксплуатации данных запасных частей в составе транспортного средства.

Учитывая изложенное, представляется возможным сделать следующий вывод: если пригодные к использованию запасные части демонтируются с транспортного средства и при этом их использование в составе конкретного транспортного средства в ближайшее время не планируется или учреждение собирается их реализовать, они должны быть сданы на склад и поставлены на балансовый учет по текущей рыночной стоимости, установленной для целей бухгалтерского учета на дату принятия к бухгалтерскому учету (пп. 25, 31 и 349 Инструкции № 157н).

Таким образом, в рассматриваемой ситуации отражение в учете передачи запасных частей к транспортным средствам будет зависеть от того,

каким образом (в составе конкретного транспортного средства или же нет) они будут передаваться. В любом случае порядок передачи следует закрепить нормативным актом в составе учетной политики учреждения по согласованию с вышестоящей организацией.

#### Список литературы

1. Бюджетный кодекс РФ: Федеральный закон от 31.07.1998 № 145-ФЗ.
2. Гражданский кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ.
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
4. 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: приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н.
5. Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н.
6. Письмо Минфина России от 01.04.2011 № 02-06-10/1209.

### Издательский дом «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ» информирует о продолжении подписки на I полугодие 2014 г.

Все издаваемые журналы и отдельные статьи, публикуемые в наших изданиях, доступны и в электронном виде на сайте интернет-магазина [www.dilib.ru](http://www.dilib.ru).

По всем вопросам подписки либо приобретения предыдущих выпусков журналов обращаться в отдел реализации.

*Напоминаем также, что нашим подписчикам предоставляется возможность размещения рекламы в наших изданиях с 50%-ной скидкой.*

(495) 721-85-75

[podpiska@fin-izdat.ru](mailto:podpiska@fin-izdat.ru)

[www.fin-izdat.ru](http://www.fin-izdat.ru)