

УДК 33.2964

*Саченок Л.И., к.э.н., доцент
кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Севастопольский государственный университет
Россия, г. Севастополь
Калабухова А.Ю., студент
кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Севастопольский государственный университет
Россия, г. Севастополь*

**ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ
БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ В ФЕДЕРАЛЬНЫХ И
МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Аннотация: В настоящее время для оценки нефинансовых активов происходит сближение российских и международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора для регулирования бухгалтерского учета государственного сектора. За несколько лет произошло существенное изменение в отечественных стандартах государственного сектора, которые начали строиться на основе международных стандартов. Для этого необходимо выявить общность и различия в оценке нефинансовых активов данных стандартов на разных стадия жизненного цикла.

Ключевые слова: оценка, нефинансовые активы, федеральные стандарты, международные стандарты, признание, бухгалтерская отчетность.

FEATURES OF EVALUATION OF NON-FINANCIAL ASSETS OF BUDGETARY INSTITUTIONS IN FEDERAL AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

***Annotation:** Currently, Russian and international public sector financial reporting standards are converging to regulate public sector accounting in order to assess non-financial assets. In a few years, there has been a significant change in the domestic standards of the public sector, which began to be built on the basis of international standards. To do this, it is necessary to identify commonalities and differences in the assessment of non-financial assets of these standards at different stages of the life cycle.*

***Keywords:** valuation, non-financial assets, federal standards, international standards, recognition, accounting statements.*

Рассматривая бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях, можно заметить, что недавно произошло существенное изменение в используемых стандартах. С 1 января 2018 года бухгалтерский учет основывается на Международных стандартах финансовой отчетности общественного сектора и предполагает использование положений федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, сокращенно - СГС. В частности, в ряде первых были созданы стандарты, регламентирующие порядок отражения информации о некоторых объектах нефинансовых активов, так как очень важно понимать какое имущество используется в деятельности учреждения и как оценивать данный вид имущества.

Реформировать бюджетный учет необходимо для того, чтобы сблизить его с международным стандартом финансовой отчетности, потому что на его основе происходит создание новых и улучшение существующих стандартов бухгалтерского учета.

Поэтому за счет актуальности данной темы целью научного исследования является сравнение российских и международных стандартов бухгалтерского учета в применяемых оценках нефинансовых активов бюджетных учреждений.

В стандартах государственного сектора, а именно в Инструкции №157н, понятие «нефинансовые активы» не расшифровывается, показано лишь общее представление об активах [1]. А в МСФО общественного сектора вообще не существует данного понятия и вместо нефинансовых активов применяется такой термин как – краткосрочные активы.

В бюджетных учреждениях РФ существует отдельный стандарт «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», в котором отражается информация об оценке объектов бухгалтерского учета, и делается акцент на одну оценку, а именно, на справедливую стоимость и методам ее определения. А в МСФО общественного сектора отсутствует похожий отдельный стандарт и используется на каждый объект стандарт, в котором описываются виды оценок.

Если сравнивать российские и международные стандарты, то в них раскрываются разные виды оценки нефинансовых активов. Необходимо правильно выбрать данную оценку, так как она в дальнейшем влияет на величину имущества, налогооблагаемую базу по налогу на имущество, а также на показатели, рассчитываемые для анализа финансового состояния учреждения.

Анализируя оценку нефинансовых активов, можно выделить зависимость от стадии жизненного цикла актива учреждения. Тем самым, выделяют оценку нефинансовых активов в момент его появления в организации и последующую оценку. В стандарте государственного сектора момент появления называется принятием к бухгалтерскому учету, а в МСФО

общественного сектора это называется признанием объекта актива бухгалтерского учета [2].

В российских стандартах оценка нефинансовых активов происходит по первоначальной стоимости. А в международных стандартах общественного сектора их оценка заключается в понятии «себестоимость».

Важнейшей статьёй нефинансовых активов являются основные средства, упор на которых строится реформирование бухгалтерского учета с учетом существующего приказа №257 об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Основные средства". Этот стандарт существенно изменил правила бухгалтерского учета основных средств в бюджетных учреждениях. Основные средства занимают наибольшую долю в имуществе учреждения. Оценка основных средств бюджетного учреждения по федеральным и международным стандартам представлена в таблице 1.

Таблица 1.

Оценка основных средств в федеральном и международном стандартах

Время определения оценки	СГС «Основные средства»	МСФО ОС 17 «Основные средства»
При признании	Первоначальная стоимость	Себестоимость
После признания / Последующая оценка	Балансовая стоимость	Себестоимость / Переоцененная стоимость

В СГС «Основные средства» первоначальная стоимость рассматривается как стоимость, о которой актив принят субъектом учета к бухгалтерскому учету. А в МСФО ОС 17 «Основные средства» себестоимостью называется сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в целях приобретения актива на момент его приобретения или создания.

Как в отечественных, так и в международных стандартах оценка нефинансовых активов при их признании зависит от способа их приобретения. При приобретении, например, основных средств операции по ним делятся на обменные и необменные. При необменных операциях, когда приобретается

основное средство их как себестоимость, так и первоначальная стоимость равна справедливой стоимости объекта на дату приобретения. В обменных операциях происходит обмен активов сопоставимых по денежной стоимости, а в необменных может происходить безвозмездная передача активов.

В необменных операциях появилось такое понятие, как справедливая стоимость, применяемая в обоих стандартах. В СГС справедливая стоимость принимается во внимание, как оценка, соответствующая цене, по которой может быть осуществлен переход права собственности на актив между независимыми сторонами сделки, осведомленными о предмете сделки и желающими ее совершить. А МСФО ОС справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами. Сравнивая, эти два определения, можно сказать, что понятие, используемое в отечественном стандарте, практически соответствует международному стандарту, но имеет отличительную черту в переходе права собственности на актив в результате сделки.

В российских стандартах формирование справедливой стоимости происходит двумя способами: метод рыночных цен и метода амортизированной стоимости замещения. Метод рыночных цен заключается в определении текущей рыночной цены, которая может быть получена при продаже актива между независимыми сторонами сделки. В МСФО общественного сектора нет конкретных методов определения справедливой стоимости, в отличие от МСФО коммерческого сектора.

Подходя к последующей оценке основных средств, то в СГС «Основные средства» оценивается по балансовой стоимости, которая равняется первоначальной стоимости актива с учетом ее изменений. А в МСФО общественного сектора 17 «Основные средства» последующая оценка происходит по переоцененной стоимости, которая равняется справедливой

стоимости на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения [3].

Таким образом, первоначальная оценка основных средств по федеральным и международным стандартам носит единый характер, а уже последующая оценка активов имеет различия. Общее сравнение федерального и международного стандарта основных средств по различным признакам представлено в таблице 2.

Таблица 2.

Сравнение СГС «Основные средства» и МСФО ОС 17 «Основные средства»

Признак сравнения	СГС «Основные средства»	МСФО ОС 17 «Основные средства»
Срок полезного использования основных средств	Более 12 месяцев	Более одного отчетного периода
Активы, не относящиеся к основным средствам	1) произведенные активы; 2) имущество, составляющее государственную (муниципальную) казну; 3) материальные ценности, предназначенные для продажи и/или учитываемые в составе запасов, либо числящиеся в составе капитальных вложений; 4) биологические активы	1) биологические активы, связанные с сельским хозяйством; 2) права на разработку полезных ископаемых и запасы полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы
Критерии отнесения к основным средствам	1) Субъект прогнозирует получение экономических выгод или полезного потенциала от ее использования; 2) Первоначальную стоимость материальной ценности как объекта учета можно надежно оценить	1) Существует вероятность того, что организация получит будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с данным объектом; 2) Себестоимость или справедливую стоимость данного объекта можно надежно оценить
Оценка основных средств	По первоначальной стоимости	По себестоимости
Единица учета	Инвентарный объект	Не определяется
Выбор метода начисления амортизации	Самостоятельно из определенных стандартов методов (метод отражается в учетной политике)	Самостоятельно

В результате сравнения, можно увидеть незначительные различия в данных стандартах, что говорит о сближении российского стандарта бюджетного учета к международному стандарту.

Значительную роль в имуществе учреждения играют материальные запасы, которые также относятся к нефинансовым активам. Существует соответствующий российский стандарт государственного сектора «Запасы», в котором говорится, что оценка при признании и последующей оценке будет равняться первоначальной стоимости. В МСФО общественного сектора 12 «Запасы» под первоначальной стоимостью выступает наименьшая стоимость: себестоимость или чистая цена продажи. Чистая цена продажи включает сумму, которую учреждение ожидает получить от продажи активов в ходе своей деятельности. Если запасы приобретены при необменной операции, то оценка таких активов как по международным, так и по отечественным стандартам осуществляется по справедливой стоимости на дату приобретения.

Рассматривая еще один вид нефинансовых активов – произведенные активы, учет и оценка которых раскрывается в стандарте государственного сектора «Произведенные активы», можно сказать, что к данным активам относятся земля, недра и природные ресурсы. В стандарте показывается, что первоначальная оценка равняется справедливой стоимости, а после признания, как и в основных средствах, оценка ведется по балансовой стоимости. А также в дальнейшем произведенные активы подлежат ежегодной переоценке по справедливой стоимости. В международных стандартах общественного сектора отсутствует категория произведенные активы. Все земельные участки в соответствии со стандартом относятся к основным средствам и к инвестиционной недвижимости [4].

Таким образом, сравнив оценку нефинансовых активов бюджетных учреждений в международных и федеральных стандартах бухгалтерского учета, можно увидеть как различия, так и общие черты. Было выяснено, что существует оценка при признании и последующая оценка, и для разных

нефинансовых активов оценка данных активов отличается. Также важную роль при оценке объекта актива играет способ приобретения нефинансовых активов: это может быть или обменный, или необменный способ. Видно, что сближение отечественных и международных стандартов, приводит к образованию новых видов оценки и признания объектов, которые улучшат деятельность учреждения.

Библиографический список:

1. Приказ 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» [Электронный ресурс]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107750/

2. Международные стандарты финансовой отчетности для государственного сектора [Электронный ресурс]: — URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/

3. Т.О. Добрикова, Р.К. Осипов Сравнительный анализ национальных и международных стандартов бюджетного учета основных средств государственных (муниципальных) организаций // Научные записки НГУЭУ. – 2017. - Выпуск 2 // [Электронный ресурс]. - Режим доступа: https://nsuem.ru/upload/iblock/076/2018_01_09_nauch_zap_vip_2-8-10.pdf

4. О.Н. Свешникова, О.Н. Лебедева Оценка нефинансовых активов в федеральных и международных стандартах бухгалтерского учета и отчетности // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2019. – № 10 (часть 2) – С. 123-129// [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://vael.ru/ru/article/view?id=775>