

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И СТАТИСТИКА

УДК 336.14

Л.В. ГУСАРОВА,

кандидат экономических наук, доцент

Бугульминский филиал Института экономики, управления и права (г. Казань)

ВОПРОСЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ ПРИ ПЕРЕВОДЕ В АВТОНОМНОЕ

В связи с принятием в 2006 г. Федерального закона № 174-ФЗ "Об автономных учреждениях" бюджетные учреждения получили возможность повысить степень своей финансово-хозяйственной самостоятельности путем преобразования их в автономные. Статья посвящена организационным вопросам перевода бюджетного учреждения в автономное, а также изменениям в ведении бухгалтерского учета в автономных учреждениях как в одном из видов некоммерческих организаций.

В соответствии с п. 1 ст. 2 Федерального закона № 174-ФЗ "Об автономных учреждениях" от 3 ноября 2006 г. "автономным учреждением признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах". А в пункте 11 ст. 2 Закона № 174-ФЗ говорится, что автономное учреждение обязано вести бухгалтерский учет в порядке, установленном законодательством РФ [1].

Таким образом, основным документом, определяющим правовую основу организации и ведения бухгалтерского учета для автономных учреждений, является Закон № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" от 21.11.1996, который устанавливает

единые правовые и методологические требования организации и ведения бухгалтерского учета в организациях. В настоящее время Министерством финансов РФ, которое является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим выработку единой государственной финансовой политики и нормативно-правовое регулирование в области бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утверждены следующие инструкции по ведению бухгалтерского учета – для коммерческих организаций и бюджетных учреждений. При этом Инструкцией по бюджетному учету, утвержденной Приказом Минфина РФ от 20.12.08 № 148н, установлен порядок ведения бухгалтерского учета в органах государственной власти, органах управления государственными и территориальными внебюджетными фондами, в органах местного самоуправления, бюджетных учреждениях [2]. Таким образом, автономные учреждения в данном списке отсутствуют. В то время как Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности орга-

низаций, утвержденная Приказом Министерства финансов РФ № 94н от 31.10.2000, устанавливает, что бухгалтерский учет, согласно данной инструкции, должен вестись в организациях (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, использующих метод двойной записи. В связи с вышеизложенным, автономные учреждения не должны вести бюджетный учет, а обязаны вести бухгалтерский учет на основе коммерческого плана счетов.

Следовательно, преобразуясь в автономное, бюджетное учреждение должно составить заключительную бюджетную отчетность и начать вести учет в общем порядке, предусмотренном для коммерческих предприятий, с учетом особенностей, установленных для некоммерческих организаций [3].

По завершении операций бюджетного учреждения открывается счет 40103000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов". Финансовый результат определяется путем сопоставления начисленных сумм:

- расчетов по поступлениям в бюджет и расчетов по платежам из бюджета;
- внутренних расчетов между распорядителями и получателями средств;

- расходов и доходов бюджетного учреждения.

Переоценка основных средств и начисленная амортизация отражается по дебету или кредиту данного счета обособленно, но учитывается при определении финансового результата.

Остатки неиспользованных бюджетных средств отзываются с лицевого счета учреждения в органе Федерального казначейства главным распорядителем (распорядителем) на его распорядительный счет или перечисляются учреждением со своего счета в кредитном учреждении.

Используя проводки по закрытию счетов в конце финансового года, предусмотренные Инструкцией № 148н, необходимо определить финансовый результат и закрыть счета на дату перехода бюджетного учреждения в автономное. Порядок закрытия счетов бухгалтерского учета бюджетного учреждения приведен в табл. 1.

Порядок составления и представления бюджетной отчетности регламентирован Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ, утвержденной Приказом Минфина РФ от 13.11.2008 № 128н "Об утверждении Инструк-

Таблица 1

Заккрытие счетов бюджетного учреждения

Содержание операции	Бухгалтерская запись	
	Дебет	Кредит
Заккрытие счетов по операциям с доходами	0 401 01 100 «Доходы учреждения»	0 401 03 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»
Заккрытие счетов по операциям с расходами	0 401 03 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»	0 401 01 200 «Расходы учреждения»
Заккрытие счетов расчетов с органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов	0 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовыми органами»	0 401 03 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»
Списание средств бюджета, использованных получателями средств	0 304 04 000 «Внутриведомственные расчеты»	0 401 03 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»
Возврат получателем неиспользованных средств бюджета	0 304 04 000 «Внутриведомственные расчеты»	0 201 01 610 «Выбытие денежных средств учреждения с банковских счетов» 0 201 07 610 «Выбытие денежных средств учреждения со счетов в иностранной валюте»

ции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ" (далее – Инструкция № 128н).

В соответствии с инструкцией № 128н бюджетные учреждения формируют отчетность в объеме форм (табл. 2).

Согласно Инструкции № 128н бюджетная отчетность формируется на основании данных Главной книги и других регистров бюджетного учета, установленных законодательством РФ.

Согласно п. 14 ст. 5 Федерального закона № 174-ФЗ создание автономного учреждения путем изменения типа существующего государственного или муниципального учреждения формально не является его реорганизацией. Однако, с точки зрения последствий для бюджетного учета, фактически происходит ликвидация бюджетного учреждения.

В Инструкции № 128н выделен раздел "Особенности формирования бюджетной отчетности при реорганизации или ликвидации получателя средств бюджета". Ранее порядок составления отчетности таких учреждений разъяснялся в Письме Федерального Казначейства от 12.09.2006 № 42-7.1-15/2.4-354, в котором ска-

зано, что бюджетное учреждение при реорганизации или ликвидации представляет формы отчетности в соответствии с Приказом № 5н в составе, установленном для представления годовой отчетности. Начиная с 2009 года состав отчетности учреждения при реорганизации и ликвидации утвержден разделом VI Инструкции № 128н.

Бюджетная отчетность при реорганизации или ликвидации представляется главному распорядителю (распорядителю) средств бюджета, в ведении которого находилось реорганизуемое (ликвидируемое) учреждение до принятия решения о его реорганизации, или органу исполнительной власти, принявшему решение о реорганизации (ликвидации) учреждения.

Перед составлением бюджетной отчетности ликвидируемого учреждения в обязательном порядке проводится инвентаризация активов и обязательств. Отчеты по формам 0503127 "Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета", 0503137 "Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по приносящей доход деятельности главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета", 0503121

Таблица 2

Состав отчетности бюджетного учреждения [4]

Номер	Наименование
0503130	Баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета
0503125	Справка по консолидируемым расчетам
0503110	Справка по заключению счетов бюджетного учета отчетного финансового года
0503127	Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета
0503137	Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по приносящей доход деятельности главного распорядителя, распорядителя, получателя средств бюджета
0503121	Отчет о финансовых результатах деятельности
0503160	Пояснительная записка
0503230	Разделительный (ликвидационный) баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета

"Отчет о финансовых результатах деятельности", входящие в состав бюджетной отчетности при реорганизации (ликвидации) учреждения формируются на общих основаниях в порядке, установленном Инструкцией № 72н. Однако отмечаются особенности составления Пояснительной записки (ф. 0503160). В ее текстовой части бюджетное учреждение должно раскрыть сведения о правопреемственности по всем обязательствам реорганизуемого учреждения в отношении всех кредиторов и должников, включая обязательства, оспариваемые в суде. В состав приложений, включаемых в пояснительную записку, представляемую учреждениями при реорганизации или ликвидации, входят формы 0503169 "Сведения о дебиторской и кредиторской задолженности" и 0503173 "Сведения об изменениях остатков валюты баланса".

Инструкция № 128н внесла некоторые изменения в порядок формирования формы баланса при ликвидации и реорганизации учреждения, а именно:

- форма стала называться "Разделительный (ликвидационный) баланс главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета" (ф. 0503230);

- если раньше баланс составлялся на конец отчетного года, то сейчас форма 0503230 формируется на дату реорганизации (ликвидации);

- счета 210 02 00 "Расчеты по поступлениям в бюджет с органами, организующими исполнение бюджетов", 304 05 000 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов", 401 01 100 "Доходы учреждения", 401 01 200 "Расходы учреждения", 401 02 100 "Доходы резервного фонда", 401 02 200 "Расходы резервного фонда" закрываются в конце года учреждениями-получателями средств, поэтому они не показываются в балансе формы 0503130, а отражаются в форме 0503230 как остатки по этим счетам. Это обусловлено тем, что датой реорганизации (ликвидации) учреждения не обязательно должен быть конец года. А также органу, принимающему отчетность реорганизуемого (ликвидируемого) учреждения, важно проверить остатки по всем счетам перед их закрытием.

В остальном содержание баланса формы 0503230 учреждения при ликвидации или реорганизации не отличается от формы 0503130, составляемой бюджетными учреждениями-получателями средств в соответствии с Инструкцией № 128н.

К отчету в обязательном порядке прилагаются акты приемки-передачи активов и обязательств, справки о закрытии счетов в территориальных органах Федерального казначейства и кредитных организациях, а также справка из налогового органа о снятии с учета. Бюджетные ассигнования, лимиты бюджетных обязательств, объемы финансирования расходов, кассовые и фактические расходы по переданным учреждениям отражаются по новой подчиненности полностью с начала года.

Заключительная бюджетная отчетность составляется за период с начала отчетного года по день, предшествующий дате внесения в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) записи о создании автономного учреждения.

К годовой бухгалтерской отчетности должны прилагаться акты инвентаризации имущества и обязательств, подтверждающие достоверность отдельных статей баланса. Статьи заключительного баланса должны быть подтверждены данными инвентаризации.

На основании форм, предложенных Минфином в Приказе № 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций", автономные учреждения разрабатывают собственные формы бухгалтерской отчетности. При этом нужно соблюдать общие требования к бухгалтерской отчетности – полноту, нейтральность, существенность. В бухгалтерскую отчетность должны входить показатели, необходимые для формирования полного и достоверного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

При формировании вступительной бухгалтерской отчетности автономного учреждения следует учитывать положения Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденных Приказом Минфи-

на РФ от 20.05.2003 № 44н [5]. Однако анализ практических аспектов перевода бюджетных учреждений в автономные требует принятия Минфином иных рекомендаций, учитывающих своеобразие преобразования бюджетного учреждения в автономное.

Отразить в отчетности сведения о преобразовании в автономное учреждение можно после того, как будут получены:

- учредительные документы автономного учреждения, а также свидетельство о государственной регистрации;

- решение о создании автономного учреждения;

- передаточный акт и заключительный баланс бюджетного учреждения.

В передаточном акте устанавливается порядок правопреемства по всем обязательствам бюджетного учреждения. Типовая форма передаточного акта законодательно не утверждена, поэтому его можно составить в произвольной форме.

В передаточный акт можно включить:

- заключительную бухгалтерскую отчетность преобразуемого бюджетного учреждения;

- акты (описи) инвентаризации имущества и обязательств преобразуемого бюджетного учреждения;

- первичные документы по передаваемому имуществу;

- расшифровки кредиторской и дебиторской задолженностей.

Собственник имущества – учредитель автономного учреждения – самостоятельно определяет способ оценки имущества, передаваемого автономному учреждению. В частности, основные средства и нематериальные активы можно оценивать как по остаточной, так и по текущей рыночной стоимости, а материальные запасы – по рыночной стоимости либо фактической себестоимости. Однако стоимость имущества, отраженная в передаточном акте и заключительном балансе, должна совпадать с аналогичными показателями инвентарных описей. Поэтому целесообразно осуществлять передачу исходя из сформированной в бюджетном учете преобразуемого бюджетного учреждения стоимости имущества.

Особенности заполнения форм бухгалтерской отчетности автономного учреждения следующие.

1. Автономное учреждение при принятии формы Бухгалтерского баланса (форма № 1) в разделе "Капитал и резервы" вместо статей "Уставный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" включает статью "Целевое финансирование".

2. В Отчете о целевом использовании полученных средств (форма № 6) указываются данные:

- об остатках средств, поступивших в виде целевого финансирования из бюджета (субсидий или субвенций);

- о поступлении средств в течение отчетного периода;

- о расходовании средств в течение отчетного периода;

- об остатках средств на конец отчетного периода.

Если расходы, произведенные в течение отчетного периода (с учетом остатка на начало периода), превысили имеющиеся целевые средства, то разность указывается по статье "Остаток на конец отчетного периода" в круглых скобках, а в Бухгалтерском балансе (форма № 1) – в составе прочих оборотных активов.

3. Во вступительной бухгалтерской отчетности на начало отчетного периода (дату государственной регистрации преобразования в автономное учреждение) данные об имуществе, обязательствах и других числовых показателях заполняются на основе утвержденных в установленном порядке передаточного акта по имуществу, передаваемому автономному учреждению, а также данных заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованных организаций, составленной с учетом возникших изменений в составе и стоимости передаваемого имущества и обязательств.

Следует заметить, что при формировании вступительного баланса автономного учреждения возникают трудности с переносом соответствующих остатков счетов "Основные средства" и "Амортизация". Это связано с различиями в учете основных средств и их амортизации в бюджетных и некоммерческих организациях.

Так, согласно пункту 17 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" по объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом применительно к порядку, приведенному в п. 19 данного Положения.

При этом бюджетным учреждениям Инструкцией по бюджетному учету с 01.01.2006 разрешено начисление амортизации по основным средствам, приобретенным за счет доходов от предпринимательской деятельности с отражением ее на балансовом счете 0 104 00 000 "Амортизация". Поэтому при переносе остатков по основным средствам бухгалтерам необходимо решить проблему с амортизацией основных средств, которая ранее была накоплена в бюджетном учреждении на счете 0 104 00 000 "Амортизация".

Следует заметить, что официальные рекомендации Минфина по данному вопросу отсутствуют. В настоящее время бухгалтеры вновь образованных автономных учреждений временно поместили сумму амортизации на счет 83 "Добавочный капитал", или на так называемый "нулевой" счет.

Однако применение счета 83 вступает в противоречие с методологией бухгалтерского учета. Напомним, что счет 83 "Добавочный капитал" предназначен для отражения операций по приросту стоимости внеоборотных активов в результате их переоценки или суммы разницы между продажной или номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества. Ни того, ни другого в нашем случае не происходит. Кроме того, формируется искаженная информация о хозяйственных операциях автономного учреждения.

По мнению автора, перенос остатков по счету 0 101 00 000 "Основные средства" бюджетного учреждения на счет 01 "Основные средства" автономного учреждения следует осуществлять по остаточной стоимости. Кроме того, это не противоречит п. 9 ПБУ 6/01 "Основные средства", в котором указано, что "первоначаль-

ной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации". Учитывая, что у государственных автономных учреждений учредителем является Министерство образования и науки (России или субъекта Федерации), то применение остаточной стоимости при передаче имущества автономному учреждению будет оправдано с точки зрения рыночной экономики и не возникнет вопроса: "А куда девать сумму начисленной ранее амортизации?"

Таким же образом, вероятно, необходимо поступить и с остатками основных средств стоимостью до 20 тыс. руб., которые вышестоящие организации рекомендуют автономным учреждениям перевести на счет 10 "Материалы" субсчет 10-9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности".

Итак, с принятием Федерального закона № 174-ФЗ "Об автономных учреждениях" мы столкнулись с принципиально новым типом некоммерческих организаций. Как следствие, возникла необходимость совершенствования нормативного регулирования, построения специальной модели бухгалтерского учета, формирования требований к отчетности, учитывающих особенности ведения хозяйственной деятельности и бухгалтерского учета в автономных учреждениях и позволяющих стать им полноценными участниками рыночной экономики.

Список литературы

1. Об автономных учреждениях: Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ // Правовая система "Гарант".
2. Инструкция по бюджетному учету, утв. Приказом Минфина РФ от 30.12.2008 № 148н // Правовая система "Гарант".
3. Вифлеемский А. Переход бюджетного учреждения в автономное // Автономные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2007. – № 1.
4. Инструкция о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ", утв. Приказом Минфина РФ от 13.11.2008 № 128н // Правовая система "Гарант".

5. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утв. Приказом Минфина РФ от 20.05.2003 № 44н (с изменениями от 4 августа 2008 г.) // Правовая система "Гарант".

6. Об особенностях представления отчетности об исполнении федерального бюджета главными распорядителями средств федерального бюджета в федеральное казначейство: Письмо Минфина РФ от 05.09.2005 № 42-7.1-01/2.4-250 // Правовая система "Гарант".

7. О составлении бюджетной отчетности при реорганизации и ликвидации учреждений: Письмо Казначейства РФ от 12.09.2006 № 42-7.1-15/2.4-354 // Правовая система "Гарант".

8. Бурундукова Е.М., Костина О.В. Автономные учреждения: правовые, бухгалтерские и налоговые аспекты: практическое руководство. – М.: "ГроссМедиа: РОСБУХ", 2008.

В редакцию материал поступил 11.11.08.

Ключевые слова: автономное учреждение, финансово-хозяйственная самостоятельность, бюджетное учреждение, бухгалтерский учет, некоммерческая организация.
