

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА В АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

О.А. Кузьменко

**ГОУ ВПО ТО «Тюменская государственная академия мировой экономики,
управления и права»**

Введение 3 ноября 2006 г. Федерального закона № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» вызвало диссонанс в бухгалтерских кругах, и поставил в тупик специалистов бухгалтерских служб.

В первую очередь возник вопрос об экономической эффективности и целесообразности изменения типа учреждения из бюджетного в автономное. Автономные учреждения представляют собой новый вид юридических лиц, который учреждает государство или муниципальное образование для решения своих задач. Как правило, автономные учреждения занимаются обслуживанием потребностей населения в сфере образования, здоровья, культуры и т.п.

Автономное учреждение может быть создано путем учреждения или путем изменения типа существующего государственного или муниципального учреждения, образуя новый вид, существенно отличающийся от бюджетных учреждений, муниципальных унитарных предприятий и некоммерческих организаций, поэтому подходы к организации учетного процесса принципиально иные.

Изучая правовые аспекты деятельности автономного учреждения, невольно напрашивается вывод, что специфика деятельности данного типа учреждения представляет собой некий «гибрид», аккумулирующий в себе выполнение задания установленного учредителем (в рамках целевого финансирования) и предпринимательской деятельности.

В настоящее время в российских стандартах бухгалтерского учета отсутствуют нормативно закрепленные методические рекомендации, разъясняющие порядок организации бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности автономного учреждения. Однако, на официальном сайте Министерства Финансов РФ в разделе «Обобщение практики учета» представлен документ, не имеющий официального статуса, но обобщающий

вопросы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности автономными учреждениями.

В соответствии с Федеральным законом "Об автономных учреждениях" автономное учреждение обязано вести бухгалтерский учет, представлять бухгалтерскую отчетность в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, следовательно, в своей деятельности автономные учреждения должны руководствоваться Федеральным законом "О бухгалтерском учете", Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Планом счетов и Инструкцией по его применению, приказом МФ РФ № 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" и иными документами по бухгалтерскому учету, включая действующими в настоящий момент положениями по бухгалтерскому учету.

Многие специалисты – практики в области бухгалтерского учета сводятся к мнению, что не все положения по бухгалтерскому учету применимы к деятельности автономного учреждения, т.к. последние есть ни что иное, как некоммерческая организация. Однако в данном контексте автор обращает внимание на ряд правовых аспектов.

В соответствии с требованиями ст. 120 ГК РФ учреждения – это некоммерческие организации, создаваемые физическими или юридическими лицами как частное учреждение, или государственными (муниципальными) органами - как бюджетные или автономные. При этом важно акцентировать внимание, на тот факт, что, рассматривая учреждения как некоммерческие организации, законодатель рассматривает их с позиции организаций, деятельность которых направлена на выполнение работ, оказание услуг не связанных с извлечением прибыли. Подтверждением этому является ст. 5 ФЗ «О некоммерческих организациях», в которой сказано, что действие настоящего закона не распространяется на органы государственной власти, иные государственные органы, органы местного самоуправления, а также на государственные и муниципальные учреждения. Таким образом, можно сделать

вывод, что автономные организации это некоммерческая организация по определению ст. 2 ФЗ №174 «Об автономных учреждениях» в части деятельности, относящийся к выполнению задания учредителя, но в части предпринимательской деятельности – это хозяйствующий экономический субъект, следовательно, применять нормы положений по бухгалтерскому учету может в зависимости от осуществляемых видов деятельности.

Учитывая вышеизложенные факты следует, что в автономном учреждении необходим особый подход в организации учетного процесса, основанный на раздельном учете. Необходимость построения раздельного учетного процесса в автономном учреждении основана не только для целей налогообложения, но и финансового учета.

Сущность раздельного учета заключается не только в отражении на отдельных счетах результатов деятельности по заданию учредителя и предпринимательской деятельности, но и в обособленном формировании показателей отчетности и системы документооборота.

Налоговый аспект организации раздельного учета позволяет не только формировать доходы и расходы, относящиеся к средствам целевого финансирования и предпринимательской деятельности, но и идентифицировать для целей управленческого учета долю доходов, получаемых от оказания услуг за полную или частичную оплату. Согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ субсидии автономным учреждениям относятся к средствам целевого финансирования, не учитываемым при определении налоговой базы. Эта же норма обязывает налогоплательщиков, получивших средства целевого финансирования, вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. О том, как следует вести раздельный учет, в Налоговом кодексе не сказано, поэтому налогоплательщик самостоятельно устанавливает соответствующие правила в учетной политике.

Аналогичный механизм применяется и в отношении имущества автономного учреждения. Если имущество, полученное в рамках целевого финансирования, будет использовано не по целевому назначению, которое определено источником финансирования, оно включается в налоговую базу в составе внереализационных доходов (п. 14 ст. 250 НК РФ).

Для организации отдельного учетного процесса в автономном учреждении автором предлагается следующее:

1) закрепить в Уставе автономного учреждения перечень видов деятельности, за счет которых осуществляется извлечение прибыли;

2) описать в учетной политике механизм распределения доходов и расходов, осуществляемых в рамках выполнения задания учредителя и предпринимательской деятельности;

3) дополнить рабочий план счетов счетами второго порядка для обособленного учета доходов и расходов, полученных от предпринимательской деятельности и предназначенные для выполнения задания учредителя;

4) сформировать систему документооборота, позволяющую идентифицировать хозяйственные операции, выполняемые в рамках целевого финансирования и осуществляемые за счет предпринимательской деятельности;

5) включить в рабочий план счетов аналитические счета, позволяющие выделить недвижимое имущество, закрепленное на праве оперативного управления, особо ценное, иное имущество, полученное для выполнения задания учредителя и имущество, приобретенное и используемое для оказания платных услуг;

6) при разработке формы Бухгалтерского баланса (форма № 1) автономного учреждения в разделе «Капитал и резервы» вместо статей «Уставный капитал», «Резервный капитал» включить статью «Целевое финансирование»;

7) сформировать отчетность автономного учреждения, в которой будет систематизирована информация об имуществе, доходах и расходах

необходимых для выполнения задания учредителя и предпринимательской деятельности.

Приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» утвержден бухгалтерский баланс (форма № 1), который содержит показатели на начало (графа 3) и конец года (графа 4) без разбивки показателей по видам деятельности. Можно составить два баланса: один - по деятельности, осуществляемой по заданию учредителя, другой - по коммерческой деятельности. Наиболее приемлемый вариант - это объединение двух балансов в одной форме. Минфин допускает самостоятельную разработку (дополнение) форм бухгалтерской отчетности. Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность можно включать соответствующие дополнительные показатели и пояснения (п. 6 ПБУ 4/99). Следовательно, введение в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках дополнительных граф и строк не противоречит требованиям законодательства РФ.

Таким образом, грамотно сформированная учетная политика, правильно оформленные и сгруппированные документы, как элементы учетного процесса, позволяют сформировать достоверную финансовую, налоговую отчетность и, как следствие, минимизировать налоговые риски, а также исключить нецелевое использование средств учредителя.