

---

## **РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ**

---

**Максимова Наталья Владимировна,**

старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита НИУ ВШЭ – Нижний Новгород; nvmaksimova@hse.ru

**Марширова Лариса Евгеньевна,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита НИУ ВШЭ – Нижний Новгород;  
marshirova@gmail.com

**Максимов Андрей Геннадьевич,**

кандидат физико-математических наук, профессор кафедры экономической теории и эконометрики НИУ ВШЭ – Нижний Новгород; amaksimov@hse.ru

В статье анализируются изменения в бухгалтерском учете автономных учреждений в связи с переходом на новый порядок финансирования деятельности и на Единый план счетов.

**Ключевые слова:** автономные учреждения, государственные услуги, бухгалтерский учет, субсидия, код финансового обеспечения деятельности.

Государственные и муниципальные учреждения всегда выполняли одну из важнейших функций государства и местного самоуправления – оказывали государственные услуги населению. Для этого они получали полное финансовое обеспечение своей деятельности из соответствующего бюджета.

Идея реформирования правового статуса существующих бюджетных учреждений назрела давно. Этому способствовали такие факторы, как необходимость сокращения расходов бюджета, рационального использования бюджетных средств, повышения качества оказания бюджетных услуг. Кроме того, многие бюджетные учреждения вели довольно успешную предпринимательскую деятельность и получали высокие доходы, а, следовательно, хотели иметь большую финансовую свободу. Прочие бюджетные учреждения должны были подтвердить свои способности самостоятельно функционировать в условиях рыночной экономики.

Начало реформирования сектора государственных и муниципальных учреждений было положено принятием в 2006 году Федерального закона №174-ФЗ «Об автономных учреждениях» [1] (далее – Закон). Данный Закон предусматривал создание автономных учреждений, по своему статусу существенно отличающихся от классических учреждений, которые

раннее были предусмотрены законодательством. Одновременно с законом «Об автономных учреждениях» был принят Федеральный Закон №175-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «Об автономных учреждениях»», который соответствующим образом скорректировал положения Закона РФ «Об образовании», Гражданского, Налогового и Бюджетного кодексов РФ и иных законодательных актов.

Однако, получить статус автономного учреждения бюджетные учреждения не спешили. По результатам анализа, проведенного Институтом экономики города на 1 июля 2010 г. [2] в регионах и муниципалитетах России существовало не менее 2314 автономных учреждений, из них примерно две трети региональных и одна треть муниципальных. С учетом того, что в стране на региональном и муниципальном уровне работало более 300 тыс. государственных и муниципальных учреждений, доля автономных учреждений среди них оставалась небольшой. На федеральном уровне их количество на указанную дату было всего 12 учреждений.

С 2010 года ситуация начала резко меняться. В течение года было принято несколько законодательных актов, которые ускорили процесс перехода учреждений в статус автономных. В первую очередь следует выделить принятый 8 мая 2010 г. Федеральный закон № 83-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений" [3].

Данный закон предусматривал три типа государственных (муниципальных) учреждений: казенные, бюджетные и автономные. Для части «старых» бюджетных учреждений ничего, кроме принятия статуса казенных, не изменилось. Их деятельность по-прежнему будет полностью финансироваться из соответствующего бюджета. «Новые» бюджетные учреждения были приближены по статусу, порядку финансирования и основным аспектам деятельности к автономным учреждениям, условия работы которых также претерпели значительные изменения. Некоторые авторы в своих исследованиях приходят к выводу, что в условиях действующего законодательства, когда автономным учреждениям дана широкая финансово-хозяйственная самостоятельность, всем бюджетным учреждениям, подходящим по видам деятельности, следует поменять свой тип на автономные учреждения. Д. Жигалов ([2]) пишет: «у статуса автономного учреждения по сравнению со статусом бюджетного учреждения нет ощутимых недостатков, но есть явные преимущества». Исходя из вышесказанного, следует ожидать, что в ближайшее время можно ожидать рост числа автономных учреждений в разных сферах деятельности.

Итак, согласно п.1 ст.2 Закона №174-ФЗ [1], автономным учреждением признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления пред-

усмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, средств массовой информации, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях установленных федеральными законами (в том числе при проведении мероприятий по работе с детьми и молодежью в указанных сферах).

Изменение правового статуса учреждения влечет за собой:

- изменение механизмов финансового обеспечения бюджетных учреждений – перевод со сметного финансирования на субсидии, выделяемые в рамках выполнения государственного задания;
- расширение имущественных прав по распоряжению доходами от приносящей доход деятельности и закрепленным за учреждением движимым имуществом, за исключением особо ценного движимого имущества;
- отмену субсидиарной ответственности государства по обязательствам учреждений;
- самостоятельность руководителя в управлении учреждением и составлении плана хозяйственной деятельности.

Федеральный закон № 83-ФЗ предусматривал разработку и утверждение значительного количества подзаконных актов, и, в частности, это касалось нормативного регулирования бухгалтерского учета для новых типов учреждений. Это представляется логичным, ведь именно бухгалтерская информация дает полную картину деятельности учреждения, целевого использования бюджетных средств, полученных финансовых результатов от внебюджетной деятельности.

В связи с этим, Поэтому с 1 января 2011 года Приказом Минфина РФ № 157н введен в действие Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти, органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению (далее – Единый план счетов) [4]. В Инструкции по применению данного плана сказано, что «единый план счетов предназначен для упорядоченного сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, государственных академий наук, государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства, и полученных по указанным операциям финансовых результатов».

Также определены основные цели бухгалтерского учета:

1. Формирование полной и достоверной информации о наличии государственного (муниципального) имущества, его использовании, о принятых учреждением обязательствах, полученных учреждением финансовых

результатах, и формирование бухгалтерской отчетности, необходимой внутренним пользователям (руководителям, наблюдательным советам автономных учреждений, органам, осуществляющим функции и полномочия учредителя, собственникам имущества, на базе которого создано учреждение, участникам бюджетного процесса, осуществляющим в соответствии с бюджетным законодательством соответствующие полномочия), а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности (приобретателям (получателям) услуг (работ), социальных пособий, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности).

2. Предоставление информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для осуществления ими полномочий по внутреннему и внешнему финансовому контролю за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении субъектом учета хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами.

Таким образом, Единый план счетов содержит универсальный набор счетов, обеспечивающих достижение поставленных целей учета, и на основе него должны быть разработаны Планы счетов для казенных, «новых» бюджетных и автономных учреждений. В дальнейшем так и произошло. В настоящее время каждое учреждение при разработке Рабочего плана счетов должно руководствоваться соответствующим для своего статуса приказом [6].

Для автономных учреждений План счетов утвержден Приказом Минфина РФ от 23 декабря 2010 года № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению» [5]. Хотелось бы отметить, что автономные учреждения до 2011 года могли применять как План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденному Приказом Минфина России от 31 октября 2000 года № 94н, так и План счетов бюджетного учета, утвержденному Приказом Минфина России от 30 декабря 2008 г. № 148н. Для упрощения перехода на новый План счетов Письмом Минфина РФ от 29 декабря 2010 года № 02-06-07/5398 предложены таблицы соответствия счетов нового Плана счетам, которые применялись для бухгалтерского учета автономными учреждениями в 2010 году.

Рассмотрим, каким образом особенности деятельности автономных учреждений будут отражаться в бухгалтерском учете по Новому плану счетов.

В первую очередь, необходимо отметить, что Инструкция к Единому плану счетов предусматривает формирование учетной политики каждым учреждением. Ранее такого правила не существовало и, как правило, соответствующие элементы учета устанавливались на уровне распорядителя

бюджетных средств, органов государственной власти или органов местного самоуправления и являлись обязательными для всех подведомственных учреждений. Теперь каждое учреждение в обязательном порядке должно разработать учетную политику, в которой утверждается [4]:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий применяемые счета бухгалтерского учета для ведения синтетического и аналитического учета;

- методы оценки отдельных видов имущества и обязательств;

- порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации, в том числе порядок и сроки передачи первичных (сводных) учетных документов в соответствии с утвержденным графиком документооборота для отражения в бухгалтерском учете;

- формы первичных (сводных) учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым законодательством Российской Федерации не установлены обязательные для их оформления формы документов. При этом утвержденные субъектом учета формы документов должны содержать обязательные реквизиты первичного учетного документа, предусмотренные законодательством;

- порядок организации и обеспечения (осуществления) субъектом учета внутреннего финансового контроля;

- иные решения, необходимые для организации и ведения бухгалтерского учета.

По общему правилу учетная политика учреждения вводится в действие с начала очередного финансового (календарного) года или с момента создания новых учреждений.

Основанием для отражения в бухгалтерском учете информации об активах и обязательствах, а также операций с ними являются первичные учетные документы. Если ранее унифицированные формы первичных документов и регистров бухгалтерского учета содержались в Приложениях к старому плану счетов, то с 2011 года они утверждены Приказом Минфина РФ № 173н от 15 декабря 2010 года. Этот документ содержит перечень и унифицированные формы первичных документов, перечень и формы регистров бухгалтерского учета и методические указания по их применению. Из утвержденных приказом форм первичных документов и бухгалтерских регистров, учреждение выбирает и утверждает в своей учетной политике необходимый для ведения учета перечень первичных документов. Для оформления хозяйственных операций, по которым законодательством Российской Федерации формы первичных (сводных) учетных документов не установлены, организацией самостоятельно разрабатываются первичные документы и утверждаются в учетной политике. При этом данные формы документов должны содержать обязательные реквизиты первичного учетного документа. Это требование содержится в Инструкции к Единому

плану счетов. Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных носителях или, при наличии технических возможностей, на машинных носителях – в виде электронного документа с использованием электронно-цифровой подписи.

Номер бухгалтерского счета в автономных учреждениях содержит 26 знаков. С 1-го по 17-ый разряд - это будет аналитический код по классификационному признаку поступлений и выбытий. По сравнению с ранее использовавшимся принципом формирования номера, счета имеются два существенных изменения:

- код вида деятельности заменен кодом вида финансового обеспечения;
- выделен отдельный разряд для указания группы объектов учета.

Теперь код финансового обеспечения деятельности (18 разряд в номере счета) автономное учреждение выбирает из ниже перечисленных ниже [4]:

1 – деятельность, осуществляемая за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации (бюджетная деятельность);

2 – приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения);

3 – средства во временном распоряжении;

4 – субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания;

5 – субсидии на иные цели;

6 – бюджетные инвестиции;

7 – средства по обязательному медицинскому страхованию;

8 – средства некоммерческих организаций на лицевых счетах;

9 – средства некоммерческих организаций на отдельных лицевых счетах (в части операций с субсидиями на иные цели и бюджетными инвестициями, учитываемых на отдельном лицевом счете).

Понятно, что не все коды деятельности могут применяться в автономных учреждениях, например, код «1», явно предназначен для казенных учреждений и не будет применяться автономными учреждениями.

В соответствии с Законом «Об автономных учреждениях» [1]: «Основной деятельностью автономного учреждения признается деятельность, непосредственно направленная на достижение целей, ради которых автономное учреждение создано». Учредитель устанавливает задания для автономного учреждения в соответствии с предусмотренной его уставом основной деятельностью. Автономное учреждение осуществляет в соответствии с заданиями учредителя деятельность, связанную с выполнением работ, оказанием услуг. Учредитель осуществляет финансовое обеспечение автономных учреждений с учетом:

– расходов на выполнения задания учредителя на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ);

– расходов на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за автономным учреждением учре-

дителем или приобретенных автономным учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества;

– расходов на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается соответствующее имущество, в том числе земельные участки;

– финансовое обеспечение развития автономного учреждения в рамках программ, утвержденных в установленном порядке.

Финансовое обеспечение уставной деятельности осуществляется в виде субсидий из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации и иных не запрещенных федеральными законами источников. Правила предоставления субсидий некоммерческим организациям, не являющимся бюджетными учреждениями, установлены ст. 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации. Данное финансовое обеспечение выполнения программ, установленных учредителем, полученное в виде субсидий, не подлежит налогообложению.

Условия получения государственного (муниципального) задания, и порядок порядок его формирования, задания учредителя, а также финансового обеспечения его выполнения этого задания определяются [1]:

– Правительством Российской Федерации - в отношении для автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в федеральной собственности – Правительством Российской Федерации (в настоящее время – в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 18.03.2008 NN<sup>о</sup> 182 [7]);

– высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации – для в отношении автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в собственности субъекта Российской Федерации; высшим исполнительным органом государственной власти соответствующего субъекта Российской Федерации;

– для автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в муниципальной собственности – местной администрацией – в отношении автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в муниципальной собственности.

Таким образом, для отражения расходов по полученным субсидиям на выполнение государственного (муниципального) задания автономные учреждения должны использовать код вида деятельности «4».

Под субсидиями на иные цели понимаются полученные автономными учреждениями пожертвования в виде безвозмездной благотворительной помощи, финансирование исследовательской деятельности институтов и университетов в виде грантов. Начисление расходов автономного учреждения, источником финансового обеспечения которых являются субсидии на иные цели, будут отражаться в бухгалтерском учете с использованием кода вида деятельности «5».

Кроме выполнения задания учредителя, автономные учреждения могут

оказывать платные услуги, которые должны быть предусмотрены в уставе автономного учреждения и соответствовать его уставным целям деятельности. Доходы и расходы по такой предпринимательской деятельности необходимо отражать с использованием кода «2» – приносящая доход деятельность. Средства, которые получает автономное учреждение от этой деятельности, и имущество, которое приобретает за счет этих средств, поступают в самостоятельное распоряжение автономного учреждения.

Следует отметить, что платные услуги могут быть предусмотрены и в рамках государственного (муниципального) задания учредителя для автономного учреждения в случаях предусмотренных федеральным законодательством. Например, предусмотрена родительская плата за обучение детей в музыкальных образовательных учреждениях, размер которой устанавливается органами государственной власти и органами местного самоуправления.

Медицинские автономные учреждения, осуществляющие медицинскую деятельность по программе обязательного медицинского страхования, могут получать и расходовать средства Фонда обязательного медицинского страхования. Данные операции будут отражаться на счетах бухгалтерского учета с использованием кода финансового обеспечения «7».

Средства, которые при наступлении определенных условий подлежат возврату владельцу, например, задатки, средства, полученные на хранение, называются полученными во временное распоряжение. Поступление и возврат таких средств отражаются с использованием кода «3».

Двухзначный аналитический код разбит на один знак «группа» (22 разряд номера счета) и один знак «вид» (23 разряд). Например, для учета имущества автономного учреждения предусмотрены следующие группы [4]:

- 1 – недвижимое имущество учреждения;
- 2 – особо ценное движимое имущество учреждения;
- 3 – движимое имущество учреждения;
- 4 – предметы лизинга.

Таким образом, у автономного учреждения возникнет необходимость перераспределять имущество по новым группам. Такое деление необходимо, ведь автономное учреждение не вправе распоряжаться недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним учредителем или приобретенным учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение этого имущества. Состав и стоимостные ограничения для особо ценного движимого имущества автономного учреждения определяется учредителем. В общем случае, под особо ценным движимым имуществом понимается имущество, без которого осуществление автономным учреждением своей уставной деятельности существенно затруднено. Поэтому такое имущество подлежит обособленному учету. В состав особо ценного движимого имущества не может быть включено имущество, не предназначенное для осуществления уставной деятельности,



и имущество, приобретенное за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности. В Плане счетов предусмотрен специальный счет 210 06 «Расчеты с учредителями», который необходимо использовать при получении объектов основных средств, нематериальных активов с прикреплением за автономным учреждением права оперативного управления (от органов власти, государственных (муниципальных) учреждений). Для любого автономного учреждения важно определить, какое движимое имущество войдет в состав особо ценного движимого имущества. Это связано с тем, что, «ведь согласно п. 3 ст. 4 Закона «Об автономных учреждениях» [1], учредитель финансирует расходы на содержание только тех объектов движимого имущества, которое включено в состав особо ценного. Расходы на содержание, ремонт и замену тех объектов движимого имущества, которое по каким-либо причинам не было отнесено к категории особо ценного, будут осуществляться за счет заработанных автономным учреждением средств.

Кроме этого, следует обратить внимание на появление группы «предметы лизинга». Ранее лизинговые схемы в бюджетной сфере применялись редко, зато теперь, как следует из плана счетов, по лизингу могут быть приобретены объекты основных средств, нематериальные активы и даже некоторые виды материальных запасов, например, строительные материалы.

В трех последних разрядах (24, 25, 26) в номере счета у автономных учреждений могут быть отражаются не только коды классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ), но и аналитический код поступлений, выбытий объектов учета, в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности. Следовательно, автономные учреждения получили право устанавливать собственные коды поступления и выбытия имущества при разработке плана финансово-хозяйственной деятельности, однако в счетах учета операций по расходованию бюджетных средств, значения трех последних разрядов должны быть в обязательном порядке кодами КОСГУ.

Ранее у бюджетных организаций, ведущих деятельность, приносящую доход, ощущалась нехватка счетов по учету расходов, требующих распределения. Например, для учебных заведений, обучающих коммерческих студентов по очной форме, реализуя обучение, в основном, «днем» на дневном отделении, и обучающихся слушателей по программам переподготовки, дающих дополнительное и профессиональное образование по очной и очно-заочной форме, реализуя обучение «вечером» и в выходные дни, а также имеющих подготовительные курсы для поступающих и др., было большой проблемой распределить коммунальные услуги и услуги по содержанию имущества, между всеми видами деятельности, приносящей доход. Как следствие, возникали трудности по выявлению финансового результата по каждому виду предпринимательской деятельности. Эти проблемы должны устранить введение нового счета 109 «Затраты на

изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг». На группе счетов 109 60 будут собираться прямые расходы по каждому виду деятельности, приносящей доход. По дебету группы счетов 109 70 отражаются накладные расходы автономного учреждения. В Инструкции к плану счетов [5] не дается определение накладных расходов автономного учреждения, указано только, что они возникают в случае выпуска различных видов готовой продукции, работ, услуг. Поэтому в соответствии с общим подходом, сложившимся в бухгалтерском учете, к ним необходимо относить расходы по выпуску готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг, которые в момент принятия к учету нельзя связать с определенным видом продукции, работой, услугой, а необходимо распределить между несколькими их видами. К общехозяйственным расходам относят расходы для нужд управления автономным учреждением. Их отражают по дебету счетов группы 109 80.

Важным моментом является требование указывать в трех последних разрядах счета 109 код соответствующий содержанию хозяйственной операции и виду расхода в соответствии с классификацией операций сектора государственного управления. Это обеспечит единый подход к учету расходов по выполнению государственного задания и расходов по деятельности, приносящей доход.

Распределение накладных расходов производится по окончании месяца в соответствии с утвержденным в учетной политике учреждения способом распределения на основании Справки, составленной по форме 0504833 [8] и приложенного к ней расчета распределения. Законодатели не уточнили, следует ли в отношении каждой группы расходов применять единый алгоритм распределения и списания, или допускается использование различных критериев. Но в любом случае, каждый вид расходов по соответствующему коду технически будет распределяться обособленно. Накладные расходы должны быть полностью списаны в себестоимость выпускаемой продукции, выполненных работ, оказанных услуг, то есть в дебет счета 109 60 по соответствующему коду.

Общехозяйственные расходы, кроме способа списания, аналогичного списанию накладных расходов, могут быть списаны непосредственно на счет учета финансовых результатов хозяйствующего субъекта 401, а именно, в дебет счета 401 20 «Расходы текущего финансового года» по соответствующей группе расходов. Выбор способа отнесения общехозяйственных расходов также должен быть закреплен в учетной политике автономного учреждения. Скорее всего, большинством автономных учреждений будет использоваться второй способ списания общехозяйственных расходов на счет учета финансовых результатов, а не в себестоимость каждого вида продукции, так как он менее трудоемкий – нет необходимости делать расчет распределения, и реально отражает экономический смысл данного вида расходов, ведь они, как правило, собирают расходы периода.

Учет себестоимости изготовленной продукции, выполненных работ,

оказанных услуг в соответствии с инструкцией автономные учреждения должны вести по плановой (нормативно-плановой) стоимости. Себестоимость выпущенной продукции отражается на дату выпуска по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 105 «Материальные запасы», а именно, на счетах 105 27 и 105 37 «Готовая продукция», (напомним, что аналитическая группа 2 – это особо ценное движимое имущество учреждения, аналитическая группа 3 – движимое имущество учреждения). В Инструкции не описано, каким образом определяется плановая (нормативно-плановая) цена. Каждое автономное учреждение в своей учетной политике должно будет прописать порядок определения плановой цены для каждого вида выпускаемой продукции, срок, на который она будет действовать, или условия назначения новой плановой цены. Поскольку в учете выпуска готовой продукции предусмотрено использование плановой (нормативно-плановой) цены, а, согласно правилам бухгалтерского учета, все активы должны отражаться в учете по фактической стоимости, возникает вопрос о списании разницы между плановой и фактической себестоимостью выпущенной продукции. Согласно Инструкции, по каждому виду готовой продукции необходимо в конце месяца сделать расчет распределения сложившейся разницы в себестоимость нерезализованной продукции, лежащей на складе, и в себестоимость реализованной продукции на счет учета финансового результата. Причем, разница между плановой и фактической себестоимостью готовой продукции, может быть как положительной (перерасход), так и отрицательной (экономия), и списание производится по каждому виду расходов в соответствии с кодами КОСГУ. Безусловно, это достаточно трудоемкий процесс, однако такой подход дает возможность автономным учреждениям анализировать свои расходы, управлять ими и изыскивать резервы для их снижения.

Необходимо отметить, что в соответствии с законодательством, автономные учреждения в основном будут выполнять работы и оказывать услуги, по крайней мере, так определено их назначение в п.1 ст.2 Закона «Об автономных учреждениях» [1]. Исходя из этого, все вышесказанное можно отнести и к определению себестоимости выполненных автономным учреждением работ и оказанных услуг, за исключением того, что отражать данную себестоимость на счете 105 нельзя, ведь услуги и работы не имеют материально-вещественной формы, и их нельзя «складировать». В соответствии с Инструкцией, себестоимость выполненных работ и услуг, оказанных (реализованных) заказчикам (потребителям), списывают в дебет соответствующих счетов аналитического учета счета 401 20 "Расходы хозяйствующего субъекта" непосредственно с соответствующих счетов аналитического учета счета 10960 "Себестоимость готовой продукции, работ, услуг", используя коды видов расходов.

Новыми объектами бюджетного учета с 2011 года стали «товары» и «торговая наценка». Несмотря на то, что автономные учреждения оказывают в основном услуги, часто требуется продажа сопутствующих товаров.

Например, учреждения полустационарного социального обслуживания и социального обслуживания на дому граждан пожилого возраста и инвалидов используют специальный инвентарь по уходу, который приобретается учреждением и продается в дальнейшем при оказании услуг. Автономные учреждения, оказывающие ритуальные услуги, также осуществляют продажу сопутствующих товаров. Данные материальные ценности, приобретенные автономным учреждением для продажи, учитываются на счете 105 "Материальные запасы", содержащем аналитический код вида синтетического счета 8 "Товары". Товары, принимаются к учету по их фактической стоимости. Учреждения, осуществляющие розничную торговлю, товары, переданные в реализацию товары, вправе учитывать по их розничной цене с обособленным учетом торговой надбавки (торговой скидки). Учет торговой надбавки (скидки) осуществляется на счете 105 "Материальные запасы", содержащем аналитический код вида синтетического счета 9 "Торговая наценка".

Для учета сумм затрат, произведенных учреждением в результате реализации товаров, в том числе в процессе продвижения товаров, был введен счет 109 90 «Издержки обращения». На этом счете собираются такие расходы на продажу, как стоимость рекламы, амортизация оборудования, предназначенного для выкладки товара, упаковка товара и т.д. На дату, определенную в учетной политике автономного учреждения, но не реже чем раз в месяц, данные расходы списываются на уменьшение финансового результата текущего финансового года, то есть на счет 401 20. К сожалению, в статье Инструкции по применению счета «Издержки обращения» не уточнено, можно ли на нем отображать затраты, связанные с продвижением и реализацией готовой продукции, выпущенной автономным учреждением. Но в виду того, что экономический смысл этих расходов одинаков, по нашему мнению, следует прописать данное положение в учетной политике учреждения.

Автономные организации имеют право открывать расчетные счета в кредитных организациях или, по усмотрению учредителя, может быть открыт счет в органах Казначейства РФ и в финансовом органе региона (муниципального образования). Поэтому, для счета 201 «Денежные средства учреждения» введено следующее деление на группы:

«1» – денежные средства на лицевых счетах учреждения в органе казначейства;

«2» – денежные средства на счетах учреждения в кредитной организации;

«3» – денежные средства в кассе учреждения. Соответствующую группу учреждение выберет в зависимости от того, где открыт его лицевой счет. Кроме того, средства, размещенные на депозитах, так же будут учитываться на счете 201, а не на счете 204 «Финансовые вложения», как это было ранее.

Автономные учреждения обладают широкими правами по управлению своими финансовыми средствами. Для обеспечения своей деятельности

автономные учреждения вправе брать банковские кредиты. Для отражения этих операций предназначен счет 301. На нем будут учитываться расчеты с кредиторами по заемным средствам не только в рублях, но и в иностранной валюте. Автономные учреждения могут участвовать в капитале любых других юридических лиц, совершать операции с ценными бумагами. В Плана счетов для этого предусмотрен счет 204 «Финансовые вложения». Для ведения учета расчетов по займам (ссудам), предоставленным автономным учреждением используется счет 207 «Расчеты по кредитам, займам (ссудам)». Как видно, здесь присутствует различие в подходах к учету данных видов активов автономными учреждениями и коммерческими организациями, в которых операции с ценными бумагами, вклады в уставные капиталы, предоставление займов объединяются одним понятием – финансовые вложения.

Одной из целей реформирования бюджетного учета в бюджетных учреждениях являлось сближение его с правилами коммерческого учета коммерческих организаций. План счетов допускает часть расходов автономных учреждений отражать в составе расходов будущих периодов на счете 401 50. Но состав таких расходов принципиально отличается от состава расходов будущих периодов, отражаемых в бухгалтерском учете коммерческих организаций и приведенных в Инструкции по применению Единого плана счетов. Для автономных учреждений по экономическому содержанию расходов применяются следующие аналитические счета:

0 40150211 "Расходы будущих периодов по заработной плате";

0 40150212 "Расходы будущих периодов по прочим выплатам";

0 40150225 "Расходы будущих периодов на работы, услуги по содержанию имущества";

0 40150226 "Расходы будущих периодов на прочие работы, услуги";

0 40150262 "Расходы будущих периодов на пособия по социальной помощи населению".

В соответствии с Инструкцией, на них отражаются расходы, произведенные в текущем финансовом году, но относимые к очередным финансовым периодам, на финансовый результат будущих периодов.

Специфика новых схем финансирования автономного учреждения нашла выражение в счетах пятого раздела Плана счетов. Теперь они ориентированы на учет расходов и источников их возмещения применительно к плану Финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения. Требования к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения утверждены Приказом Министерства Финансов Российской Федерации №81н [9] и вступают в силу с 1 января 2012 года. Для сбора информации об объеме права субъекта учета принимать в пределах утвержденных ему на соответствующий финансовый год сумм сметных (плановых) назначений обязательства учреждения предусмотрен счет 506. Для учета сумм, утвержденных сметой

(планом финансово-хозяйственной деятельности) учреждения на соответствующий финансовый год объемов доходов и поступлений, используется счет 507.

Естественно, что государство берет на себя функции контроля за полной и целевым использованием выделенных бюджетных субсидий, который будет осуществляться по данным бухгалтерской отчетности. Приказом Минфина РФ № 33н от 25 марта 2011 года [10] введены новые формы отчетности для автономных учреждений. Пакет отчетных форм включает в себя:

- Баланс государственного (муниципального) учреждения (ф. 0503730);
- Справку по консолидируемым расчетам учреждения (ф. 0503725);
- Справку по заключению учреждением счетов бухгалтерского учета отчетного финансового года (ф. 0503710);
- Отчет об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности (ф. 0503737);
- Отчет о принятых учреждением обязательствах (ф. 0503738);
- Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения (ф. 0503721);
- Пояснительную записку к Балансу учреждения (ф. 0503760);
- Разделительный (ликвидационный) баланс государственного (муниципального) учреждения (ф. 0503830).;

В результате в большинстве отчетных форм изменены названия, а новая форма «Отчет о принятых учреждением обязательствах» объединяет информацию о принятых обязательствах за счет государственных субсидий и за счет деятельности приносящей доход.

Хотелось бы отметить также, что автономные учреждения при расходовании средств могут не применять процедуры, предусмотренные федеральным законодательством о размещении заказов для государственных и муниципальных нужд. Об этом дано разъяснение указано в Письме Минэкономразвития России от 18.06.2008 NNº Д05-2409 [11] "О непризнании автономных учреждений государственными или муниципальными заказчиками". Это делает автономные учреждения более свободными в выборе поставщиков товаров и услуг.

Последние изменения законодательства сделали минимальными различия в деятельности «новых» бюджетных и автономных учреждений. Смена механизмов их финансирования, т.е. перевод с обычного сметного финансирования на субсидии, которые будут выделяться в рамках выполнения ими государственного (муниципального) задания, будет стимулировать сокращение внутренних издержек и привлечение внебюджетных источников финансирования деятельности. Кроме того, законы рынка и возникшая конкуренция между автономными учреждениями должны привести к повышению качества оказываемых бюджетных услуг. Изменения в бухгалтерском учете автономных учреждений направлены на сближение применяемых подходов к учету в коммерческих организациях. Бухгалтерс-

кая информация служит для принятия управленческих решений, целью которых является повышение эффективности и максимизация прибыльности деятельности, приносящей доход. Безусловно, автономным учреждениям в ближайшее время понадобится вводить элементы управленческого учета, базирующиеся на достоверных и своевременных бухгалтерских данных.

#### **Список источников**

1. Об автономных учреждениях: Федеральный Закон Российской Федерации №174-ФЗ от 03.11.06 [текст].

2. Жигалов Д.В. Автономные учреждения: актуальные вопросы деятельности [текст] / Д.В. Жигалов. Институт экономики города. – М.: 2010. – 118 с.

3. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений: Федеральный закон Российской Федерации № 83-ФЗ от 08.05.10 [текст].

4. Об утверждении Единого плана счетов 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 Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.10 № 157н [текст].

5. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и инструкции по его применению: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 23.12.10 № 183н [текст].

6. Максимова, Н.В. Реформирование бухгалтерского учета в государственных и муниципальных учреждениях [текст] / Н.В. Максимова, Л.Е. Марширова // Аудит, налоги и бухгалтерский учет (основы, теория, практика): сборник статей X Международной научно-практической конференции. – Пенза: Приволжский Дом знаний, 2011.

7. Об условиях и порядке формирования задания учредителя в отношении автономного учреждения, созданного на базе имущества, находящегося в федеральной собственности, и порядке финансового обеспечения выполнения задания: Постановление Правительства Российской Федерации от 18.03.2008 № 182 [текст].

8. Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и методических указаний по их применению: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 15.12.2010 № 173н [текст].

9. О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения: Приказ Министерства финан-

сов Российской Федерации от 28.07.2010 № 81н [текст].

10. Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 25 марта 2011 г. № 33н [текст].

11. О непризнании автономных учреждений государственными или муниципальными заказчиками: Письмо Министерства экономического развития Российской Федерации от 18.06.2008 №Д05-2409 [текст].



---

## **REFORM OF ACCOUNTING OF THE AUTONOMOUS INSTITUTIONS**

---

**Maksimova Natalia Vladimirovna,**

Senior Lecturer of the Chair of Accounting, Analysis and Audit of National Research University – Higher School of Economics in Nizhny Novgorod; nvmaksimova@hse.ru

**Marshirova Larisa Evgenjevna,**

Ph. D. of Economy, Associate Professor of the Chair of Accounting, Analysis and Audit of National Research University – Higher School of Economics in Nizhny Novgorod; marshirova@gmail.com

**Maksimov Andrey Gennadyevich,**

Ph. D. of Physics and Mathematics, Professor of the Chair of Economics and Econometrics of National Research University – Higher School of Economics in Nizhny Novgorod; amaksimov@hse.ru

This article analyzes the changes in the accounting of the autonomous institutions in connection with the transition to a new order of funding and unified chart of accounts.

**Keywords:** autonomous institutions, government services, accounting, subsidy, the code of financial providing activities.