

РАЗДЕЛ II

УДК 378

Колесников С.Ю.

Южно-Российский государственный
университет экономики и сервиса

Груднина Е.В.

Южно-Российский государственный
университет экономики и сервиса (ЮРГУЭС)

ПЕРЕХОД ГОСУДАРСТВЕННЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ В АВТОНОМНЫЕ: УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО

Данная статья об изменениях в учете основных средств государственных образовательных учреждений, обусловленных переходом в автономные учреждения, с учетом требований МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности).

Ключевые слова: соответствии с требованиями МСФО, сравнительный анализ, бюджетные организации, автономные учреждения, МСФО, различия в учете.

В связи с принятием Федерального закона от 3 ноября 2006г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях», во многих бюджетных организациях, в том числе и государственных образовательных учреждениях, происходит как изменение типа, так и изменение нормативной основы регулирования бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности.

Для бюджетных организации основным документом, регламентирующим порядок ведения бухгалтерского учёта, является Инструкция по бюджетному учету, утверждённая приказом Минфина РФ от 10 февраля 2006г. №25н, а основным документом, регламентирующим формирование бухгалтерской отчётности, Приказ Минфина РФ от 24 августа 2007г. № 72н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации».

Для автономных учреждений основными документами, регламентирующими порядок ведения бухгалтерского учёта, будут являться:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998г. №34н;

- положения по бухгалтерскому учету (национальные стандарты);

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000г. № 94н, а основным документом, регламентирующим бухгалтерскую отчётность, — приказ Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Таким образом, первоначальные остатки по счетам плана счетов и вступительная бухгалтерская отчётность автономного учреждения, образованного путём изменения типа существующего государственного или муниципального учреждения, должны быть составлены путём переноса конечных остатков со

счетов плана счетов и заключительной бухгалтерской отчетности, сформированных и составленных согласно указаниям, применимым к бюджетным организациям.

Автономное учреждение – некоммерческая организация. В тоже же время автономная некоммерческая организация вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, соответствующую целям, для достижения которых создана указанная организация [5]. При этом объемы доходов, полученных в рамках предпринимательской деятельности, могут превышать бюджетное финансирование, а объемы нефинансовых активов, приобретенных за счёт предпринимательской деятельности, — превышать объемы бюджетных нефинансовых активов. Эффективное ведение предпринимательской деятельности автономной организацией способствует улучшению материально — технической базы, повышению уровня зарплаты сотрудников, привлечению новых высококвалифицированных кадров, обучению собственных, а вследствие этого привлечению большего количества потребителей и формирования стабильного спроса на оказываемые услуги. Исходя из вышеизложенного, можно утверждать, что предпринимательская деятельность автономного учреждения по своей сути ничем не отличается от предпринимательской деятельности коммерческой фирмы.

Одновременно с этими процессами происходит интеграция российской и мировой экономики. Международные стандарты финансовой отчетности давно стали бухгалтерским языком во всём мире. Обязательного требования составления финансовой отчетности по международным правилам для бюджетных и автономных организаций нет. Однако многие высшие образовательные учреждения производят наборы студентов, как из ближнего, так и из дальнего зарубежья, и имеют представительства вне Российской Федерации. На наш взгляд, формирование международной отчетности такими образовательными учебными организациями может положительно сказаться на имидже организации и способствовать увеличению набора студентов.

Очевидно, что момент перехода от бюджетной организации к автономному учреждению и трансформация бюджетной системы учёта и отчетности в систему учета и отчетности некоммерческих организаций является наиболее благоприятным для начала применения МСФО. В этот момент возможно максимально сблизить системы бухгалтерского учета и отчетности, учитывая особенности каждой системы учёта.

Для организаций, применяющих МСФО, основными документами, регламентирующими порядок ведения бухгалтерского учёта, являются стандарты МСБУ (IAS) и МСФО (IFRS), а также интерпретации международной финансовой отчетности ПКИ и IFRIC.

Одним из важнейших участков бухгалтерского учета является учет имущества предприятия, прежде всего — основных средств. Основными нормативными бухгалтерскими документами, определяющими особенности и порядок ведения бухгалтерского учёта основных средств, являются:

- Инструкция по бюджетному учету № 25н для бюджетных организаций;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 для коммерческих и некоммерческих организаций (в редакции приказа № от 12.12.2005г.);
- Стандарт МСБУ (IAS) 16 «Основные средства» для организаций, состав-

ляющих отчётность согласно принципам МСФО.

Основным критерием принадлежности имущества к категории основных средств является срок его полезного использования. Если этот срок превышает 12 месяцев, имущество может быть отнесено к основным средствам во всех трёх системах бухгалтерского учёта.

Требования по характеру дальнейшего использования основного средства приведены в табл 1:

Таблица 1

Требования по характеру использования основного средства
в зависимости от вида организации.

| Бюджетная организация | Некоммерческая автономная организация | Организация, применяющая МСФО |
|---|--|--|
| Объекты основных средств используются в процессе деятельности учреждения, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд учреждения, находятся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданы в аренду | Основные средства используются в деятельности, направленной на достижение целей создания данной некоммерческой организации (в т.ч. в предпринимательской деятельности) | Основные средства используются в производстве или для поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду или для административных целей. Стоимость основных средств может быть надёжно оценена, и существует высокая вероятность получения предприятием связанных с этим экономических выгод. |

Требование МСФО - получение экономических выгод, очевидно только для основных средств, приобретенных в рамках предпринимательской деятельности. По основным средствам, приобретенным в рамках бюджетной деятельности и за счёт целевых средств не ожидается получение экономических выгод, поэтому в МСФО их нельзя учесть в составе основных средств и начислять по ним амортизацию. Однако такая позиция является общим подходом к использованию основного средства. Действительно, в МСФО нельзя учесть актив, приобретенный в рамках предпринимательской деятельности и удовлетворяющий всем условиям основного средства за исключением направленности на получение экономических выгод в составе основных средств. Однако активы, приобретенные в рамках бюджетной деятельности и за счёт целевых средств, не имеют отношения к предпринимательской деятельности. Отражение по ним хозяйственных операций в МСФО является скорее информативным, дополняющим картину по предпринимательской деятельности. Для целей МСФО существенно то, как будет произведен учёт таких активов, главное — обеспечить их отдельный учёт с активами, приобретенными в рамках предпринимательской деятельности, учёт которых должен вестись строго по правилам МСФО. К тому же использование некоторых активов если и не приносит прямой экономической выгоды, то обеспечивает получение ее косвенным образом, например, в зданиях, числящихся в балансе по бюджетной деятельности, может осуществляться предпринимательская деятельность, приносящая прямые экономические выгоды.

Поэтому считаем возможным активы, учитываемые как основные средства автономных учреждений и приобретенные в рамках бюджетной деятельности и за счёт целевых средств, учитывать в МСФО так же, как основные средства, приобретенные в рамках предпринимательской деятельности. По ним следует проводить начисление амортизации, поскольку это даст наиболее объективную оценку их состояния.

Минимального лимита стоимости для отнесения имущества к основным средствам не предусмотрено во всех трёх системах бухгалтерского учёта. Обязательным требованием согласно пункту 5 ПБУ 6/01, является учёт имущества, соответствующего всем необходимым критериям отнесения к основным средствам в составе основных средств, если стоимость такого имущества превышает 20 000 руб. Любое имущество стоимостью до 20 000 руб. включительно организация вправе учитывать:

- в составе основных средств;
- в составе материально-производственных запасов (МПЗ).

Конкретный лимит стоимости для отнесения имущества к той или иной категории активов устанавливается в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Учёт в бюджетных учреждениях не предполагает дальнейшей перепродажи основных средств, это следует из определения основного средства, согласно Инструкции по бюджетному учёту №25н [3]. В критериях автономной организации отдельно оговаривается, что не предполагается последующая перепродажа основного средства. В случае, если объект предназначен для перепродажи, он не учитывается как основное средство, такие объекты должны учитываться автономной организацией на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». В связи с вышеизложенным, положения МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращения деятельности» по учёту основных средств, предназначенных для продажи, использованы не будут.

Подробный перечень объектов, которые могут быть отнесены к основным средствам, приведен в Общероссийском классификаторе основных фондов, утвержденном постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359. Данное постановление действует как для бюджетных, так и коммерческих и некоммерческих организаций.

Основные средства в бюджетных учреждениях учитываются на субсчетах счёта 0.101.00.000 «Основные средства». В структуру счёта заложена информация об источнике формирования стоимости основного средства:

- 1.101.00.000 – основное средство приобретено за счёт бюджетных средств;
- 2.101.00.000 – основное средство приобретено за счёт внебюджетных средств.

Основные средства, приобретенные за счёт целевых средств, также учитываются на внебюджетных счетах. В целях налогового учета (статьи 321.1 НК РФ) организации обязаны разделить учёт основных средств, приобретенных в рамках предпринимательской деятельности и за счёт целевых средств.

Потребность в подобном разделении сохранится и при реорганизации бюджетной организации в автономное учреждение. Это связано с необходимостью ведения раздельного учёта операций, совершаемых в рамках основной деятельности и операций, совершаемых в рамках предпринимательской де-

тельности.

Основные средства в автономных учреждениях учитываются на счёте 01 «Основные средства».

В международной практике учёта каждая компания разрабатывает план счетов самостоятельно. Поэтому для сближения систем учета возможно использование российского плана счетов автономным учреждением.

Автономные и бюджетные организации аналогично друг другу учитывают в составе основных средств капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Автономные учреждения учитывают такое имущество на 01 счёте, счёте учёта основных средств. В МСФО такое имущество также учитывается в составе основных средств. Бюджетные организации учитывают такое имущество на отдельном счёте 0.103.00 «Непроизводственные активы». На такие объекты непроизводственных активов бюджетных организаций и соответствующие им основные средства автономных учреждений амортизация и износ не начисляются.

Отражение начисленных сумм амортизации основных средств бюджетной организацией производится на балансовых счетах:

- 0.104.01.000 «Амортизация жилых помещений»;
- 0.104.02.000 «Амортизация нежилых помещений»;
- 0.104.03.000 «Амортизация сооружений»;
- 0.104.04.000 «Амортизация машин и оборудования»;
- 0.104.05.000 «Амортизация транспортных средств»;
- 0.104.06.000 «Амортизация производственного и хозяйственного инвентаря»;
- 0.104.07.000 «Амортизация прочих основных средств».

Отражение начисленных сумм износа основных средств автономной (некоммерческой) организацией производится на забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

Способ начисления амортизации основных средств бюджетной организацией и способ начисления износа автономным учреждением совпадает, это – линейный способ. Отличие заключается в том, что бюджетные организации начисляют амортизацию ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы, а автономные учреждения начисляют износ в конце года, равный годовой сумме. В связи с тем, что реформирование бюджетной организации в автономную и автономной организации в бюджетную осуществляется в конце финансового (календарного) года, то в конце года начисленная амортизация по основным средствам бюджетной организации будет эквивалентна износу основных средств автономного учреждения. В международном учёте стандарт МСФО (IAS) 16 «Основные средства» не устанавливает методы амортизации, которые являлись бы обязательными [4]. В нем лишь перечислены в качестве примеров линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод начисления пропорционально производству продукции. Поскольку автономное учреждение будет использовать линейный метод, то и применение его при ведении учёта по МСФО наиболее предпочтимо. Отличительными моментами учёта по МСФО и по российским стандартам являются:

– начало начисления амортизации (по МСФО — с месяца поступления, а по российским стандартам — со следующего месяца месяца поступления);

– приостановка начисления амортизации (по МСФО начисление амортизации не приостанавливается, а по российским стандартам — приостанавливается в случаях перевода основного средства на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев) [2].

Поскольку стандарт МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» требует при первом применении МСФО ретроспективного пересчёта данных по всем операциям с самого начала работы организации, то, по мнению авторов, автономному учреждению следует ретроспективно пересчитать амортизацию основных средств с месяца поступления [1]. А также доначислить амортизацию в случаях её приостановки при переводе основного средства на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Автономные учреждения на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» учитывают суммы затрат организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов. К счету рекомендовано открыть субсчета:

- 08.1 «Приобретение земельных участков»,
- 08.2 «Приобретение объектов природопользования»,
- 08.3 «Строительство объектов основных средств»,
- 08.4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»,
- 08.5 «Приобретение нематериальных активов»,
- 08.6 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

В бюджетном учёте для этих целей используют счёт 0.106.01.000 «Капитальные вложения в основные средства». Субсчета Инструкцией по бюджетному учёту не предусмотрены, но за организациями закреплено право вводить их самостоятельно.

Методика перевода основных средств из бухгалтерского бюджетного учёта в бухгалтерский учёт для некоммерческих организаций и учет согласно МСФО состоит из нескольких этапов:

- I этап – проведение сплошной инвентаризации основных средств;
- II этап - проверка правильности начисления амортизации по объектам ОС.

III этап – формирование субсчетов к счету основных средств. Поскольку план счетов бюджетной организации является более развернутым и уже ориентирован на МСФО, а план счетов учёта основных средств автономного учреждения является «устаревшим» с современной точки зрения, то необходимо формировать субсчета аналогично плану счетов бюджетной организации. Аргументом за это выступает и то, что перевод «бюджетная организация – автономное учреждение» не является необратимым, законодательством предусмотрены и обратные трансформации — «автономное учреждение – бюджетная организация».

В план счетов автономной организации для обеспечения отдельного учёта основных средств, вложений в основные средства и начисленной амортизации следует ввести субсчёт последней цифрой к счёту, по аналогии с бюджетным

учётом 1 – Основные средства, приобретенные в рамках бюджетной деятельности, 2 – Основные средства, приобретенные в рамках предпринимательской деятельности, 3 – Основные средства, приобретенные за счёт целевых средств и безвозмездно поступившие.

Поскольку для ведения учёта по МСФО план счетов ничем не регламентирован, а вводимая детализация в план счетов автономного учреждения отвечает всем учётным нуждам, то в части учёта основных средств следует установить план счетов по МСФО аналогичным плану счетов автономной организации. Такое введение позволит максимально сблизить учёт.

Учёт амортизации по МСФО следует производить на счёте 02 «Амортизация ОС».

IV этап – определение срока полезного использования основных средств. Поскольку в МСФО срок полезного использования основных средств ничем не ограничен, то предлагаем установить его равным сроку полезного использования установленному в российском бухгалтерском учёте минус один месяц. Это позволит прекращать начисление амортизации в одинаковые сроки с российским бухгалтерским учётом.

При этом необходимо установить одинаковый порог капитализации основных средств в бухгалтерском учёте автономного учреждения и в учёте по МСФО.

Трансформация плана счетов бюджетной организации в автономное учреждение и в план счетов согласно МСФО приведена в табл 2:

Таблица 2

Трансформация плана счетов бюджетной организации в автономное учреждение и в план счетов по МСФО

| Наименование | Бюджетная организация | Некоммерческая автономная организация | Организация применяющая МСФО |
|--|-----------------------|---------------------------------------|------------------------------|
| Жилые помещения | 101.01.000.(1,2,3) | 01.1.(1,2,3) | 01.1.(1,2,3) |
| Нежилые помещения | 101.02.000.(1,2,3) | 01.2.(1,2,3) | 01.2.(1,2,3) |
| Сооружения | 101.03.000.(1,2,3) | 01.3.(1,2,3) | 01.3.(1,2,3) |
| Машины и оборудование | 101.04.000.(1,2,3) | 01.4.(1,2,3) | 01.4.(1,2,3) |
| Транспортные средства | 101.05.000.(1,2,3) | 01.5.(1,2,3) | 01.5.(1,2,3) |
| Производственный и хозяйственный инвентарь | 101.06.000.(1,2,3) | 01.6.(1,2,3) | 01.6.(1,2,3) |
| Библиотечный фонд | 101.07.000.(1,2,3) | 01.7.(1,2,3) | 01.7.(1,2,3) |
| Драгоценности и ювелирные изделия | 101.08.000.(1,2,3) | 01.8.(1,2,3) | 01.8.(1,2,3) |
| Прочие основные средства | 101.09.000.(1,2,3) | 01.9.(1,2,3) | 01.9.(1,2,3) |
| Приобретение земельных участков | 106.01.000.(1,2,3) | 08.1.(1,2,3) | 08.1.(1,2,3) |
| Приобретение объектов природопользования | 106.01.000.(1,2,3) | 08.2.(1,2,3) | 08.2.(1,2,3) |
| Строительство объектов основных средств | 106.01.000.(1,2,3) | 08.3.(1,2,3) | 08.3.(1,2,3) |
| Приобретение отдельных объектов основных средств | 106.01.000.(1,2,3) | 08.4.(1,2,3) | 08.4.(1,2,3) |
| Приобретение нематериальных активов | 106.01.000.(1,2,3) | 08.5.(1,2,3) | 08.5.(1,2,3) |

| | | | |
|---|--------------------|---------------|--------------|
| Перевод молодняка животных в основное стадо | 106.01.000.(1,2,3) | 08.6.(1,2,3) | 08.6.(1,2,3) |
| Приобретение взрослых животных | 106.01.000.(1,2,3) | 08.7.(1,2,3) | 08.7.(1,2,3) |
| Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ | 106.01.000.(1,2,3) | 08.8.(1,2,3) | 08.8.(1,2,3) |
| Амортизация жилых помещений | 104.01.000.(1,2,3) | 010.1.(1,2,3) | 02.1.(1,2,3) |
| Амортизация нежилых помещений | 104.02.000.(1,2,3) | 010.2.(1,2,3) | 02.2.(1,2,3) |
| Амортизация сооружений | 104.03.000.(1,2,3) | 010.3.(1,2,3) | 02.3.(1,2,3) |
| Амортизация машин и оборудования | 104.04.000.(1,2,3) | 010.4.(1,2,3) | 02.4.(1,2,3) |
| Амортизация транспортных средств | 104.05.000.(1,2,3) | 010.5.(1,2,3) | 02.5.(1,2,3) |
| Амортизация производственного и хозяйственного инвентаря | 104.06.000.(1,2,3) | 010.6.(1,2,3) | 02.6.(1,2,3) |
| Амортизация прочих основных средств | 104.07.000.(1,2,3) | 010.7.(1,2,3) | 02.7.(1,2,3) |

Отличительной особенностью отчётности автономного учреждения от отчётности бюджетной организации является ее публичность. Для бюджетных учреждений ни Бюджетный кодекс, ни Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», ни Инструкция по бюджетному учету, утв. Приказом Минфина России от 10.02.2006 №25н такого требования не содержат. Автономное учреждение обязано ежегодно публиковать отчеты о своей деятельности и об использовании закрепленного за ним имущества в порядке, установленном Правительством РФ (п. 10 ст. 2 Закона N 174-ФЗ). Однако финансовая отчетность, опубликованная автономным учреждением, является неполноценной. Круг лиц, которому она будет доступна и понятна, ограничен пределами Российской Федерации. Отчетность по МСФО также является публичной. Однако преимущество от ее применения в том, что круг лиц, которому она будет доступна, неограничен. Таким образом, современные тенденции подталкивают даже высшие образовательные - автономные учреждения к формированию отчётности по МСФО. Несмотря на социальную направленность деятельности высших учебных заведений, между ними происходит острая конкурентная борьба за набор студентов. Стоимость обучения в учреждении «лидере» может превышать в несколько раз стоимость обучения в учреждении «аутсайdere», и в то же время учреждение-«лидер» может иметь большее число претендентов на одно учебное место. Поэтому формирование высшими учебными заведениями отчетности по МСФО может стать одним из конкурентных факторов, способствующим в наборе студентов как из ближнего, так из дальнего зарубежья.

Литература

1. Аверчев И.В. МСФО: практика применения. – М.: Эксмо, 2008.- С.125.

2. Аверчев И.В. Подготовка международной финансовой отчётности российскими предприятиями и банками. – М.: Вершина, 2005.-С.387.
3. Инструкция по бюджетному учету, утвержденная приказом Минфина РФ от 10 февраля 2006 г. N 25н.
4. Применение МСФО: в 3ч.: Пер. с англ. – 2-е стер. Изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008.-ч.1С.-С. 943.
5. Федеральный закон Российской Федерации от 3 ноября 2006 г. № 174 –ФЗ «Об автономных учреждениях».

Kolesnikov S. U., Grudnina E. V.

Southern-Russian State

University of economics and servise

The transition of state educational institutions in self – government: calculation of fixed means according to the requirements of the international standards of financial accounts

Given article is about changes in calculation of fixed means, stipulated by the transition in self – government according to the requirements of the International Standards of Financial Accounts, in state educational institutions.

Key words: accordance with the requirements of MSFO, comparative analysis, budgetary organizations, autonomous establishments, MSFO, distinctions in an account.