

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Государственный университет управления»

Горюнова Наталья Дмитриевна

**ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ В
АВТОНОМНЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика
Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук,
доцент Пономарева С.В.

г. Москва - 2014

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3-8
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ АВТОНОМНОЙ СИСТЕМЫ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ	
1.1. Сравнительная характеристика научных концепций организации дея- тельности образовательных учреждений и методологии учета	9-28
1.2. Влияние реструктуризации системы управления образовательной дея- тельностью на принципы и правила бухгалтерского учета в автономных учреждениях	28-48
ГЛАВА 2. ОЦЕНКА СИСТЕМНОЙ СВЯЗИ МЕТОДОВ УЧЕТА, ФИ- НАНСОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ	
2.1. Взаимосвязь бухгалтерского учета и планирования финансово- хозяйственной деятельности автономных образовательных учреждений.	49-71
2.2. Имущественные отношения в автономных образовательных учрежде- ниях: учет их стоимостных результатов	71-89
2.3. Методические основы организации внутреннего контроля за соответ- ствием плановых и отчетных показателей деятельности АОУ	90-112
ГЛАВА 3. ПОВЫШЕНИЕ РОЛИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ОРГАНИ- ЗАЦИИ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТО- НОМНЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ (АОУ)	
3.1. Развитие положений учетной политики для обеспечения информаци- онности отчетности по выполнению Плана ФХД АОУ	113-130
3.2. Изменение состава источников финансирования образовательной де- ятельности как фактор совершенствования методов учета, анализа и контроля в АОУ	131-138
3.3. Измерение эффективности деятельности автономных образователь- ных организаций с помощью метода балльной оценки	138-145
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	146-151
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	152-161
ПРИЛОЖЕНИЯ	162-235

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. На каждом этапе исторического развития государства поиск путей решения проблем эффективного расходования бюджетных средств государственной казны занимал одно из центральных мест в исследованиях ученых, в решениях законодателей и в бюджетной деятельности практиков. Финансирование сферы образования несет в себе помимо функции развития еще и дополнительную нагрузку, обеспечивая экономическую безопасность государства, ибо образованный человек является созидателем и материальных, и, что особенно важно, духовных благ.

Первостепенное внимание при этом уделялось поиску экономически обоснованных стратегий развития таких социально значимых сфер деятельности как образование, здравоохранение, социальное обеспечение, наука и культура. В настоящее время данные вопросы приобрели особую важность в силу ориентации российской экономики на инновационный путь развития, успешное продвижение по которому обусловлено таким, ставшим главным в настоящее время, фактором как человеческий капитал.

Интеллектуальный капитал рассматривается во всем мире в качестве четвертого фактора расширенного воспроизводства, что актуализирует целый комплекс проблем по его идентификации, экономической (стоимостной и количественной) оценке, измерению в учетных системах, стимулированию и т.д. Отрасль образовательной деятельности в России перманентно подвергается реформированию как для целей структурной реорганизации и совершенствования методов управления, так и с позиций перераспределения бюджетного финансирования по группам образовательных учреждений бюджетной сферы. Согласно основным положениям Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г.¹ правительством РФ разработана специальная программа, в которой поставлены задачи модернизации государственного сектора, оптимизации бюджетных ассигнований, повышения качества оказываемых государственных услуг, обеспечения ответственности за результаты использования бюд-

¹ Постановление Правительства РФ от 7.02.2011 г. № 61 «О Федеральной целевой программе развития образования на 2011-2015 гг.»

жетных средств. Все эти задачи распространяются и на сферу образования, которая является одной из главных отраслей экономики России.

Принятие 8.05.2010 г.² Федерального закона № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (далее - Закон № 83-ФЗ) привело к кардинальной реструктуризации сети учреждений бюджетной сферы деятельности. Это, по предположению законодателей, должно было оптимизировать сеть государственных и муниципальных учреждений за счет изменения статусного типа государственных учреждений и принципов финансового обеспечения их деятельности. Для бюджетных и автономных учреждений Законом № 83-ФЗ принцип сметного финансирования был заменен на субсидарный принцип покрытия расходов на оказание государственных (муниципальных) услуг. Данное новшество потребовало совершенствования методических основ формирования государственных заданий, распределения дотаций на каждое из них. Соответствующих корректив потребовала система бухгалтерского учета и внутреннего контроля за точным отражением дотаций в регистрах и полным, целевым расходованием средств на выполнение заданий, полученных автономными образовательными учреждениями (далее – АОУ).

Выделение автономных учреждений из общего массива бюджетных организаций обусловило специфику организации бухгалтерского учета, документооборот дополнился новыми потоками информации, требующей иной, нежели ранее, идентификации, обработки, структуризации, оценки и контроля. Исследование показывает, что экономические службы АОУ постоянно испытывают потребность в обновлении пакета методического обеспечения учетного, аналитического и контрольного процессов. Однако работ научно-практического свойства, раскрывающих новые возможности улучшения методик ведения бухгалтерского учета и организации внутреннего финансового контроля, явно недостаточно. Необходимость создания целостной, научно обоснованной концепции бухгалтерского учета и внутреннего финансового контроля в новом типе АОУ, востребованность новых практических методов

² Реализация базового федерального закона № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» от 3.11.2006 г. (в ред. от 6.11.2011 № 291-ФЗ).

организации учетно-контрольных действий, формирования отчетности подтверждает актуальность темы диссертации.

Степень научной разработанности проблемы. Вопросы методологии бухгалтерского учета, явившиеся базой для развития методического обеспечения учета в конкретных сферах экономики представлены в работах Воробьевой Л.П., Вифлиемского А.Б., Мамий Е.А., Маркиной Е.В., Сайнина А.Н., Вахрушиной М.А., Соколова Я.В., Шеремет А.Д. и других ученых.

Решение проблем учета и контроля в негосударственных некоммерческих организациях представлены в трудах Агаповой М.В., Безгубовой Т.М., Колибаба О.В., Макальской М.Л., Немчицкой О.М., Гамольского П.Ю. и других. Исследованию вопросов организации бухгалтерского учета в условиях перевода государственных учреждений в автономные, анализу возникающих сложностей и способам их устранения пристальное внимание уделяли Валова С.Р., Клишина М.А. Макальская М.Л., Немчицкая О.М., Неделько Г.В. и другие.

Баханькова Е.Р., Джаарбеков С.М., Гамольский П.Ю., Егорова Л.В., Лабынцев Н.Т., Левшин Г.В., Кришталева Т.И., Макальская М.Л., Началов А.В., Неделько Г.В., Семенихин В.В., Семенюк А.А., Пименов В.В. и другие ученые в своих исследованиях сосредоточены на раскрытии проблем формирования учетной политики для некоммерческих организаций, включая поиск причин сложностей формирования учетной политики бухгалтерией автономного образовательного учреждения для целей бухгалтерского учета и возможностей их разрешения в условиях реальной практики финансово-хозяйственной деятельности таких учреждений.

Теоретические и организационно-методические аспекты системы учета и контроля, обоснование вариантов решения проблем повышения эффективности в образовательных учреждениях, развитие методологии системной организации учетно-контрольных процессов раскрыты в трудах Блиновой У.Ю., Ендищицкого Д.Н., Овсяичук В.Я., Пономаревой С.В., Рогуленко Т.М., Сапожниковой Н.Г.

Весомый вклад в развитие бухгалтерской науки и практики внесен такими известными зарубежными исследователями как Р.Адамс, Э.А. Аренс, Д.Р. Друри, Р. Энтони и другими зарубежными учеными.

Существующие проблемы учета учреждений сферы образования регулярно обсуждаются на конференциях, симпозиумах с участием ведущих ученых в этой области и на страницах специализированных журналов, издаваемых в Российской Федерации.

Однако, не умаляя важности существующих исследований в рассматриваемой области, следует отметить, что многие теоретические, методические разработки и практические разработки, связанные с организацией бухгалтерского и управленческого учета и контроля средств автономных образовательных учреждений на современном этапе развития требуют дальнейшего развития в плане обновления в соответствии с постоянно меняющимися условиями и регламентами развития автономных образовательных учреждений. Своего решения также требуют элементы системы законодательного регулирования бухгалтерского учета в данных организациях.

Таким образом, потребность в решении задачи обновления методического обеспечения системы бухгалтерского учета в автономных образовательных учреждениях предопределила выбор темы диссертации, структуру работы, последовательность изложения материала, её цель и задачи для достижения поставленной цели.

Соответствие темы диссертации требованиям Паспорта специальностей ВАК РФ по области исследования. Исследование соответствует п.п. 1.1. «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.5. «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных», 2.13. «Теория и методология бюджетирования» специальности: 08.00.12 - «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта научных специальностей ВАК Министерства образования и науки России.

Цель и задачи исследования. Целью настоящего исследования является выработка теоретически обоснованных и экономически целесообразных рекомендаций по улучшению организации бухгалтерского учета и внутреннего финансового контроля в автономных образовательных учреждениях (АОУ) и формированию информационно-аналитической базы для составления отчетности.

Для достижения поставленной цели сформулированы следующие задачи:

- исследовать и обобщить теоретические положения учетно-информационного обеспечения деятельности АОУ, выявить роль учетно-контрольной информации в решении стратегических проблем управления образовательной деятельностью;
- проанализировать предпосылки и последствия создания АОУ при реорганизации системы государственных учреждений и определить влияние данного процесса на организацию бухгалтерского учета и внутреннего финансового контроля;
- применительно к учетно-контрольной практике АОУ использовать ситуационный анализ с целью выявления слабых и сильных сторон образовательной деятельности данного типа по показателям, отражаемым в отчетности;
- разработать вариант учетной (финансовой и налоговой) политики для АОУ, базирующийся на использовании приемлемых для образовательной деятельности стандартизированных международных учетных принципов;
- научно обосновать необходимость усиления внутреннего финансового контроля за эффективностью деятельности АОУ, предложить способы повышения результативности контрольных действий на основе актуальной учетно-аналитической информации;
- предложить вариант результативного управления образовательной деятельностью на основе улучшения методик сбора учетно-контрольной информации с применением метода балльной оценки эффективности деятельности АОУ.

Предметом диссертационного исследования являются система образовательной деятельности, подвергающаяся реструктуризации в соответ-

ствии с изменениями внешней и внутренней и социально-экономической среды, приоритетами правительства и потребностями российских граждан, обусловившая необходимость совершенствования принципов и методов бухгалтерского (бюджетного) учета, внутреннего финансового контроля и отчетности автономных образовательных учреждений (АОУ).

Объектом диссертационного исследования выбраны автономные образовательные учреждения (в основном колледжи) городов Москва и Санкт-Петербург.

Методологическую основу диссертационного исследования составляет теория научного познания, включающая методы диалектического исследования экономических явлений и процессов во взаимосвязи, взаимозависимости и непрерывном движении. В исследовании автор основывался на трудах отечественных и зарубежных ученых в области методологии и практики бухгалтерского учета организаций некоммерческого сектора экономики, а также положения экономической теории, развивающие методы познания: системный, комплексный, функциональный и др.

Информационно-эмпирическую базу исследования составляют официальные данные Министерства образования РФ, Минфина России, Росстата, научные публикации ученых и практиков, диссертации, монографии, информация на интернет-ресурсах, отечественные и международные стандарты финансовой отчетности, справочные материалы официальных органов власти, регулирующих образовательную сферу деятельности, материалы семинаров и научных конференций по исследуемым вопросам, а также материалов бухгалтерского учета и отчетности автономных образовательных учреждений в городах Москва и Санкт-Петербург за 2009-2013 гг.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ АВТОНОМНОЙ СИСТЕМЫ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ

1.1. Сравнительная характеристика научных концепций организации деятельности образовательных учреждений и методологии некоммерческого учета

В конце 2010 г. российским правительством была утверждена Государственная программа «Развитие образования» на 2013-2020 гг., определяющая базовые показатели, достижение которых ориентировано на 2020 г. при общем планируемом объеме финансирования около 4 трлн. руб. Принятие такой стратегии развития образовательной системы в России непосредственно затрагивает управление образовательной деятельностью, а, следовательно, и все её элементы и, прежде всего, планирование, финансирование и учетно-информационное обеспечение этих процессов. С 1.09.2013 г. вступил в силу новый Закон об образовании в РФ (кроме отдельных положений, для которых утверждены другие сроки). В 2013 г. заявления о проведении государственной аккредитации образовательных учреждений, а также заявления для оформления и переоформления лицензии на осуществление образовательной деятельности подаются в лицензирующий орган (с 10.02.2013 г.) по новым формам и с обновленным перечнем требований к организации образовательной деятельности.

Однако, как подтверждают современные научно-практические публикации российских ученых и практиков, также и наши собственные исследования, многие установки даже предшествующей Федеральной целевой программы развития образования на 2011-2015 годы [85] по многим позициям остались не реализованными. Этой Программой предусматривалось решение следующих задач: модернизация институтов системы образования как инструментов социального развития, обеспечивающего реализацию Национальной образовательной инициативы «Наша новая школа»; изменение условий финансирования (новая система оплаты труда и подушевое финансирование в их взаимосвязи с логикой государственного и муниципального зака-

за бюджетным и автономным учреждениям); развитие механизмов оценки качества, инновационного характера и востребованности образовательных услуг. Такого рода тезисы плавно перетекли в Программу «Развитие образования» на 2013-2020 гг. Причин этому несколько, выделим из них две базовые: замедление темпов экономического развития в целом и ухудшение качества управления образовательной деятельностью по причине необдуманной коммерциализации процесса, уничтожающей творчество, индивидуальность мышления и другие качества человека созидающего. Нисходящая динамика российской экономики приводит к урезанию бюджетных ассигнований, прежде всего, на развитие социальных отраслей: науки, образования, здравоохранения, социального обеспечения и т.д. Диаграмма на рис. 1.1.1, иллюстрирует незначительность расходов социального содержания в общей сумме расходов федерального бюджета, исполненного в 2012 г.

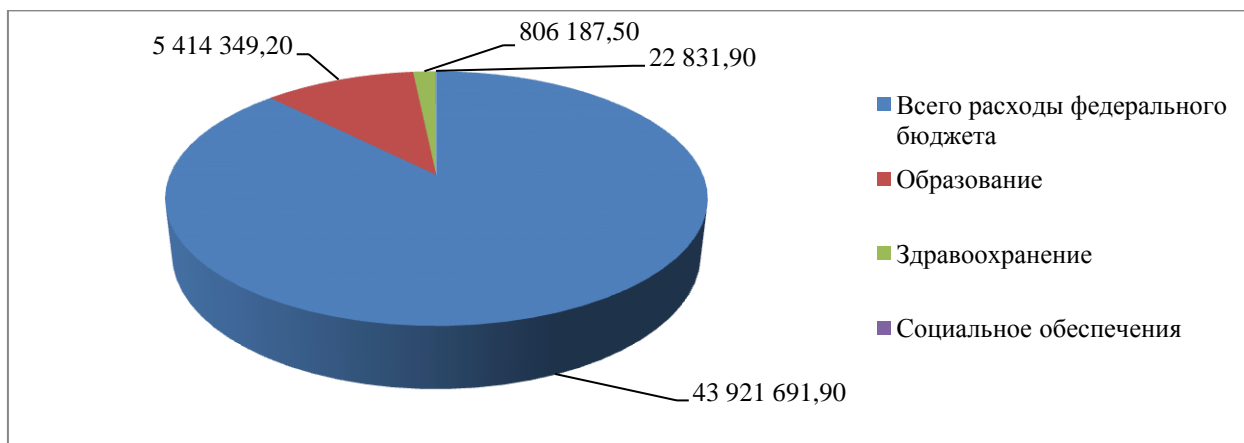


Рис. 1.1.1. Расходы федерального бюджета на социально-ориентированные направления, млрд. руб. в 2012 г. (полные данные в приложениях 20-21)

Современные условия осуществления образовательной деятельности в России требует существенного повышения требований как к качеству предоставляемых услуг, так и к условиям их финансового обеспечения. С 1.09.2013 г. вступил в силу новый Закон «Об образовании в РФ» (кроме отдельных положений, для которых утверждены другие сроки). В 2013 г. заявления о проведении государственной аккредитации образовательных учреждений, а также заявления для оформления и переоформления лицензии на осуществление образовательной деятельности подаются в лицензирующий орган (с

10.02.2013 г.) по новым формам. Этим Законом установлено, что системным оказанием услуг в сфере образования должны заниматься только юридические лица. Основные определения юридического лица, коммерческой и некоммерческой организации даны в главе 4 ГК РФ [2]. Согласно ГК РФ юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации) либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками (некоммерческие организации). Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» [7] установил, что деятельность в сфере образования подлежит обязательному лицензированию, т.е. статус образовательной организации должен быть подкреплён наличием лицензии.

В России оказанием услуг в сфере образования могут заниматься как государственные, так и негосударственные организации. В соответствии со статьей 11.1 Федерального закона «Об образовании» государственные и негосударственные образовательные учреждения могут создаваться в организационно-правовых формах, предусмотренных гражданским законодательством РФ для некоммерческих организаций. Правовое положение, порядок создания, деятельности, реорганизации некоммерческих организаций определяются Законом «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ [8]. Согласно ГК РФ [2], образовательное учреждение может быть создано гражданином или юридическим лицом (частное учреждение) либо соответственно РФ, субъектом РФ, муниципальным образованием (государственное или муниципальное учреждение).

За последние пятнадцать лет на фоне общего уменьшения количества общеобразовательных учреждений наблюдается незначительный рост количества негосударственных общеобразовательных учреждений и существенное уменьшение количества государственных общеобразовательных учреждений. В настоящее время в стране насчитывается около 50 тыс. государственных и муниципальных образовательных учреждений, порядка 1 тыс. не-

государственных образовательных учреждений и порядка 8 тыс. учреждений дополнительного образования детей школьного возраста. Общее количество учащихся в общеобразовательных учреждениях порядка 14 млн. чел. Около 8 млн. детей получают дополнительное (развивающее) образование в соответствующих учреждениях. В данной сфере экономики работает около 500 тыс. педагогических работников. Бюджет расходов на образование и развитие детей за 2012 г. превышает 600 млрд. руб. [138].

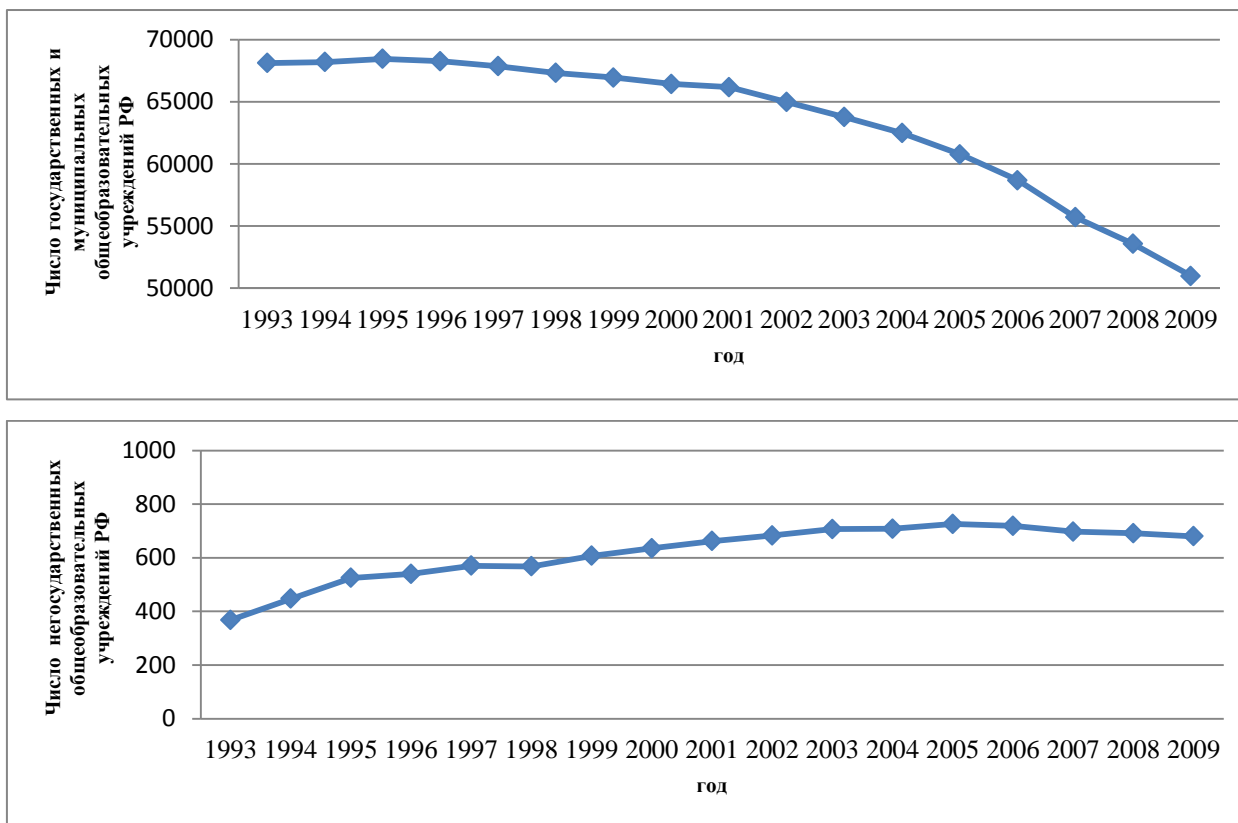


Рис. 1.1.2. Динамика развития учреждений общего и дополнительного образования в РФ

Реструктуризация³ системы управления учреждениями, находящимися в правовом ведении субъектов государственной (муниципальной) власти, обуславливает необходимость развития правового регламента государственного (муниципального) сектора государственного управления и соответствующей типизации подведомственных им учреждений. Её итогом в 2007 г. стало создание в рамках единого вида государственных (муниципальных) учре-

³ Реструктуризация управления бюджетными и автономными учреждениями субъектов государственных (муниципальных) органов власти не есть их реорганизация, поскольку не касается организационно-правовой форме, а лишь меняется их тип.

ждений трех его типов: казенного, бюджетного и автономного, которые по многим параметрам стали принципиально отличаться друг от друга⁴. На рис. 1.1.3 представлены типы учреждений образования в РФ (бюджетные и автономные). В данную сеть не входят казенные учреждения и коммерческие организации (ООО, ОАО и т.п.), поскольку образовательная деятельность в РФ не является сферой бизнеса, основная цель которого извлечение прибыли.

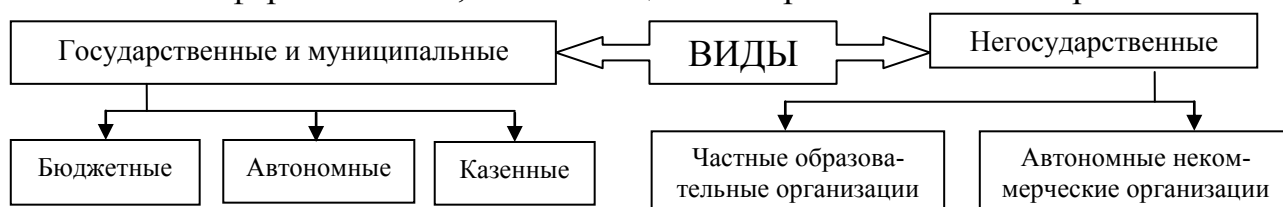


Рис. 1.1.3. Виды учреждений общего и дополнительного образования в РФ

С целью нормативного обеспечения процедур создания и функционирования автономных учреждений вслед за принятием 3.11.2006 г. Законов № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» [5] и № 175-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты РФ в связи с принятием Закона «Об автономных учреждениях», а также в целях уточнения правоспособности государственных и муниципальных учреждений» федеральными органами власти принят пакет подзаконных актов, действующих в отношении всех автономных учреждений⁵. Определенное противоречие в законодательных регламентах деятельности образовательного учреждения видится нам в следующих позициях. Так, Бюджетный кодекс РФ (далее – БК РФ) указывает на то, что автономные учреждения уже не являются бюджетными учреждениями, т.е. не относятся к экономическим субъектам, являющимися получателями бюджетных средств. В Гражданском кодекса РФ (далее - ГК РФ) они отнесены к некоммерческим организациям, а в Законе № 174-ФЗ – определены как учре-

⁴ Основные положения Закона от 8.05.2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ ...» (далее – закон № 83-ФЗ) нацелены на совершенствование правового положения государственных (муниципальных) учреждений.

⁵ Форма ходатайства о создании автономного учреждения (утв. Постановлением Правительства РФ от 28.05.2007 г. № 325); порядок определения особо ценного движимого имущества, с передачей ряда полномочий на региональный и муниципальный уровень (утв. Постановлением Правительства РФ от 31.05.2007 г. № 337); Методические рекомендации по подготовке предложения о создании автономного учреждения (утв. Приказом МЭР РФ от 20.07.2007 г. № 261); порядок опубликования отчетов о деятельности автономного учреждения и об использовании имущества (утв. Постановлением Правительства РФ от 10.10.2007 г. № 662).

ждения, деятельность которых может приносить коммерческую выгоду (доходы).

Представляют научный интерес результаты анализа, проведенного специалистами Института экономики города, практики создания автономных учреждений в России на федеральном, региональном и муниципальном уровнях по состоянию на середину 2010 г. [135]. На середину 2010 г. в субъектах РФ и муниципальных образованиях было создано 2337 автономных учреждений, на федеральном уровне – 12 автономных учреждений (в основном – высшие учебные заведения в различных федеральных округах). С учетом того, что всего в РФ на федеральном, региональном и муниципальном уровнях действует около 330 тыс. государственных и муниципальных учреждений всех типов, доля автономных учреждений в общем их числе крайне незначительна – менее 1%. В табл. 1.1.1 представлены созданные в Российской Федерации региональные и муниципальные автономные учреждения в разрезе сфер деятельности, прямо перечисленных в определении автономного учреждения в соответствии с Законом об автономных учреждениях.

Таблица 1.1.1. Количество созданных в РФ на региональном и муниципальном уровнях автономных учреждений по состоянию на 1.07.2010 г. в разрезе сфер деятельности

Сфера деятельности	Региональные автономные	Муниципальные автономные учреждения
Наука	16	1
Образование. В том числе:	274	632
дошкольные образовательные учреждения	2	533
учреждения начального и среднего профессионального образования	135	-
Здравоохранение	22	6
Культура	132	76
Социальная защита	227	6
Занятость населения	34	2
Физкультура и спорт	90	60
Иные сферы	639	120
ВСЕГО	1434	903

Как следует из данных табл. 1.1.1, на региональном уровне автономные учреждения создаются в основном в сферах образования, социальной защиты, культуры, спорта, а также в иных сферах, где они представлены редакци-

ями и издательствами (более 40% от «иных» автономных учреждений регионов), учреждениями поддержки предпринимательства, транспортными учреждениями, учреждениями в сфере благоустройства и пр. Среди регионов – лидеров по количеству созданных автономных учреждений особенно выделяются Республика Татарстан и Тюменская область. В Казани, например, с 1.10.2009 г. все детские дошкольные учреждения перешли в статус автономных учреждений.

Анализ информации, представленной на региональных сайтах органов власти ответственных за образование в регионах показывает, что среди автономных учреждений системы образования присутствуют в основном автономные учреждения среднего профессионального образования и учреждения дополнительного образования. К примеру, к концу 2012 в городе Санкт-Петербург образовано лишь одно автономное учреждение общего образования - автономное общеобразовательное учреждение средняя общеобразовательная школа № 577 с углубленным изучением английского языка Красногвардейского района Санкт-Петербурга.

Таким образом, проведенный анализ показывает, что регионы практически не проводят работы по переводу бюджетных образовательных учреждений общего и дополнительного образования детей в автономные учреждения. Правительство РФ, проанализировав данную ситуацию, подготовило Федеральный закон № 83-ФЗ от 8.05.2010 г., который вступил в силу с 1.01.2011 г. и существенно изменил организационно-правовую базу государственных учреждений, в том числе и в сфере общего образования. В соответствии с этим Законом образовательные бюджетные учреждения перешли на новую систему бюджетного финансирования, схожую с бюджетным финансированием автономных учреждений. Работая в новых условиях, учреждениям приходится усиливать кадровый состав своих экономических служб, создавая более благоприятные условия для перехода к автономии. По нашему мнению, одной из главных причин отказа от преобразования бюджетных учреждений в автономные являлось отсутствие специалистов, способных ра-

ботать в рыночных условиях, а также отсутствие достаточного количества методических наработок по управлению и организации бухгалтерского учета, проведению контроля.

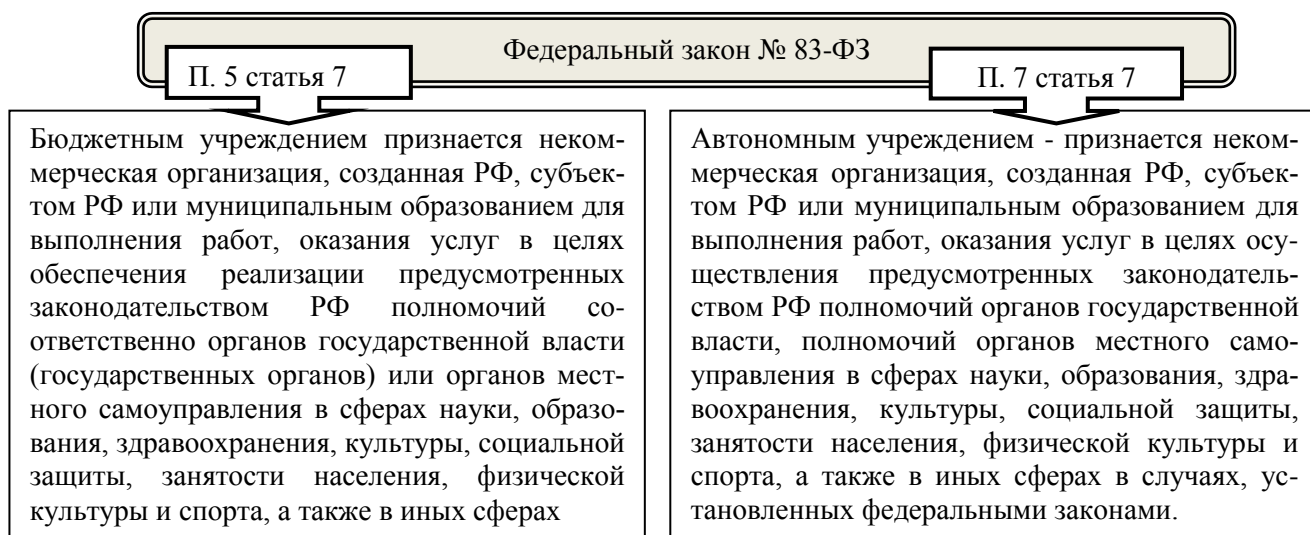


Рис. 1.1.4. Сравнимые определения двух типов гос. (или муницип.) учреждений

Сравнение определений, данных Законом № 83-ФЗ бюджетному и автономному учреждениям, приведенных на рис. 1.1.4 практически полностью совпадает, что, на наш взгляд, не может оцениваться положительно. Кроме того, режим использования в рамках оперативного управления этого имущества совпадает с режимом, определенным для бюджетных учреждений: особо ценным имуществом, закрепленным или приобретенным на средства собственника, автономное учреждение без согласия собственника распоряжаться не вправе.

Отсутствие и в определениях этих учреждений, и в содержании волеизъявлений по отношению к движению особо ценного имущества, закрепленного за учреждением собственником имущества (РФ, субфедерацией или муниципалитетом), отличительных признаков затрудняет формирование их Уставов и, соответственно, учетной политики для бухгалтерских и налоговых целей. Разница только том, что автономные учреждения наделены правом самостоятельно распоряжаться средствами от приносящей доходы деятельности и имуществом, приобретенном

за счет таких доходов. Расширение границ предпринимательской деятельности АОУ не только ставит под угрозу саму идею бесплатного образования, но и создает возможности для манипуляций бюджетными дотациями и фальсификаций отчетных показателей.

Мнение практиков об автономии кардинально различаются [16; 17; 56]. Так, Бегунов С.И., директор гимназии № 11 «Гармония», заслуженный учитель РФ, говорит: «Автономия - это здорово!: Если говорить о переходе образовательного учреждения в статус автономного, то, конечно же, возникает много проблем, трудностей, рисков, вопросов, непонимания, прежде всего, для директора, но, несмотря на всё это, я могу с уверенностью сказать, что автономия - это здорово, это прорыв, это свобода и, самое главное, - это реальная возможность для развития». По мнению Михно И.М., директора Второй Новосибирской гимназии, заслуженного учителя РФ Андросова Ю.А., зам. директора Второй Новосибирской гимназии по НМР: «существенной поддержкой мэрии Новосибирска для автономных образовательных учреждений было принятие Постановления, позволяющего автономным учреждениям оказывать платные услуги по договорным ценам. Законом предусмотрено, что автономное учреждение обязано ежегодно опубликовывать отчеты о своей деятельности и об использовании закрепленного за ним имущества в порядке, установленном Правительством РФ. Важным отчетным документом в этом плане является Публичный доклад гимназии, размещенный на ее сайте. Кроме того, и сам сайт гимназии, занявший первое место во всероссийском рейтинге школьных сайтов в 2011 г., является в определенном смысле документом, раскрывающим всю деятельность гимназии - от образовательных и управленческих вопросов до вопросов, связанных с организацией связей с общественностью, финансовой отчетностью и прочее. Помимо наблюдательного совета, в гимназии очень активно работает Совет гимназии, регулярно проводятся общие собрания коллектива, педагогические советы, заседания научно-методического совета, предметных кафедр и других структур-

ных подразделений. В гимназии осуществлен переход на принципы ответственного финансового менеджмента и гибкие формы бюджетного финансирования по результату».

Результаты проведенного исследования показывают, что в сфере образовательной деятельности России отмечается усиление тенденции снижения доли бюджетного финансирования и увеличения объемов платных услуг. Возникает вопрос о правомерности отнесения автономных образовательных учреждений к сфере некоммерческой деятельности, как это указано в базовом Законе РФ от 3.11.2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях», с введения которого начался перевод бюджетных учреждений в автономные и казенные⁶. Проведенное исследование процесса реструктуризации сети государственных и муниципальных учреждений подводит к выводу о том, что появление такого типа учреждения как автономное можно рассматривать как не вполне неудачную версию реформирования сети бюджетных учреждений (ВУЗов, школ, детских дошкольных учреждений и т.д.). В результате неудачной типизации учреждений (бюджетные, автономные и казенные) появилось нечто среднее, а потому и неестественное не только с позиций социального предназначения образовательных услуг хозяйственное образование (расширение диапазона их платности), но и с точки зрения организации бухгалтерского учета. Тогда как частные школы, колледжи и ВУЗы имеют полное право на коммерческое функционирование, при условии, что практика их лицензирования не должна носить массовый характер из-за угрозы, что в погоне за прибылью резко снизится качество образовательных услуг. Для предотвращения такой угрозы сфера платных образовательных услуг должна находиться под постоянным надзором органов, отвечающих за качество образовательных услуг. Получаемая ими прибыль оставляет базовый источник развития, поэтому учетная деятельность организуется согласно положениям РСБУ и МСФО.

⁶ Для раскрытия проблем изменения типа бюджетных учреждений и обоснования возможных путей снижения их остроты нами отведен специальный параграф 1.2 диссертации.

АОУ, функционирующие в основном за счет бюджетных дотаций в рамках целевого финансирования государственных и муниципальных заданий, позиции которых фиксируются в их Планах ФХД, это – некоммерческие организации (далее – НКО), следовательно, по нашему мнению, организация учета фактов их социально-экономической (образовательной) деятельности должна основываться на положения учета в бюджетной сфере (так называемый «бюджетный учет»). Данное утверждение во второй главе получит соответствующую доказательную базу.

По нашему мнению, в настоящее время АОУ в подавляющем большинстве должны оставаться некоммерческими, поскольку они выполняют важнейшую социальную миссию воспитание граждан и обеспечение его грамотности. В свое время выдающийся ученый П.Ф. Друкер одним из первых предопределил будущее некоммерческих организаций, указав, что «в XXI веке сектором роста в развитых странах будет не «бизнес», то есть не организованная экономическая деятельность, а - вероятнее всего - некоммерческий общественный сектор. Именно там менеджмент сегодня наиболее востребован; именно там практическое применение менеджмента, построенного на прочных принципах, опирающегося на теорию, может в кратчайший срок дать самые лучшие результаты» [23, с. 209].

Отмеченный Дж.Э. Стиглицем более 15 лет назад факт как никогда актуален для современного состояния публичных финансов и состояния экономики государственного сектора (некоммерческих организаций, в числе которых числятся автономные образовательные учреждения). «В последние годы государственные расходы, - писал Дж.Э. Стиглиц, - достигли рекордных уровней и сейчас составляют более трети валового национального продукта. Сопровождающий этот процесс дефицит федерального бюджета вызвал тревогу экономистов всех политических и теоретических взглядов. Теперь больше недостаточно знать, откуда приходят деньги. Нужно уделять внимание тому, как они тратятся» [98].

Мнения современных ученых и практиков относительно полезности перехода к новому типу учреждений и новому механизму финансирования АООУ неоднозначны. Одни специалисты полагают, что «это дает возможность учесть качество предоставляемых учреждением услуг и обеспечивает более эффективные бюджетные затраты за счет конкуренции между отдельными учреждениями» [24, с. 3-4]. Другие специалисты высказывают противоположное мнение, которое, на наш взгляд, ближе к действительности, а именно, они полагают, что «переход к финансированию государственных или муниципальных заданий настолько запутало бухгалтерский учет и отчетность, что никакой принципиальный контроль не может выявить степень экономической обоснованности ресурсов и целесообразности их использования. Это и есть искусственно созданная платформа для увода в тень бюджетных ресурсов, попросту - воровство» [42, с. 14-16; 96, с. 45-46].

Изучение актуальных публикаций руководителей образовательных учреждений, функционирующих в статусе «автономий», первоначально приводит к мысли, что главными преимуществами автономного учреждения является его самостоятельность и относительная независимость, возможность иметь собственные средства, не зачисляемые в бюджет, свободно ими оперировать, имущество, уход от ФЗ № 94⁷, регулирующий размещение заказов на оборудование, материалы и другое имущества для осуществления уставной деятельности, избавляющий учреждение от необходимости участия в конкурсах и тендерах, возможность брать кредиты в банках, участвовать в финансовых операциях. В действительности, их деятельность сопряжена с множеством проблем, многие из которых обусловлены неоднозначными трактовками законодательства, явными противоречиями бухгалтерского законодательства (Закон № 402 от 6.12.2011 г. «О бухгалтерском учете» и ПБУ) с нормативно-правовыми актами, регламентирующими организацию бухгалтерского учета (для автономных учреждений) и бюджетного учета (для их

⁷ Закон № 94-ФЗ «О размещении заказов поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» от 21.07.2005 г. (в ред. ред. от 30.12.2012 с изм., вступившими в силу с 1.01.2013).

распорядителей)⁸, а также сложностями разграничения для целей учета и отчетности некоммерческой и коммерческой деятельности автономных учреждений. Данной проблеме в главе второй диссертации нами уделяется особое внимание. В данном параграфе приведем результаты исследования экономической природы некоммерческих организаций (далее – НКО) и её влияние на содержание деятельности автономных учреждений пока вне их зависимости от отраслевой специализации. Как указывают Борисова Е.И., Полищук Л.И. [19] в исследованиях эффективности НКО преобладают четыре основных концепции оценки деятельности некоммерческого сектора. Первая - целевая концепция - связывает эффективность организации со степенью достижения ею своих целей (goal attainment approach [109]). Вторая - концепция системных ресурсов (system resource approach [109]) связывает эффективность со способностью организации обеспечить ресурсы, необходимые для ее устойчивого функционирования. Третья концепция множественности заинтересованных сторон (multiple constituencies approach; [109]) исходит из того, что различные группы потребителей услуг организации, доноры, учредители, сотрудники, государственные органы и др. - по-разному воспринимают и оценивают эффективность, вследствие чего оценка последней с необходимостью оказывается многомерной, причем различные компоненты этой оценки могут противоречить друг другу. Ситуация еще более усложняется в тех случаях, когда у потребителей услуг изначально отсутствует достаточная ясность в отношении целей и Миссии учреждения. Восприятие этих целей складывается в процессе общения и взаимодействия различных групп потребителей услуг, которые постепенно уясняют для себя смысл деятельности учреждения и на основе имеющейся, часто далеко не полной, информации выносят суждения о результатах этой деятельности. При этом вовлеченные стороны могут влиять на оценку эффективности, причем, не только традиционным

⁸ Письмо от 18.09.2012 г. № 02-06-07/3798 «Об отражении в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности бюджетных, автономных учреждений, а также в бюджетном учете и бюджетной отчетности органов, осуществляющих функции и полномочия учредителя учреждения, операций с недвижимым имуществом, в отношении которого учреждение не имеет права самостоятельного распоряжения, и особо ценным движимым имуществом».

способом, воздействуя на результаты деятельности, но и посредством манипулирования имеющейся информацией, формирования общественного мнения и пр. Такой взгляд на эффективность НКО известен как концепция социального конструктивизма (social constructivism approach) [109]).

Ни одна из названных концепций не претендует на универсальность - само их разнообразие свидетельствует о сложности задачи и отсутствии общепринятых удовлетворительных подходов к ее решению. Показательно, что во многих работах авторы пренебрегают методиками своих предшественников и предпочитают разрабатывать собственные подходы. Характерным примером может служить метод «факторного опроса» (factorial surveys). При использовании данного метода составляется набор критериев оценки анализируемых НКО, после чего формируется случайная выборка из комбинаций значений соответствующих критериев. Привлеченные эксперты дают каждому из вошедших в выборку наборов значений целевых показателей агрегированную количественную оценку в определенной шкале, после чего методами регрессионного анализа рассчитываются веса индивидуальных критериев, наилучшим образом аппроксимирующие данные экспертами оценки, и при помощи найденных весов составляется агрегированный критерий эффективности.

Развитие методологии управления системой образовательной деятельностью в России предполагает и развития учетной методологии, поскольку система учета и отчетности – это важнейший элемент системы управления процессами на макроэкономическом и микроэкономическом уровнях. В основу учета некоммерческих организаций, по мнению Семенихина В.В., заложены и выведены на главную роль второстепенные участки коммерческого учета, никогда не имевшие в базовом плане счетов самостоятельного существенного значения и практики корреспондентского использования [93]. С этим несоответствием сталкивается бухгалтер НКО, когда возникают многочисленные вопросы учета уплаченного налога на добавленную стоимость,

приобретения основных средств и начисления амортизации по ним, формирования и расходования целевых средств.

Проведенное нами исследование показывает, что в авторских концепциях, содержащих рекомендации по развитию учета и отчетности в сфере государственных и муниципальных организаций такая связь не прослеживается, т.е. развитие образовательной деятельности анализируется вне её связи с учетно-информационным обеспечением. Более того, при раскрытии проблемы учета и контроля авторы склоняются к описанию норм коммерческого учета, что не присуще АОУ, организующих учет по особому Плану счетов⁹.

Например, разрешение проблемы повышения достоверности финансовых показателей деятельности автономных учреждений Порфирьева А.В. видит в «возможности варианта составления двух балансов: один - по деятельности, осуществляемой по заданию учредителя, другой - по коммерческой деятельности [88, с. 12]. Реальность реализации данного предложения Порфирьева А.В. весьма сомнительна, поскольку для составления двух балансов потребуются две самостоятельные учетные системы, а как можно распределить расходы автономного учреждения по обслуживанию здания, в котором осуществляется и коммерческая и некоммерческая деятельность – неизвестно. В принципе, если приложить максимум усилий, привлечь мощный экономико-математический аппарат, то такое распределение можно провести, однако, оно просто лишено всякого экономического смысла.

При изучении возможностей улучшения учетно-контрольной практики АОУ нами особое внимание было уделено связи между принципами управления образовательной деятельностью на уровне министерств и ведомств, финансовой и налоговой политикой, проводимыми правительствами РФ, субфедераций, местными органами самоуправления, и собственно инициативами развития АОУ их руководителями. Для выявления такой связи был использован ситуационный анализ, позволивший также установить слабые и

⁹ План счетов и Инструкция по его применению [76]

сильные стороны системы образовательной деятельности автономного типа (рис. 1.1.5).

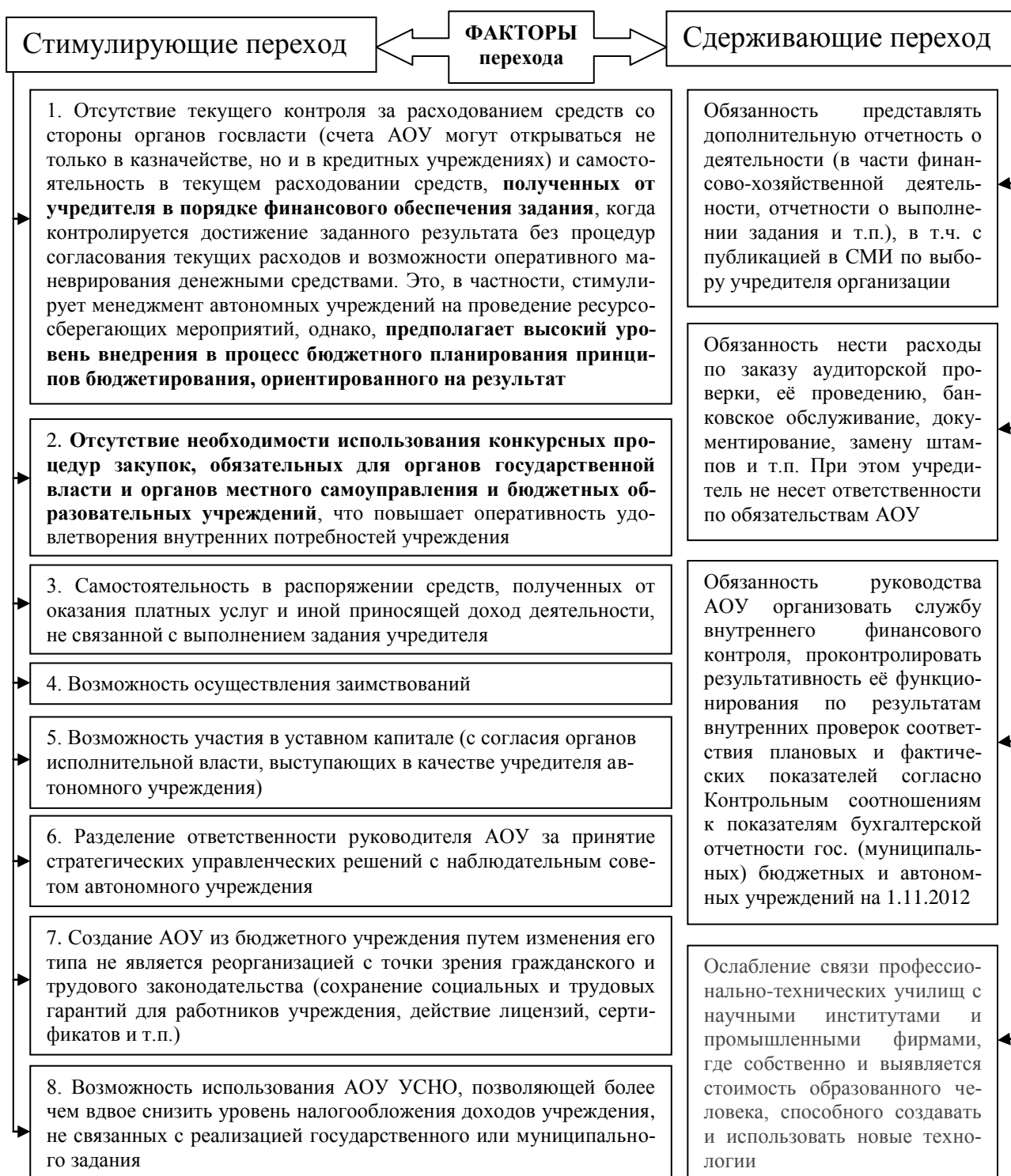


Рис. 1.1.5. Две совокупности факторов, обуславливающих переход к АОУ или сдерживающих такую реорганизацию управления деятельностью

К факторам, стимулирующим образовательные учреждения на проявление инициативы в изменении их типа на АОУ, можно отнести несколько (рис. 1.1.5). К числу «разрешающих» критериев можно отнести достаточный

(фактический или оцениваемый) уровень доходов учреждения от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности (более 10% от объемов бюджетного финансирования), укомплектованность штата учреждения специалистами соответствующей квалификации, достаточность имущества, планируемого к закреплению за АОУ, низкое удельное количество учреждений образования на количество населения, ненарушение конституционных прав граждан (в том числе на получение бесплатного общего образования).

К позитивам реформации бюджетных учреждений можно отнести то, что для вновь созданного автономного учреждения первой является аудиторская проверка бухгалтерской отчетности за период с даты принятия решения учредителем в году отчетном и до конца отчетного года. Следовательно, пройдя аудит, бухгалтерия приобретет уверенность, что её учетные записи не сопряжены ни с финансовыми, ни с налоговыми рисками.

К числу «ограничивающих» критериев можно отнести: достаточность бюджетных средств для финансового обеспечения задания учредителя; монопольное положение бюджетного учреждения на рынке образовательных услуг; высокий уровень доходов учреждения от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности (более чем в несколько раз превышающий объемы бюджетного финансирования); соответствие видов деятельности создаваемого АОУ ограничениям, налагаемым органами государственной власти и органами местного самоуправления; присутствие бюджетного учреждения в перечне учреждений, тип которых не подлежит изменению. Невозможен переход в автономное учреждение образовательных учреждений для детей-сирот, общеобразовательных школ-интернатов, специальных учебно-воспитательных учреждений закрытого и открытого типа для детей и подростков с отклонениями в психике, специальных коррекционных образовательных учреждений для воспитанников с отклонениями в развитии, образовательных учреждений для детей, нуждающихся в психолого-педагогической и медико-социальной помощи, малокомплектных сельских школ и т.п. Такие бюджетные учреждения должны быть реорганизованы или образованы в

форме казенных учреждений. Процедурная часть такого перехода представлена в прилож. 3, где охарактеризовано содержание отдельных этапов и последовательность их прохождения. Согласно информации в прилож. 3, можно заключить, что АОУ является усовершенствованной версией бюджетного образовательного учреждения. Несмотря на ряд заметных и важных отличий в правилах функционирования, основные принципы и факторы, определяющие функционирование АОУ остаются такими же, как и у бюджетных учреждений и автономных некоммерческих организаций. Таким образом, при принятии решения о создании АОУ руководству предстоит коренным образом изменить не только форму, но и стратегию развития, контролировать достижение которой будет уже новый орган - наблюдательный совет. Преобразование бюджетного учреждения в автономные должно соответствовать ряду критериев, которые можно условно разделить на «разрешающие» и «ограничивающие».

Из вышесказанного сформулируем несколько важных выводов.

Во-первых, одним из основных документов, определяющим развитие системы образования, является такая форма документа как «Концепция» (это, например Концепция модернизации российского образования на период до 2010 г.¹⁰, Концепция Федеральной целевой программы развития образования на 2011- 2015 гг.¹¹). Анализ содержания всех этих документов показывает их декларативность, тогда как необходимы установки на достижение конкретных показателей. В этих документах должны, на наш взгляд, присутствовать позиции не только по финансированию государственных и муниципальных заданий, но и учетно-информационное обеспечения выполнения таких заданий, т.е. положения об учете, анализе, контроле и отчетности автономных образовательных учреждений, получающих на выполнение заданий соответствующие дотации.

¹⁰ Одобрена Правительством РФ 29.12.2001 г.

¹¹ Утверждена распоряжением Правительства РФ от 7.02.2011 г. № 163-р.

Во-вторых, автономное учреждение - государственное или муниципальное учреждение, обладающее повышенной по сравнению с бюджетным учреждением самостоятельностью, основной функцией которого является предоставление государственных (муниципальных) услуг в соответствии с государственным или муниципальным заданием и утверждаемым учредителем Планом финансово-хозяйственной деятельности (далее - План ФХД). Основной сферой деятельности автономных учреждений является оказание услуг гражданам в части выполнения социальных обязательств, взятых на себя федеральным и региональными правительствами совместно с муниципальными властями. Предоставление качественных услуг образовательного профиля является главной задачей автономного образовательного учреждения.

В-третьих, важное значение имело принятие на федеральном уровне Указов Президента РФ об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления (от 28.06.2007 г. № 825 и от 28.04.2008 г. № 607 соответственно), непосредственно стимулирующих деятельность региональных и муниципальных органов власти по созданию автономных учреждений. Следует отметить ряд субъективных факторов, которые могут быть использованы органами исполнительной власти как основания к отказу от изменения типа бюджетного образовательного учреждения на АОУ (или к отказу в согласовании ходатайства бюджетного учреждения по этому поводу). Во-первых, доходы, полученные АОУ от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, в отличие от бюджетного образовательного учреждения, не отражаются в составе доходов бюджета и поступают в распоряжение самого АОУ, а имущество, приобретенное за счет соответствующих средств, не является государственным или муниципальным имуществом, что предполагает ведение отдельного учета.

В-четвертых, установленное для АОУ задание должно быть обеспечено необходимыми финансовыми ресурсами (должна быть исключена ситуация,

допустимая для бюджетных образовательных учреждений, когда в условиях недостаточного бюджетного финансирования оказание услуг обеспечивалось за счет доходов, получаемых учреждением).

В-пятых, исследование показывает, что в деятельности АОУ проявляются как финансовые проблемы, так и проблемы профессионального характера (сбои в организации, неотработанность образовательных программ и др.). В числе финансовых проблем остается актуальной недостаточность денежного покрытия постоянно растущих потребностей АОУ. К числу финансовых проблем организационного свойства следует отнести и вновь возникшие с момента реструктуризации учреждений сложности учетного, аналитического и контрольного свойства.

1.2. Влияние реорганизации управления образовательной деятельностью на принципы и правила бухгалтерского учета в автономных учреждениях

Как было обосновано в предыдущем параграфе 1.1 диссертации, законодательство Российской Федерации предоставляет органам государственной власти и местного самоуправления широкий круг полномочий в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, средств массовой информации, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, относимых Законом «Об НКО¹²» к некоммерческой деятельности. Для выполнения таких полномочий Законом № 174¹³ с 2007 г. в состав правоотношений в сфере некоммерческой деятельности были введены новые экономические субъекты – автономные учреждения (вновь образованные или созданные путем изменения типа в соответствии с Законом № 83 от 8.05.2010

¹² Закон «Об НКО № 174-ФЗ от 3.11.2006 г. (с изменениями от 3.12.2012 № 240-ФЗ). Отнесение автономных учреждений к НКО не запрещает им вести деятельность для получения доходов.

¹³ Закон № 174-ФЗ от 3.11.2006 г. «Об автономных учреждениях» (с изм. от 3.12.2012 согласно Закону № 240-ФЗ).

г.). Автономное учреждение (далее – АУ) функционирует на каждом из уровней власти (федеральной, субфедеральной и местной), соответственно этому формируется задание по уставной деятельности и выделяются субсидии. Способы достижения целей уставной деятельности различаются в зависимости от типа учреждения, основные отличия которых представлены в табл. 1.2.1.

Таблица 1.2.1. Специфические отличия бюджетного и автономного учреждения (по состоянию на 2013 г.)

Критерий	Бюджетное учреждение	Автономное учреждение
Имущественное право	Бюджетное учреждение лишено права отчуждать либо иным способом распоряжаться имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным этим учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества. Следовательно, это определяет правила учета оборота имущества, исчисления его износа, обновления и т.д.	Имущество автономного учреждения, приобретенное им за счет доходов от коммерческой деятельности, поступает в самостоятельное распоряжение руководства, а учет оборота имущества ведется в разрезе ответственных лиц
Основная деятельность	Реализация официально признанных образовательных программ	Реализация официально признанных образовательных программ
Механизм финансирования образовательной деятельности	учредитель финансирует из бюджета деятельность учреждения из расчета установленных нормативов на одного обучающегося (в ряде случаев отдельные расходы финансируются независимо от количества обучающихся) в соответствии с утвержденной им сметой доходов и расходов. Учреждение получает выделяемые ему по смете денежные средства в соответствии с процедурой, установленной бюджетным законодательством, т.е. путем регулярных ассигнований, поступающих на лицевой счет учреждения в казначействе	Учредитель устанавливает задания в соответствии с предусмотренной его уставом основной деятельностью. Автономное учреждение осуществляет в соответствии с заданиями учредителя и обязательствами перед страховщиком по обязательному социальному страхованию деятельность, связанную с выполнением работ, оказанием услуг, частично за плату или бесплатно. Учредитель осуществляет финансовое обеспечение выполнения задания с учетом расходов на содержание недвижимого имущества, закрепленного за автономным учреждением учредителем или приобретенного автономным учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем, расходов на уплату налогов, а также финансовое обеспечение развития автономных учреждений в рамках программ, утвержденных в установленном порядке. Финансовое обеспечение осуществляется в виде субвенций и субсидий из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ и иных не запрещенных федеральными законами источников

Выбор типа учреждения влияет на принципы организации (формирования Плана) и методы финансово-хозяйственной деятельности, которые напрямую определяют концепцию организации бюджетного или бухгалтерского учета (разработка учетной политики и ведение учетных регистров, составление отчетности; проведение проверок в рамках внутреннего финансового контроля). Для этой цели Минфином РФ были утверждены четыре нормативных регламента учетных и контрольных действий в каждом из типов государственных (или муниципальных) учреждений: приказ № 157н (для всех), приказ № 162н (для казенных), приказ № 174н (для бюджетных), приказ № 183н (для автономных). Взаимоподчиненность учетных регламентов в отношении формирования учетной политики и осуществления практической учетной деятельности в государственных и муниципальных учреждениях разного типа проиллюстрировано на рис. 1.2.1.

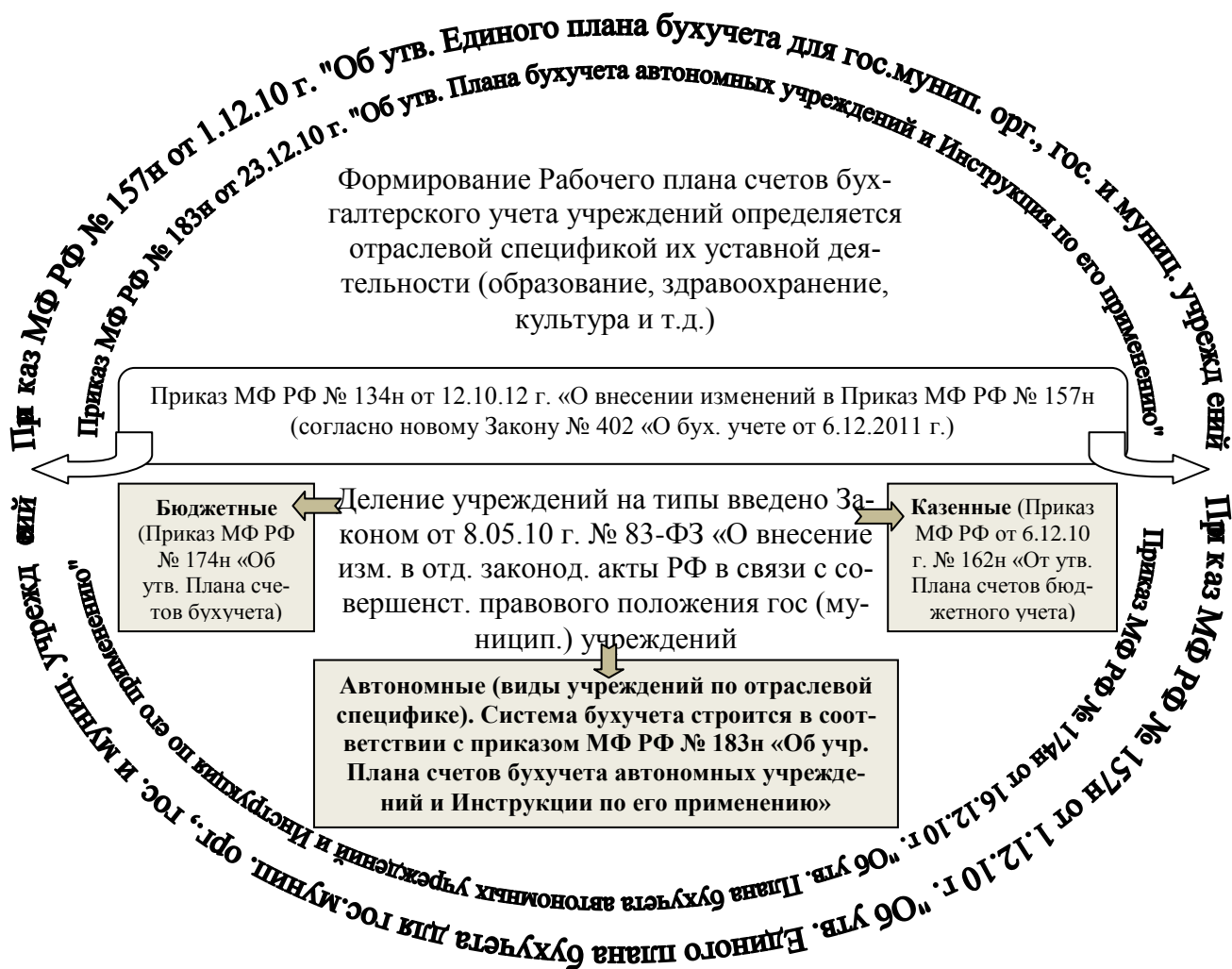


Рис. 1.2.1. Система нормативно-правового регламента организации бухгалтерского учета в государственных и муниципальных учреждениях Российской Федерации

Движение денежных средств на выполнение учреждением возложенных на него обязанностей осуществляется как через открываемые в кредитных организациях счета, так и через лицевые счета соответствующих территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов РФ, муниципальных образований.

Данное обстоятельство усложняет организацию учета движения денежных средств и на уровне самого учреждения, и на уровне территориальных органов Федерального казначейства, финансовых органах субъектов РФ, муниципальных образований, обязанных для этих целей открывать дополнительные счета бюджетного учета. Кроме того, на практике учредитель автономного учреждения может вести учет, руководствуясь положениями Инструкциями и № 157, и № 162¹⁴. Сами же АУ организуют бухгалтерский учет согласно Приказу МФ РФ № 183¹⁵, в котором отсутствуют четкие методические рекомендации по организации учетно-расчетных отношений с казначейскими органами всех уровней. В связи с тем, что АУ вправе внести деятельность, приносящую дополнительный доход, их бухгалтерские службы сталкиваются на практике с целым комплексом проблем ведения учета и составления отчетности по результатам коммерческих сделок, часть доходов от которых используется на уставную деятельность, финансируемую по Плану ФХД за счет бюджетных субсидий. Такого рода сложная конвергенция учетных правил и фактических учетных действий бухгалтерских служб АУ, часто не вписывающихся в эти правила, препятствует совершенствованию прямых функций АУ в сфере науки, образования, культуры и т.д., поскольку размер дотаций на их реализацию ограничен бюджетным законодательством, а практика привлечения дополнительных финансовых ресурсов (грантов, средств эндаумент-фондов, крауфандинга и др.) не урегулирована коммерческим

¹⁴ Приказ Минфина РФ от 1.12.10 г. № 157 «Об утв. Единого плана счетов бухучета...» (в ред. Приказа МФ РФ № 134н от 12.10.12 г.) и Приказ Минфина РФ от № 162 от 6.12.10 г. (в ред. Приказа МФ РФ № 174н от 24.12.12г.).

¹⁵ Приказ Минфина РФ от 23.12.2010 г. № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению».

(корпоративным) финансовым законодательством. Данные пробелы законодательства негативно сказываются на совершенствовании учетной парадигмы в отношении оборота всех видов ценностей (денежных и материально-вещественных) некоммерческих организаций. Организация учета средств бюджетов всех уровней, осуществляемая казенными учреждениями, регламентируется отдельным Приказом МФ РФ № 162 (в ред. Приказа № 174 от 24.12.12 г.), что также создает дополнительные нагромождения учетной конструкции дополнительными счетами, ведение которых регулируется особыми правилами. К тому же номер приказа МФ РФ об изменениях в 2012 г. регламентов бюджетного учета совпал с номером приказа МФ РФ, регламентирующего бухгалтерский учет бюджетных учреждений. Для опытных бухгалтеров НКО такое дублирование не опасно, однако, для остальных оно может послужить причиной практических ошибок при ведении бухгалтерских записей. Кроме того, территориальные органы Федерального казначейства, финансовые органы субъектов РФ, муниципальных образований (т.е. казенные учреждения) открывают специальные счета в учреждениях ЦБ РФ, кредитных организациях без взимания платы для обслуживания счетов, открываемые им для учета операций со средствами, поступающими в адрес автономных учреждений¹⁶.

Все учреждения, независимо от их типа, обязаны при разработке учетной политики руководствоваться положениями Инструкции № 157н, устанавливающей Единый порядок применения субъектами учёта Единого плана счетов, обязательные общие требования к учёту нефинансовых активов, финансовых активов, обязательств, операций, их изменяющих, общие способы и правила организации и ведения бюджетного учёта государственными (муниципальными) учреждениями путём сплошного непрерывного и документального учёта всех операций с активами и обязательствами. С 2011 г. разделы Единого плана счетов дополнены новыми счетами, ранее не применявшимися в бюджетных организациях. В разделе «Нефинансовые активи-

¹⁶ Эта норма введена Законом от 18.07.2011 г. № 239-ФЗ.

вы» основные средства организаций разделены на четыре группы: недвижимое имущество, особо ценное движимое имущество, иное движимое имущество учреждения и предметы лизинга; материальные запасы группируются по трем категориям - особо ценное движимое имущество, иное движимое имущество и предметы лизинга. В группировке материальных запасов добавлено два счета - 010508000 «Товары» и 010509000 «Торговая наценка». Введен новый счет для контроля за использованием субсидий - 010900000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг», который делится на четыре группы: «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг», «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг», «Общехозяйственные расходы», «Издержки обращения».

Судя по наличию в Инструкции № 157н, положений, ранее отсутствовавших в учетных регламентах, а именно: определения прямых затрат, накладных расходов, общехозяйственных расходов, издержек обращения; способы распределения накладных расходов и общехозяйственных расходов; вопросы организации учета затрат в учреждении, а также изменения последующих лет можно предположить, что собственно бюджетный учет все больше приближается к коммерческому учету. Это означает, что попытки принципиально разграничить парадигмы бюджетного и бухгалтерского учета безосновательны. Различаются правособственнические основы деятельности (коммерческая и некоммерческая), а соответственно, некоммерческие организации учитывают движение бюджетных ресурсов по смете (доходы и расходы), а коммерческие организации ведут полноценный бухгалтерский учет по РСБУ и МСФО (при соответствующих законодательных требованиях по составлению такой финансовой отчетности).

В отличие от казенных и бюджетных учреждений, у которых в 24-26 разрядах Счета бухгалтерского учета отражаются коды классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ), у автономных учреждениях в этих разрядах указывается аналитический код поступлений, выбытий объектов учета в структуре, утвержденной Планом финансово-

хозяйственной деятельности. В Рабочем плане счетов (19-23 разряды номера счета) отражается синтетический код счета Единого плана счетов. Заметим, что вместо применяемых до 2010 г. четырех кодов вида финансового обеспечения (деятельности) с 2011 г. уже используются девять.

Как показали результаты проведенного нами исследования, инструктивные рекомендации в отношении разработки Рабочего плана счетов не всегда выдерживаются. Это вызвано разнообразием в условиях реальной практики видов деятельности учреждений и методов финансирования заданий, выдаваемых им органами власти в центре и на местах. В прилож. 8; 11 приведены примеры, когда при разработке рабочего Плана счетов АОУ бухгалтер прибегает к использованию КОСГУ. Разумеется, это не противоречит нормам Инструкции № 157н, но все-таки усложняет учетные действия и в ряд случаев приводит к ошибочным записям в регистрах учета. Для предотвращения такой практики в диссертации разработан вариант рабочего Плана счетов для АОУ, который уже применяется на практике.

Изучение содержания приведенных на рис. 1.2.2 документов показывает, что наименование счетов и бухгалтерского, и бюджетного учетов практически совпадают, как и совпадают их коды за некоторым отличием (рис. 1.2.2).

Наименование счета	Номер счета								
	код								
	аналитический классификационный	вида фин. обес- пече- че- ния	синтетического счета			аналитиче- ский по КОСГУ			
			объекта учета	груп- пы	ви- да				
Учреждения, ведущие бухгалтерский учет (Инструкции № 157 (по Единому плану счетов, № 174 (по бюджетным учреждениям), № 183 (по автономным учреждениям), вместо «вида фин. обеспечения» проставляется «вид деятельности»)	номер разряда счета								
	1 - 17	18	19	20	21	22	23	24	25
1	2								

В этой колонке Плана счетов бюджетного учета указывается «аналитический по Бюджетной классификации»

Рис. 1.2.2. Различия в квалификационных кодах Планов счетов

На основе Единого Плана счетов и Инструкции по его применению каждое АУ разрабатывает и утверждает Рабочий план счетов бухгалтерского учета операций учреждения. Аналитические коды в номере счета Рабочего плана счетов отражаются:

в 1-17 разрядах - аналитический код по классификационному признаку поступлений и выбытий;

в 18 разряде - код вида финансового обеспечения (деятельности);

в 24-26 разрядах - аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета. Для АУ в 24-26 разрядах отражается аналитический код поступлений и выбытий объектов учета в структуре, утвержденной Планом финансово-хозяйственной деятельности, что отличает организацию их учета от других учреждений. Так, для казенных учреждений и бюджетных учреждений - коды классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ).

Как предполагалось разработчиками учетных регламентов, они должны были способствовать формированию экономически обоснованной учетной политики учреждения в зависимости от его типа. В действительности, как подтверждает реальная учетная практика, в этих регламентах особенности ведения бухгалтерского или бюджетного учета оказались четко не прописанными, что нередко приводит к непреднамеренным искажениям записей и показателей отчетности.

В Плане счетов бухгалтерского учета АУ в отличие от плана бюджетного учета отсутствуют счета «Увеличение (уменьшение) стоимости жилых помещений», «Увеличение (уменьшение) стоимости транспортных средств - недвижимого имущества учреждения», «Увеличение (уменьшение) стоимости нематериальных активов» и других счетов, отражающих увеличение или уменьшение стоимости объектов учета. Незначительные отличия кодовых конфигураций и названий счетов бухгалтерского и бюджетного учетов ставят под сомнение необходимость существования нескольких Инструкций по

учету, положения которых, помимо прочего, должны еще укладываться в нормы приказа МФ РФ № 157н.¹⁷ Как известно, любые бухгалтерские записи в учете автономного или бюджетного учреждения должны стыковаться а) с соответствующими записями в учете государственных или муниципальных органов, осуществляющих финансирование их хозяйственных операций (фактов хозяйственной жизни) и б) с учетными записями органов кассового исполнения бюджета (т.е. органов Федерального казначейства и финансовых органов). Тем самым, переплетаются учетные нормы, регламентируемые разными инструкциями, усложняя учетный процесс, дублируя информационные потоки и утяжеляя документооборот и каналы информационно-коммуникационных связей.

На недопустимую двойственность правового регламента функционирования автономных учреждения указывают и такие ведущие российские ученые как Е.Р. Баханькова, А.А. Вавилова, М.В. Мельник и другие. В частности, они отмечают, что «в связи с предоставлением автономному и бюджетному учреждениям значительных правомочий по участию в гражданском обороте Закон 174-ФЗ и Закон 7-ФЗ приблизили правовое регулирование организации и деятельности учреждения к правовым конструкциям, свойственным хозяйственным обществам. Как следствие этого, автономное и бюджетное учреждение приобрели в известной степени двойственную природу: в них объединились черты государственного (или муниципального) бюджетного учреждения, частично финансируемого из соответствующего бюджета, и некоммерческой организации, пользующейся в соответствии с абз. 2 п. 3 ст. 50 ГК РФ возможностью осуществлять предпринимательскую деятельность, не отклоняясь от целей, «направленных на достижение общественных благ» (п. 2 ст. 2 Закона 7-ФЗ). Характеризующие автономные учреждения правовые признаки позволяют утверждать, что по своей сути эти юридические лица

¹⁷ Приказ МФ РФ от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов гос. власти (гос. органов), органов местного самоуправления, органов управления гос. внебюджетными фондами, государственных академий наук, гос. (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (в ред. приказа МФ РФ от 12.10.2012 г. № 134н «О внесении изменений в приказ МФ РФ от 1.12.2010 г. № 157н»).

близки к коммерческим организациям, например к унитарным предприятиям, функционирующим в непроизводственной сфере. Но, в отличие от унитарных предприятий, имущество предоставляется автономным учреждениям на праве оперативного управления, а не хозяйственного ведения» [16; 59; 66]. Приведенные выше суждения ведущих российских ученых-бухгалтеров и ученых-аудиторов только подтверждают правомерность нашего утверждения о необходимости трансформации содержания и структуры управления автономными образовательными учреждениями, позитивным последствием которой будет упрощение бухгалтерского учета и обеспечения прозрачности их финансовой отчетности. При четком разделении образовательных учреждений на государственные и частные по принципу «безо всяких автономий», позволит применять к частным организациям, нерадиво выполняющих свои образовательные функции, законодательство о банкротстве, к сожалению, в настоящее время эти нормы на автономные учреждения не распространяется [2 (п. 1 ст. 65); 82].

Крайняя нестабильность бюджетного законодательства, отчасти вызванная отсутствием научно обоснованной стратегии в части направлений и объемов бюджетного финансирования (все новые и новые проекты, требующие корректировок бюджетных назначений при нисходящей динамике доходов федерального и региональных бюджетов), приводит и к пересмотру объектов учета, появлению новых, например, «бюджетные инвестиции». Автономные учреждения, которым предоставляются бюджетные инвестиции, наряду с бухгалтерским учетом (Инструкция МФ РФ № 183н) обязаны обеспечить ведение еще и бюджетного учета в порядке, установленном Инструкцией № 162н. Отчетность в части операций по бюджетным инвестициям составляется и представляется согласно Инструкции № 191н¹⁸, то есть аналогично ведению учета и составления отчетности в части публичных обязательств. Остальные процедуры по формированию показателей отчетности АУ, как известно, ведут, руководствуясь нормативными положениями Ин-

¹⁸ Письмо Минфина РФ № 02-03-05/367, Письмо Казначейства РФ № 42-7.4-05/5.1-64 от 3.02.2012 г.

струкции МФ РФ № 33н¹⁹. На этом основании АУ открывает два вида счетов учета: лицевые и бухгалтерские счета. На отдельных лицевых счетах автономных учреждений, открытых им в территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов РФ, муниципальных образований отражаются операции со средствами, поступающими автономным учреждениям из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ в соответствии с п. 5 статьи 79 Бюджетного кодекса РФ в порядке, установленном соответственно Правительством РФ, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ, местной администрацией муниципального образования. Те же различия по ведению лицевых счетов и счетов бухгалтерского учета касаются расходов, финансируемых из разных источников (бюджетных или иных средств), и соответственно, по-разному формируется отчетность о расходовании средств АУ.

Не успели бухгалтера НКО адаптироваться к учету бюджетных инвестиций, как в 2013 г. последовали новые изменения бюджетного и бухгалтерского законодательства²⁰. В п. 21 Инструкции № 157н название 6-го кода источника финансового обеспечения учреждений «бюджетные инвестиции» вновь изменено на «субсидии на цели осуществления капитальных вложений». Как объясняют чиновники финансового ведомства, цель изменений – «субсидийный» характер бюджетных инвестиций и появление оснований для применения налоговой льготы по налогу на прибыль (подп.14 п. 1 ст. 251 НК РФ) и по НДС (подп.4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ) при условии, что строительство (реконструкция) объектов недвижимого имущества за счет таких капитальных вложений было включено в государственное или муниципальное задание учреждения.

¹⁹ Приказ Минфина РФ от 25.03.2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» (с изм. и доп. от 26.10.2012 г.).

²⁰ Минфин России Приказом от 12.10.2012 г. № 134н (далее - Приказ № 134н) внес целый ряд изменений и уточнений в отдельные положения Инструкции по применению Единого плана счетов бухучета для гос. и муницип. учреждений, утв. Приказом Минфина России от 1.12.2010 № 157н.

Как позитивный момент можно отметить изменение, внесенное Приказом № 134н в Инструкцию № 157н, представляющее бухгалтеру НКО (включая АОУ) более широкие методические возможности в формировании учетной политики. С 2013 г. бухгалтер АОУ как субъект учета может вводить не только дополнительные аналитические коды синтетических счетов Единого плана счетов (п. 1 Инструкции № 157н), но и дополнительные забалансовые счета. Расширение методических параметров учетной политики, действительно предоставит бухгалтеру оперативно изменять структуру объектов забалансового учета, что обеспечит более полную реализацию принципа гибкости всей учетной и контрольной системы АОУ.

Не использованные в текущем финансовом году остатки средств, предоставленных автономному учреждению из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ в соответствии с абзацем первым п. 1 статьи 78.1 Бюджетного кодекса РФ, используются в очередном финансовом году в соответствии с планом финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения для достижения целей, ради которых это учреждение создано (часть 3.15 введена Законом от 18.07.2011 г. № 239-ФЗ). В коммерческом учете это предполагает формирование суммы начального сальдо на соответствующих бухгалтерских счетах, а по правилам, так называемого бюджетного учета» автономное учреждение возвращает остатки средств на соответствующий Единый казначейский счет²¹. Правда, в п.1.13 Закона «Об АУ» есть оговорка, что «остатки средств, перечисленные автономными учреждениями в соответствующий бюджет бюджетной системы РФ, могут быть возвращены автономным учреждениям в очередном финансовом году при наличии потребности в направлении их на те же цели в соответствии с решением соответствующего органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя автономного учреждения». Однако, уверенность в том, что данная сумма вновь будет зачислена на счет именно этого автономно учреждения, пол-

²¹ Данная норма введена Законом от 18.07.2011 г. № 239-ФЗ

ностью отсутствует, поскольку часто содержание финансово обеспечиваемых целей из года в год меняются.

Порядок отражения в бухгалтерском учете автономных учреждений, (равно как и в системе бюджетного учета учредителей этих учреждений²²) субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания и порядок учета субсидий на иные цели согласно регламенту Минфина РФ различается. Так, в соответствии с положениями Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета²³ бюджетные обязательства на соответствующий финансовый год (финансовый год и плановый период) по предоставлению согласно статье 78.1 БК РФ из соответствующего бюджета субсидий автономным учреждениям на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием ими в соответствии с государственным (муниципальным) заданием государственных (муниципальных) услуг (выполнением работ), а также субсидий на иные цели, не связанные с выполнением государственного (муниципального) задания, отражаются в сумме заключенных соглашений в регистрах бюджетного учета (Инструкция МФ РФ № 162н).

В соответствии с БК РФ (третий абзац п. 1 ст. 78.1) объем и условия предоставления АУ субсидий на иные цели из федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов РФ, бюджетов субъектов РФ и бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов, местных бюджетов устанавливается или правительством РФ, или высшим исполнительным органом субфедераций, или местной администрацией в зависимости от правовой принадлежности учредителя АУ. Этим и объясняется различия организации учета движения этих субсидий (одновременно могут применяться нормы из Инструкций и бухгалтерского, и бюджетного учета).

В статье 3.23 Закона «Об АУ» № 174-ФЗ (в ред. Закона № 83-ФЗ от 8.05.2010 г.) «Контроль за деятельностью автономных учреждений...» сказа-

²² Инструкция по применению Плана счетов бюджетного учета утверждена приказом Минфина России от 6.12.2010 № 162н.

²³ Единый план счетов бухучета для органов гос. власти (гос. органов), органов местного самоуправления, органов управления гос. внебюджетными фондами, гос. академий наук, гос. (муниципальных) учреждений утвержден приказом Минфина России от 1.12.2010 № 157н.

но, что «автономное учреждение (АУ) отвечает по своим обязательствам имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, за исключением недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за ним учредителем или приобретенных автономным учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение этого имущества». Возникает вопрос о том, как может АУ отвечать по своим обязательствам имуществом, не являясь его собственником. Исчерпывающего ответа законодательство об АУ не содержит.

Законом определено, что «ежегодно АУ обязано опубликовывать отчеты о своей деятельности и об использовании закрепленного за ним имущества в определенных учредителем АУ средствах массовой информации (СМИ). На практике такие публикации единичны, а содержание отчетов сводится к весьма общим характеристикам. Главные сведения о показателях Плана ФХД, целевом использовании бюджетных дотаций на выполнение установленных им заданий СМИ не публикуют. Вовсе отсутствует информация о доходах и расходах АУ, осуществляемых им в рамках предпринимательской деятельности, поскольку ныне действующие правила учета и составления соответствующей отчетности идентификацию такой информации делают невозможной. Тогда как статья 3.23 «Контроль за деятельностью автономных учреждений ...» Закона «Об АУ» № 174-ФЗ обязывает эти учреждения «вести бухгалтерский учет, представлять бухгалтерскую отчетность и статистическую отчетность в порядке, установленном законодательством РФ и предоставлять информацию о своей деятельности в органы государственной статистики, налоговые органы, иные органы и лицам в соответствии с законодательством РФ и своим Уставом».

Одной из причин информационного вакуума в СМИ в отношении результатов деятельности АУ можно считать то, что отчет о таких результатах, включая отчетные сведения об использовании закрепленного за учреждением государственного (или муниципального) имущества составляется и утверждается в порядке, установленном органом, осуществляющим функции и

полномочия учредителя, т.е. того же органа государственной (или муниципальной) власти. Несмотря на то, что общие требования МФ РФ к финансовой отчетности²⁴ включают принцип гласности, в практике АУ он не реализуется в должной степени, что следует из приведенной выше цитаты Закона № 239-ФЗ. В первую очередь содержание отчета и условия его опубликования определяются органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя автономного учреждения, а требования МФ РФ в отношении отчетности АУ сводятся лишь к общим позициям (сроки, документирование, отчасти контроль за достоверностью показателей)²⁵.

По действующему законодательству финансовое обеспечение выполнения АОУ государственного (муниципального) задания осуществляется в виде субсидий из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ и иных не запрещенных федеральными законами источников с учетом расходов на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за АОУ учредителем 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, включая и земельные участки. При сдаче с согласия учредителя в аренду недвижимого имущества или особо ценного движимого имущества, закрепленных за АОУ учредителем или приобретенных им за счет средств, специально выделенных учредителем на эти цели, финансовое обеспечение содержания такого имущества учредителем не осуществляется. На практике средства от аренды необходимы АОУ для развития уставной деятельности, а ограничение финансового обеспечения мероприятий, направленных на развитие АОУ²⁶ только субсидиями из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ явно сужает возможности решения данной задачи.

²⁴ Пункт 12 Закона «Об АУ», введенный Законом от 18.07.2011 г. № 239-ФЗ.

²⁵ Тот же Закон № 239-ФЗ.

²⁶ Перечень мероприятий определяется органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя.

В соответствии с федеральным законодательством учредитель финансирует выполнение государственного задания по нормативу финансовых затрат или утвержденному заданию, расходы на содержание недвижимого и особо ценного движимого имущества (при сдаче в аренду - не финансируется), расходы по уплате налогов (объект налогообложения - недвижимое и особо ценное движимое имущество, в том числе земельные участки), расходы на развитие АОУ в рамках утвержденных программ. Кроме того, учредитель может (но не обязан) финансировать расходы на создание АОУ и иные расходы, непосредственно не связанные с оказанием услуг в рамках задания.

Финансовые нормативы на обеспечение оказания государственной услуги могут рассчитываться для каждой услуги, оказываемой АОУ, а также для каждой единицы оказания государственной услуги, при этом возможно утверждение системы поправочных коэффициентов, учитывающих значимые факторы, оказывающие влияние на стоимость оказания услуг.

В настоящее время многие руководители АОУ крайне обеспокоены тем, что может быть снижение бюджетного финансирования на выполнение муниципального задания либо само задание может быть снижено, а, соответственно, и финансирование, хотя российским законодательством гарантируется стабильное бюджетное финансирование образовательной деятельности²⁷.

На наш взгляд, именно такие опасения, неуверенность в стабильности методов управления образовательной деятельностью не мотивирует их к поиску новых методов ведения учета, контроля и способов подготовки отчетной информации. Обеспечение стабильности финансирования руководители АОУ видят во введении в действие норматив на содержание зданий под гарантии органа власти, под управлением которого они находятся. Такие предложения обусловлены проблемой оплаты коммунальных услуг: при росте тарифов на эти услуги в течение года бюджетное финансирование остаётся

²⁷ Федеральный закон от 3.12.2012 № 216-ФЗ (ред. от 2.12.2013) «О федеральном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 гг.» [147]

прежним либо снижается, как произошло в этом году, более того, автономные учреждения могут лишиться льгот, существующих в муниципалитете для бюджетных учреждений при оплате коммунальных платежей.

Определённый риск есть при выборе кредитной организации, чтобы не потерять накопления в случае банкротства банка. В то же время нужны выгодные для АОУ условия работы с банком. Поэтому директору АОУ совместно с наблюдательным советом необходимо проанализировать эту ситуацию с учётом опыта самого образовательного учреждения и других организаций. Успех внебюджетной деятельности во многом зависит от эффективной работы маркетинговой службы. Поскольку в АОУ маркетинговую службу создать невозможно по финансовым причинам (а это ещё одна проблема в работе АОУ), важную роль играет организатор внебюджетной деятельности. По сообщению руководителей АОУ в их регионах нет проблем со специалистами, способными успешно выполнять функции всей маркетинговой службы (проводить маркетинговые исследования: анализ рынка услуг, изучение потребительского спроса и предпочтений, обеспечивать маркетинговое планирование: создание и поддержание информационной системы, планирование ассортимента услуг, цен, вариантов обслуживания заказчиков, организовывать продажи услуг: создание условий для их продвижения, координация действий всех занятых в оказании услуг, проведение рекламных акций). Вся проблема в финансировании заданий и более того – в отставании таких заданий от требований потребителей образовательных услуг, не говоря уже о позитивах зарубежной практики.

Действующее законодательство строго ограничивает руководство АУ в вопросах финансирования, организации учетной политики, составления отчетности, осуществления контроля, налогообложения, кредитования, регламентированных федеральным законодательством РФ (Налоговый и Бюджетный кодексы, Законы «О бухучете», «О Банках и банковской деятельности» и др.). Например, «к компетенции руководителя автономного учреждения (директора, генерального директора, ректора, главного врача, художественного

руководителя, управляющего и другого) относятся вопросы осуществления текущего руководства деятельностью автономного учреждения, за исключением вопросов, отнесенных федеральными законами или уставом автономного учреждения к компетенции учредителя автономного учреждения, наблюдательного совета автономного учреждения или иных органов автономного учреждения» (ст. 13, п. 1 Закона «Об АУ № 174-ФЗ»).

В связи с этим на практике часто возникают сложности с осуществление для целей развития АОУ крупных сделок. По Закону «Об АУ № 174-ФЗ» крупной сделкой «признается сделка, связанная с распоряжением денежными средствами, привлечением заемных денежных средств, отчуждением имущества (которым по Закону «Об АУ» № 174-ФЗ вправе распоряжаться самостоятельно), а также с передачей такого имущества в пользование или в залог, при условии, что цена такой сделки либо стоимость отчуждаемого или передаваемого имущества превышает 10% балансовой стоимости активов АОУ, определяемой по данным его бухгалтерской отчетности на последнюю отчетную дату. Ориентирование процентного ограничения суммы сделки балансовой стоимости не представляется целесообразным, поскольку все контрагенты АОУ функционируют в плоскости рыночного ценообразования. В ряде единичных случаев Уставом АОУ предусматривается меньший размер крупной сделки, однако, это разрешается, как правило, крупным АОУ федерального статуса (университетам, научным организациям, музеям и т.п.). Соответственно, введение вышеназванных ограничений, наряду с различиями в организации учетных действий, значительно сужает возможности менеджерам АОУ формировать свою учетную политику.

В учетной политике автономных образовательных учреждений (АОУ) должны быть отражены все специфические особенности учета и формирования отчетности АОУ как в части результатов уставной, так и чисто предпринимательской деятельности (например, сдача помещений в аренду). Отсутствует должное нормативно-правовое обеспечение бухгалтерского учета и контроля специфических источников финансирования деятельности АОУ

(Краудфáндинг²⁸, Эндаумент-фонды, другие). В связи с этим возникают сложности формирования позиций учетной политики АОУ, обусловленные тем, что рекомендации Положений по бухгалтерскому учету касаются, прежде всего, организации учетной деятельности коммерческих организаций.

Не может существовать методологии «полукоммерческого, полубюджетного» учета, а именно на такую систему бухгалтерского учета и отчетности переведены автономные образовательные учреждения. Это противоречит не только Принципам классического учета, его базовой парадигме, но и здравой логике. На этом основании нами была предпринята попытка развить методические положения по формированию учетной политики АОУ, опираясь на предлагаемые методологами учета в НКО наиболее удачные варианты её составления. Предлагаемый нами вариант Учетной политики для АОУ отличается от известных ниже приведенными тремя компонентами²⁹. Полное содержание компонентов учетной политики для АОУ приведено в прилож. 16.

1. Наряду с типовыми компонентами в организационной части учетной политики (причины изменения содержания методов в учетной политике, действующая нормативная база), предложено указывать исчерпывающую информацию о деятельности АОУ (учредитель, имущество и имущественные права, структура управления, источники финансирования по видам: дотации и коммерческие доходы, методы оценки финансово-хозяйственной деятельности).

2. Предложено определять бухгалтерские стандарты АОУ, руководствуясь принципами и правилами коммерческого законодательства (Закон № 402 «О бухучете» от 6.12.2011 г., весь пакет ПБУ об его исполнении). Это обеспечит продвижение учетной парадигмы к модели унификации учетных принципов и методических правил и в отношении учреждений образования, науки и др.

3. Предложено для повышения уровня достоверности отчетной информации АОУ ввести как самостоятельный компонент учетной политики положе-

²⁸ Краудфáндинг (так называемое «народное финансирование», от англ. crowd funding, crowd - «толпа», funding - «финансирование») - это коллективное сотрудничество людей (доноров), которые добровольно объединяют свои деньги или другие ресурсы вместе. «Толпа» мелких инвесторов в настоящее время достаточно успешно заменяет банки и финансовые корпорации, помогая обеспечивать финансовыми ресурсами перспективные инновационные проекты научно-производственных и образовательных учреждений (стартапы).

²⁹ Содержание всех трех нижеприведенных позиций более основательно будет раскрыто в главе 3 диссертации.

ния, регламентирующие внутренний контроль за соблюдением счетными работниками АОУ норм федерального законодательства (ГК РФ, БК и НК РФ, Закона «О бухучете» и др.). Также здесь должно быть записана норма о повышении гласности публикуемой отчетности о финансово-хозяйственной деятельности, прописанной в Плане АОУ.

На наш взгляд, расширение компонентов учетной политики требованиями о действенном внутреннем контроле предопределено повышением его законодательного статуса. Так, с 1.01.2013 г. согласно ст. 19 Закона от 6.12.11 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) все экономические субъекты должны осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а те, которые подлежат обязательному аудиту, также и внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности (за исключением случаев, когда руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя)³⁰. На основе материала параграфа сформулируем следующие резюмирующие предложения. Во-первых, существующие в настоящее время сложности организации учета и составления отчетности учреждениями, на которые возложены обязанности выполнения государственных или муниципальных заданий в той или иной сфере их специализации, могут быть сняты посредством их новой структуризации. Все учреждения следует разделить на две совокупности: на собственно управленческую (казенные учреждения, ведущие учет в разрезе разделов и статей бюджетной классификации) и социально-экономическую («чисто бюджетные» и «чисто коммерческие» учреждения науки, образования, культуры и т.д.) деятельность, находящуюся в ведении органов государственной власти и органов местного самоуправления. Такое разделение позволит упорядочить их учетные процессы по двум направлениям: учет в бюджетной сфере деятельности, организуемый в рамках КОСГУ и БК, и учет в коммерческой сфере деятельности, организуемый по РСБУ и МСФО. Во-вторых, изменение общей концепции управления системой образования,

³⁰ В информации МФ РФ № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1.01.2013 г. Закона от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» отмечается, что законодательством РФ о бухгалтерском учете не установлены какие-либо ограничения на порядок, способы, процедуры осуществления внутреннего контроля.

расширение источников её финансирования, позволяет предполагать, что возможно развитие учетной парадигмы без разделения экономических субъектов на коммерческие и некоммерческие, т.е. постепенное сближение правил коммерческого (бухгалтерского) и бюджетного учетов. В результате может быть создана Единая система бухгалтерского учета, а существование разных Планов счетов учета для бюджетных, автономных и казенных учреждений утратит свою практическую целесообразность. Для отражения движения ценностей в рамках некоммерческой деятельности на счетах коммерческого учета могут создаваться субсчета специального назначения тем более, что в настоящее время объекты учета у всех экономических субъектов практически однотипные: основные средства, нематериальные активы и т.д.

ГЛАВА 2. ОЦЕНКА СИСТЕМНОЙ СВЯЗИ МЕТОДОВ УЧЕТА, ФИНАНСОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

2.1. Взаимосвязь бухгалтерского учета и планирования финансово-хозяйственной деятельности автономных образовательных учреждений

Система бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений, к которым относятся и исследуемые нами автономные образовательные учреждения (далее – АОУ), и до настоящего времени находится в стадии совершенствования. Это необходимо для приведения положений нормативных документов, регламентирующих эту систему, в соответствие с содержанием государственных (муниципальных) заданий и фактическими результатами финансово-хозяйственной деятельности (далее - ФХД) в рамках выполнения таких заданий АОУ. Развитие системы бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений обусловлено также и изменениями федерального законодательства в сфере бухгалтерского учета, контроля и отчетности в РФ и тенденциями развития мировой учетной практики. Как было обосновано в параграфе 1.1 диссертации, бухгалтерии всех АОУ, деятельность которых определяется выполнением государственного или муниципального задания в рамках выделенных им дотаций из средств соответствующего бюджета, обязаны руководствоваться принципами общенационального документа – Закон о бухгалтерском учет № 402 от 6.2.02011 г. Проведенное исследование показало, что бухгалтерские службы реализуют данные принципы при разработке своей учетной политики, однако, правила организации и бухгалтерского, и бюджетного учета, методики стоимостной оценки и фиксирования в учетных регистрах разными типами государственных (муниципальных) учреждений различаются (прилож. 5-7).

Одним из специфических черт государственных (муниципальных) учреждений является требование жесткой связи между Планом ФХД и системой учета и отчетности. В связи с этим, требования к Плану ФХД особые,

он составляется и утверждается согласно Порядку³¹, утвержденному определенным органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя. Собственно такая взаимосвязь влияет и на развитие принципов учетной деятельности. Отталкиваясь от этого базового положения, нами рекомендованы принципы формирования учетного процесса в рамках принятой в АОУ политике для финансовых и налоговых целей. Содержание принципиальной основы учетных действий представлено блок-схемой на рис. 2.1.1.

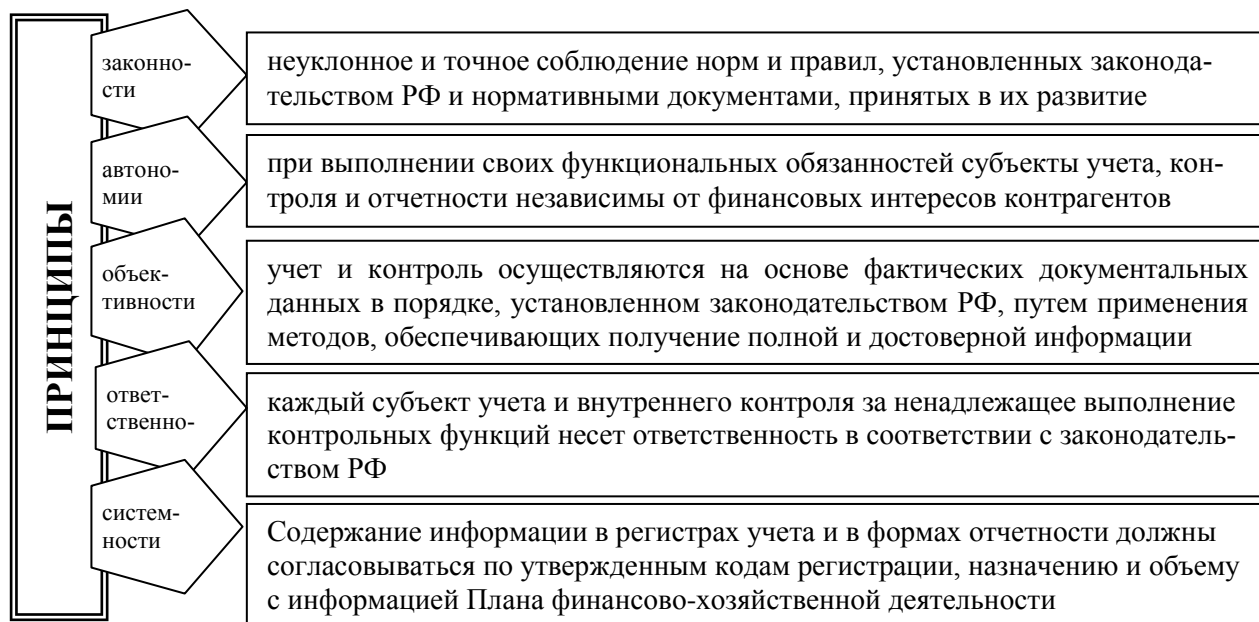


Рис. 2.1.1. Авторский вариант развития принципиальных позиций организации учета и контроля в автономном образовательном учреждении

В диссертации на основе уточненных автором принципов учетно-контрольной и аналитической деятельности (рис. 2.1.1) разработан представленный ниже многоуровневый Рабочий план счетов автономного учреждения, содержащий коды счетов аналитического учета в нескольких разрезах и уровнях (прилож. 15 «А» - «В»; 16).

С вступлением в силу с 1.01.2007 г. Закона «Об автономных учреждениях», потребовалось внесение корректив в соответствующие положения Законов и кодексов: «Об образовании», Гражданского, Налогового и Бюджетного кодексов и иные законодательные и подзаконные акты. Целью таких корректив было предположение законодателей, что они позволят автоном-

³¹ Пункты 3.3–3.5 ст. 32 Закона от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

ным учреждениям более гибко использовать типы организации финансово-хозяйственной деятельности, изменить способы управления имуществом и предоставить населению более качественные услуги. Такие изменения особенно интенсивно вносились в течение 2008-2010 гг. и в 2013 г. Как показала оценка их содержания, роль в обеспечении вышеназванных задач выполнена лишь отчасти, а некоторые законодательные поправки ослабили связь между Планом финансово-хозяйственной деятельности (далее – План ФХД) и их учетно-контрольным обеспечением. Существенные поправки претерпело законодательство с вступлением в силу в 2010 г. Закона № 83-ФЗ [82], что подверглось критике со стороны ученых и особенно бухгалтеров-практиков, поскольку введенные в действие положения недостаточно органично вписывались в положения гражданского и налогового законодательства. В частности, в Закон об образовании в редакции 2009 г. внесено дополнение о совместном учредительстве негосударственных образовательных учреждений, размывавшее ответственность за выполнение государственных или муниципальных заданий, за целевое использование выделенных для этого бюджетных дотаций.

В статье 41 «Финансовое обеспечение образовательной деятельности» этого Закона указано, что «финансовое обеспечение образовательной деятельности федеральных государственных казенных учреждений и финансовое обеспечение выполнения государственного задания государственными бюджетными и автономными образовательными учреждениями осуществляются на основе федеральных нормативов финансового обеспечения образовательной деятельности, образовательной деятельности государственных образовательных учреждений, находящихся в ведении субъектов Российской Федерации, и муниципальных образовательных учреждений - на основе региональных нормативов финансового обеспечения образовательной деятельности» [82]. Величина таких нормативов не была обоснована ни концептуально, ни экономически, что и подтвердила практика применения норм этого Закона в 2011-2012 гг. Изменение финансовой концепции покрытия расходов

на выполнение автономными образовательными учреждениями (далее АОУ) государственного или муниципального задания негативно отразилось на организации бухгалтерского учета, полностью зависящей и позиций Плана ФХД.

Следует подчеркнуть, что специфика всего организационного процесса бухгалтерского учета в АОУ в том, что он базируется на позициях Плана финансово-хозяйственной деятельности, а по большому счету, он должен быть ориентирован на требования Закона № 402 «О бухгалтерском учете», да еще и развиваться в фарватере МСФО, о чем прямо указывает этот Закон. На практике это порождает много экономически неоправданных сложностей идентификации объектов учета, их стоимостного измерения, перевода в учетных регистры по денежной оценке, амортизации (износа), списания непригодных к использованию ценностей, и, наконец, составления отчетности. Иерархическая структура нормативно-правовых регламентов, в соответствии с которыми действуют бухгалтерии АОУ, показана на рис. 2.1.2.

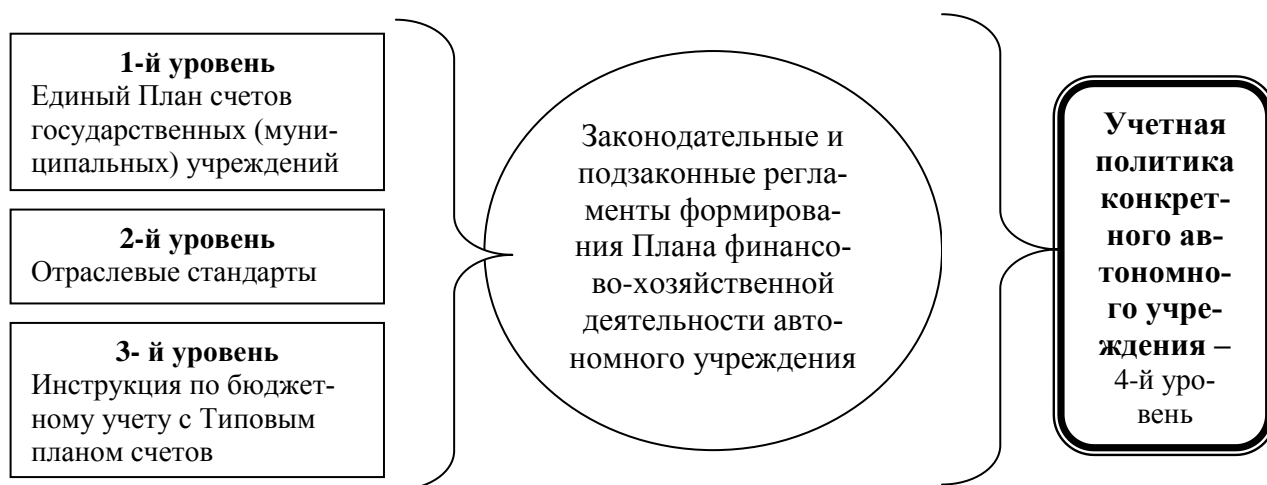


Рис. 2.1.2. Система нормативного регулирования организации бухгалтерского учета и отчетности в автономных учреждениях учреждений

Проведенное нами исследование особенностей учетно-отчетной деятельности бухгалтерий АОУ показало, что такие учреждения по собственному усмотрению могут, помимо основных учетных регламентов, использовать принципы и правила коммерческого учета, закрепленные соответствующими положениями по ведению учетных записей при обороте объектов учета (фактов хозяйственной жизни). В одних учреждениях, где величина доходов от

коммерческой деятельности значительная (в пределах от 45-55%), учет имущества, обязательств, доходов и расходов организуется с применением коммерческого плана счетов, а там, где финансово-хозяйственная деятельность поддерживается выделением бюджетных дотаций, бухгалтерия ведет учетные операции согласно положениям Приказа Минфина России от 23.12.2010 г. № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению», а показатели отчетности формируются в соответствии с нормами Приказа от 25.03.2011 г. № 33н «Об утверждении инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений (в ред. Приказа МФ РФ от 26.10.2012 № 139н) [69].

С 1.01.2011 г. в связи с вступлением в силу Закона РФ от 8.05.2010 г. № 83-ФЗ было четко определено, что «изменение типа государственного или муниципального учреждения не является его реорганизацией, а при изменении типа государственного или муниципального учреждения в его учредительные документы вносятся только соответствующие изменения». В соответствии с п. 3 статьи 8 Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» - бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством РФ. Таким образом, автономные учреждения, созданные после 1.01.2011 г. путем изменения типа государственного или муниципального учреждения должны вести бухгалтерский учет с использованием бюджетного плана счетов. Такой позиции придерживается Романов С.В.³² [144]. В итоге получается парадокс, когда методологию бухгалтерского учета определяет период учреждения той или иной автономной организации в качестве юридического лица. Предметное содержание подсистемы бюджетного учета определяет статья 264.1 Бюджетного кодекса

³² Романов С.В. - заместитель директора Департамента бюджетной политики и методологии Минфина России.

Российской Федерации (далее БК РФ). В этой статье дано определение бухгалтерского (бюджетного) учета как «упорядоченной системы сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств РФ, субъектов РФ и муниципальных образований, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства. Отличие этой специализированной учетной подсферы в том, что объекты учета находятся в распоряжении особого собственника - РФ, субъектов РФ и муниципальных образований. В составе таких объектов учета структурируются две совокупности: финансовые и нефинансовые активы и обязательства.

В настоящее время Минфином России разработано значительное количество положений (стандартов) по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), устанавливающих принципы, правила и способы ведения учетных записей по всему спектру фактов и операций хозяйственной жизни, составления и представления бухгалтерской отчетности. Эти положения, как отмечалось выше, полностью распространяются на негосударственные образовательные учреждения и частные учреждения, использующие коммерческий план счетов. Специальные положения (стандарты) по ведению бухгалтерского учета для учетной практики бюджетных и автономных учреждений отсутствуют, что, принципе, нормально, несмотря на это в специализированных журналах некоторые авторы выдвигают идеи по созданию таких стандартов [102, с. 23-24]. Основательным регламентом среди основных методических рекомендаций в бюджетной сфере является Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета № 157н. Правомерность постановки такого вопроса связано с содержанием большинства объектов учета в бюджетных и автономных учреждениях. Нефинансовые активы учреждений – это также имущество, находящееся в собственности РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, бюджетных и автономных учреждений, в состав которого включаются: основные средства (жилые и нежилые помещения, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяй-

ственный инвентарь и др.); нематериальные активы, произведенные активы (земля, ресурсы недр и др.); материальные запасы (сырье, материалы, приобретенные или созданные для использования в процессе деятельности учреждения, для изготовления иных нефинансовых активов, а также готовая продукция, произведенная учреждением); имущество, составляющее государственную (муниципальную) казну (движимое и недвижимое имущество, составляющее казну; драгоценности и ювелирные изделия; произведенные активы, составляющие казну, и др.).

Финансовыми активами определены денежные средства АОУ, движение которых фиксируется на лицевых счетах учреждения в органе казначейства, в кредитной организации, в кассе учреждения, у подотчетных лиц, а также денежные средства учреждения, размещенные на депозитах (рублевом выражении и в иностранной валюте), ценные бумаги (акции и иные формы участия в капитале, облигации, векселя и другие финансовые инструменты). Как видно из состава перечисленных выше объектов учета и контроля, они практически не отличаются от объектов «коммерческого» бухгалтерского учета. На этом основании можно полагать, что по мере расширения сферы коммерческой деятельности бюджетных и автономных учреждений их системный учет может быть трансформирован в чисто коммерческий учет, который организуется согласно принципам Закона «О бухгалтерском «чете № 402 от 6.11.2011 г. и правилами многочисленных положений о бухгалтерском учете, раскрывающих специфику оборота факторов воспроизводства в различных предметных оболочках (активы, обязательства и т.д.) и формах стоимостного измерения в учете. В силу социальности практически всех объектов учета, особо следует выделить такой объект как обязательства учреждения по расчетам в рамках основной деятельности (с кредиторами, поставщиками и подрядчиками; по платежам в бюджеты); по внутренним расчетам между главным распорядителем, распорядителями и получателями бюджетных средств, находящимися в их ведении учреждений, а также по расчетам между головным учреждением и его обособленными структурными подразделения-

ми по поступлению и выбытию нефинансовых, финансовых активов и обязательств между ними и др.

Как подчеркивалось в первой главе диссертации, важной сферой учетной деятельности учреждения является открытие и ведение счетов учета входящих и исходящих денежных потоков. Автономным учреждениям, в отличие от бюджетных, для учета операций со средствами, поступающими им в соответствии с законодательством РФ, лицевые счета открываются и ведутся не только в территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов РФ, финансовых органах муниципальных образований³³. АОУ имеют право открывать счета в кредитных организациях в дополнении к лицевым счетам в территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов РФ, муниципальных образований³⁴. В процессе открытия таких счетов Федеральное казначейство для реализации положений Закона № 83-ФЗ³⁵ разработало изменения Порядка открытия и ведения лицевых счетов, содержание которого было разослано во все территориальные органы Федерального казначейства³⁶. Как уже отмечалось выше, ведение двух видов счетов затрудняет отражение операций в системном бухгалтерском учете АОУ и требует дополнительных усилий по составлению отчетности о целевом использовании дотаций и средств внеплановых (внебюджетных) источников. Два вида лицевых счетов открываются бюджетному и автономному учреждению для учета операций со средствами учреждения и для учета операций со средствами бюджетного финансирования. Отчасти такие трудности связаны с тем, что в настоящее время бюджетные и автономные учреждения не являются участниками бюджетного процесса и не подлежат включению в Сводный реестр главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета, главных администраторов и администраторов доходов федерального бюджета, главных

³³ Требования ст. 30 Закона от 8.05.2010 г. № 83-ФЗ «О совершенствовании правового положения государственных (муниципальных) учреждений».

³⁴ Часть 3 ст. 2 Закона от 3.11.2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях».

³⁵ Базовый Закон № 174-ФЗ действует с 2008 г., Закон № 83 принят в его развитие.

³⁶ Порядок утвержден приказом Федерального казначейства от 7.10.2008 г. № 7н (далее – приказ № 7н).

администраторов и администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета. В связи с этим при организации бухгалтерского учета и составлении отчетности, предполагающей отразить не только результаты ФХД, но и требования контрольных соотношений к показателям бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений в конфигурации по состоянию на 1.11.2012 г., бухгалтерия учреждения занимается трансформацией бюджетной классификации в рабочие планы счетов. Законодательные требования к такой трансформации предусматривают отражение операций на счетах учета с применением 26-ти разрядов, включающих в себя и информацию, определенную Указаниями по применению бюджетной классификации³⁷. Начиная с бюджетов 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг. будут действовать новые Указания, разработанные в рамках формирования бюджетов на основе программно-целевого принципа³⁸. С 1.01.2014 г. в связи с изменением структуры кодов бюджетной классификации, порядка ее формирования и применения по доходам, расходам бюджетов и источникам финансирования бюджетов потребуется корректировать входящие остатки по счетам бухгалтерского учета по сопоставительным таблицам, утверждаемым МФ РФ³⁹.

Многие сложности организации бухгалтерского учета в автономных или бюджетного учета в бюджетных учреждениях в существенной степени определены его статусом подчинения государственному или муниципальному органу, выделяющему дотации на выполнение заданий или делегирующему им право выплачивать пособия, что не имеет прямого отношения к учетной политике АОУ. Это свидетельствует о том, что система бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в государственных (муниципальных) учреждениях носит сквозной характер, в связи с чем, любые бухгалтерские записи в учете учреждения должны стыковаться с соответствующими запи-

³⁷ Утверждается ежегодно приказами Минфина РФ, например, в 2012 г. действовал приказ Минфина РФ от 29.12.2011 № 180н, а в 2013 г. - приказ Минфина РФ от 21.12.2011 г.

³⁸ Приказ Минфина РФ от 1.07.2013 г. № 65н.

³⁹ Например, по видам расходов такая таблица уже доведена на сайте Минфина РФ как Информация от 11.07.2013 г..

сями в учете государственных органов, организующих финансовое обеспечение соответствующих хозяйственных операций учреждения, а также органов кассового исполнения бюджета (т.е. органов Федерального казначейства). В случаях, когда автономное учреждение выступает контрагентом органа исполнительной власти по выплате за его счет пособий, применяется следующий порядок бухгалтерских записей (табл. 2.1.1).

Таблица 2.1.1. Особенности учета АУ «транзитных средств» (пособий) [29]

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерские записи	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Начислены пособия	2 506 10 262 2 502 12 262 2 206 62 560	2 502 11 262 2 502 11 262 2 304 06 730
2	Выплачены пособия	2 506 10 262 (сторно) 2 304 06 830 -	2 502 11 262 (сторно) 2 201 11 510 18 (262)
3	Получено из бюджета возмещение выплаченных пособий	2 502 12 262 (сторно) 2 201 11 610 18 (262)	2 502 11 262 (сторно) 2 206 62 660 -

Как видно из приведенных в табл. 2.1.1, бухгалтерских записей, фактические выплаты пособия и поступление возмещения его сумм из бюджета отнесены на статью КОСГУ, соответствующие остатки по которой после завершения всей операции взаимно погашаются (сторнируются). Как справедливо отмечают методологи учета, «при формировании показателей Отчета об исполнении учреждением Плана финансово-хозяйственной деятельности (ф. 0503737) кассовые расходы в нем отражаются «с учетом их восстановления»⁴⁰, т.е. за минусом восстановленных расходов. В бухгалтерском учете учреждения операции по восстановлению указанных фактических расходов дублируются операциям по отражению и сторнированию соответствующих расходов на счетах учета санкционирования расходов. Данная ситуация рассмотрена нами в подтверждение зависимости методологии бухгалтерского

⁴⁰ Пункт 43 Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденной Приказом Минфина России от 25.03.2011 № 33н).

(бюджетного) учета автономных организаций от субъекта и источниками финансирования его деятельности, более основательно данный вопрос будет раскрыт в параграфе 2.3 диссертации.

Согласно последним бухгалтерским новациям, термин «организации, осуществляющие полномочия получателя бюджетных средств» включен в п. 21 Инструкции № 157н, регламентирующей структуру источников финансового обеспечения учреждений. Это дополнение связано с тем, что бюджетные и автономные учреждения согласно ст. 6 БК РФ не являются получателями бюджетных средств и в связи с этим не имеют законных оснований применять в бухгалтерском учете счет 0 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом». Финансовое обеспечение бюджетных и автономных учреждений осуществляется в основном в форме бюджетных субсидий, которые в момент получения отражаются в их бухгалтерском учете по статье 180 КОСГУ «Прочие доходы». Приказом № 134н расширен перечень бюджетных субсидий, указанных в Инструкции № 157н. С 1.01.2013 г. к ним причислены и бюджетные инвестиции. В результате таких изменения Инструкция № 157н стала содержать два противоречивых требования: с одной стороны, учреждение обязано учитывать бюджетные инвестиции в порядке, установленном для получателей бюджетных средств (т.е. без признания их доходом и с использованием счета 0 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом»), тогда как изменение названия этого источника финансового обеспечения ФХД учреждения (включение в него субсидий) требует от бухгалтерий учреждения учитывать суммы таких поступлений как доходы учреждения. Согласно разъяснениям специалистов Минфина России, это противоречие можно снять, если бухгалтерии бюджетных и автономных учреждений будут применять счет 0 304 06 000 «Расчеты с прочими кредиторами», а не счет 0 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом». Из сказанного следует важный вывод для экономически обоснованного и безрискового ведения бухгалтерских записей о том, что бухгалтерии автономных учреждений должны хорошо разбираться в

сущностных вопросах классификации средств как доходы или не относящиеся к таковой категории. Например, средства, поступающие на счета бюджетных и автономных учреждений на целевые выплаты физическим лицам (например, пособия пострадавшим от чрезвычайных происшествий, аварий и т.п.), или поступления для инвестирования в создание (приобретение) объектов строительства⁴¹ по своей экономической сущности не являются доходами. Это – целевые поступления, за качественное освоение которых учреждение должно отчитаться перед соответствующим государственным органом, предоставившим эти средства.

В Плане ФХД учреждения закрепляются требования о целевом характере использования учреждениями полученных бюджетных субсидий, содержание которых руководство учреждения может определять по своему усмотрению. В нём указываются также и направления расходования таких средств, однако, это уже определяется исключительно государственным органом, выделившим средства, как и сам порядок их использования. Учреждение не вправе изменить нормы выплаты или получателей таких средств. Согласно действующему законодательству, бюджетные инвестиции, выделяемые бюджетным и автономным учреждениям, выполняющим функции заказчиков-застройщиков, не признаются доходами их получателей⁴². Следует согласиться с позицией Гарнова И., подчеркивающей, что «применение учреждениями (на основании соответствующих положений учетной политики) счета 0 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом» все равно затруднительно, поскольку государственные органы, предоставляющие таким учреждениям бюджетные средства на указанных условиях, все равно не могут являться их финансовым органом. Даже у казенных учреждений, являющихся получателями бюджетных средств, бюджетные средства, полученные не от своего финансового органа (распорядителя), не

⁴¹ Это - средства, еще не закрепленные, а возможно, впоследствии так и останутся не закрепленными в оперативное управление соответствующих учреждений.

⁴² Действующие нормы общенациональной системы бухгалтерского учета в России (заказчики-застройщики учитывают их в качестве кредиторской задолженности перед прочими кредиторами).

могут отражаться в бухгалтерском учете в корреспонденции со счетом 0 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом» [29, с. 8].

Следовательно, по рассмотренным выше хозяйственным операциям в бухгалтерском учете АОУ не формируется ни доходов, ни расходов, то и санкционирование доходов и расходов учреждение не осуществляет. Это относится в равной степени и к учету бюджетных инвестиций, полученных учреждением, выполняющим функции заказчика-застройщика строительства (реконструкции) объектов недвижимого имущества, не закрепленного за ним в оперативное управление. При этом следует принимать во внимание, что с 1.01.2013 г. бюджетные инвестиции в Инструкции № 157н приравнены к бюджетным субсидиям, их получение все-таки целесообразно отражать в бухгалтерском учете учреждения в качестве прочих доходов (табл. 2.1.2).

Таблица 2.1.2. Порядок отражения в бухгалтерском учете бюджетных и автономных учреждений операций инвестирования⁴³

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерские записи		
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	
1	Получены бюджетные инвестиции в строительство объекта недвижимости, не закрепленного в оперативное управление за учреждением	6 508 10 180 6 201 31 510 17 (180)	6 507 10 180 6 304 06 730 (госинвестор)	
2	За счет полученных бюджетных инвестиций учреждением на основании актов (ф. № КС-2 и № КС-3) оплачиваются работы генподрядчика (или его субподрядчиков)	6 502 11 310 6 106 31 310 6 302 31 830 -	6 502 12 310 6 302 31 730 6 201 11 610 18 (310)	
3	По завершении строительства построенный объект недвижимого имущества передается госинвестору	без госрегистрации объекта на учреждение	6 302 31 830 (госинвестор) 6 502 12 310	6 106 31 410 6 508 10 180
		с госрегистрацией объекта на учреждение	6 101 00 310 6 304 06 830 (госинвестор) 6 502 12 310	6 106 31 410 6 101 00 410 6 508 10 180
4	По решению учредителя построенный объект недвижимого имущества закреплен за учреждением в оперативное управление в рамках обеспечения выполнения им государственного (муниципального) задания	4 106 00 310 4 101 00 310	4 410 10 180 4 106 00 410	

⁴³ Бюджетные инвестиции в реконструкцию объектов недвижимого имущества, закрепленных за учреждением в оперативное управление, не предполагает дальнейшей передачи государственному инвестору данного имущества. В этом случае полученные бюджетные инвестиции следует отражать в бухгалтерском учете учреждения в качестве прочих доходов [29].

В ряде случаев бухгалтерии учреждений могут на основании дополнения, внесенного Приказом № 134н в п. 6 Инструкции № 157н указывать в своих Приказах об учетной политике применение вместо соответствующих субсчетов 0 302 00 000 «Расчеты по принятым обязательствам» счет 0 304 05 000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом». Однако такое применение счета является методологически не обоснованным, поскольку этот счет отсутствует в составе утвержденных действующим законодательством для автономных учреждений Плана счетов бухгалтерского учета.

Помимо дотаций на выполнение государственного или муниципального задания автономные учреждения могут получать и субсидии. С 1.01.2013 г. порядок отражения в бухгалтерском учете бюджетных, автономных учреждений (также и в бюджетном учете их учредителей) субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания и субсидий на иные цели был разъяснен Минфином России⁴⁴. Однако эти разъяснения вновь ориентировали на положениями Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений⁴⁵, которые ведут не бухгалтерский, а бюджетный учет. Так, в этих разъяснениях указана, что «бюджетные обязательства на соответствующий финансовый год (финансовый год и плановый период) по предоставлению согласно статье 78.1 БК РФ из соответствующего бюджета субсидий бюджетным и автономным учреждениям на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием ими в соответствии с государственным (муниципальным) заданием государственных (муници-

⁴⁴ Письмо Минфин России от 5.04.2013 г. № 02-06-07/11164 «Об отражении в бухгалтерском учете бюджетных, автономных учреждений (далее - учреждения), а также в бюджетном учете главных распорядителей, получателей бюджетных средств, осуществляющих функции и полномочия учредителя учреждения (далее - Учредитель), операций по предоставлению субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания и субсидий на иные цели».

⁴⁵ Приказ Минфина России от 1.12.2010 № 157н, и Инструкции по применению Плана счетов бюджетного учета, утвержденной приказом Минфина России от 6.12.2010 № 162н.

пальных) услуг (выполнением работ) (далее - субсидии на выполнение государственного или муниципального задания), а также субсидий на иные цели, не связанные с выполнением государственного (муниципального) задания (далее - субсидии на иные цели), подлежат отражению в бюджетном учете в сумме заключенных соглашений. Тогда как согласно Инструкции № 183 автономные учреждения ведут бухгалтерский, а не бюджетный учет.

Принятие и исполнение денежных обязательств по предоставлению субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания согласно условиям заключенных соглашений в бюджетном учете Учредителя отражается по счету 1 30241 000 «Расчеты по перечислениям государственным и муниципальным организациям». При этом признание обязательств с их отнесением на финансовый результат текущего финансового года осуществляется в бюджетном учете Учредителя по методу начисления по наступлении даты предоставления субсидии в соответствии с условиями соглашения вне зависимости от факта перечисления субсидии (с отражением бухгалтерской записи по дебету счета 1 401 20241 «Увеличение кредиторской задолженности по безвозмездным перечислениям государственным и муниципальным организациям» и кредиту счета 1 30241 000 «Расчеты по перечислениям государственным и муниципальным организациям»). Одновременно с этим принятие и исполнение денежных обязательств по перечислению субсидий на иные цели, предоставляемые на основании соглашений, либо на основании условий соответствующего нормативного правового акта (например, при получении заявки от учреждения), в бюджетном учете Учредителя отражается по счету 1 206 41 000 «Расчеты по авансовым безвозмездным перечислениям государственным и муниципальным организациям».

При этом признание обязательств с их отнесением на финансовый результат текущего финансового года осуществляется на основании отчета, подтверждающего произведенные с лицевого счета учреждением в рамках указанной субсидии целевые расходы, предоставленного учреждением в порядке, в сроки и по форме, установленными в соответствии с утвержденными

Порядками (далее - отчет о расходовании субсидии) (с отражением бухгалтерской записи по дебету счета 1 401 20 241 «Увеличение кредиторской задолженности по безвозмездным перечислениям государственным и муниципальным организациям» и кредиту счета 1 302 41 000 «Расчеты по перечислениям государственным и муниципальным организациям»). Остаток неиспользованных учреждением субсидий на иные цели, отраженный Учредителем в бюджетном учете на счете 1 206 41 000 «Расчеты по авансовым безвозмездным перечислениям государственным и муниципальным организациям», должен соответствовать показателю, отраженному учреждением на счете 5 205 81 000 «Расчеты с плательщиками прочих доходов» (5 205 80 000 «Расчеты по прочим доходам»), а также данным, отраженным как в отчете о расходовании субсидий, так и в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В бюджетном учете Учредителя (бухгалтерском учете учреждения) операции по принятию и исполнению денежных обязательств в части субсидии на иные цели на возмещение расходов учреждения отражаются в порядке, аналогичном порядку для субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания (прилож. 12-14).

В непосредственной зависимости от позиций Плана ФХД автономного учреждения организуется бухгалтерский учет бюджетных обязательств, который осуществляется получателями бюджетных средств в соответствии с положениями⁴⁶. Так, в соответствии с п. 140 Инструкции 174н (и № 184н) к принятым бюджетным обязательствам текущего финансового года относятся расходные обязательства, предусмотренные к исполнению за счет соответствующего бюджета в текущем финансовом году, включая принятые и неисполненные бюджетные обязательства прошлых лет, которые отражаются в

⁴⁶ Приказ Минфина России от 1.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению», а также приказа Минфина России от 6.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» в редакции приказа Минфина России от 24.12.2012 № 174н «О внесении изменений в приказ МФ РФ от 6.12.2010 г. № 162н» (далее - Инструкция 162н в редакции № 174н).

бюджетном учете на определенных условиях, содержание которых иллюстрирует блок-схема на рис. 2.1.3

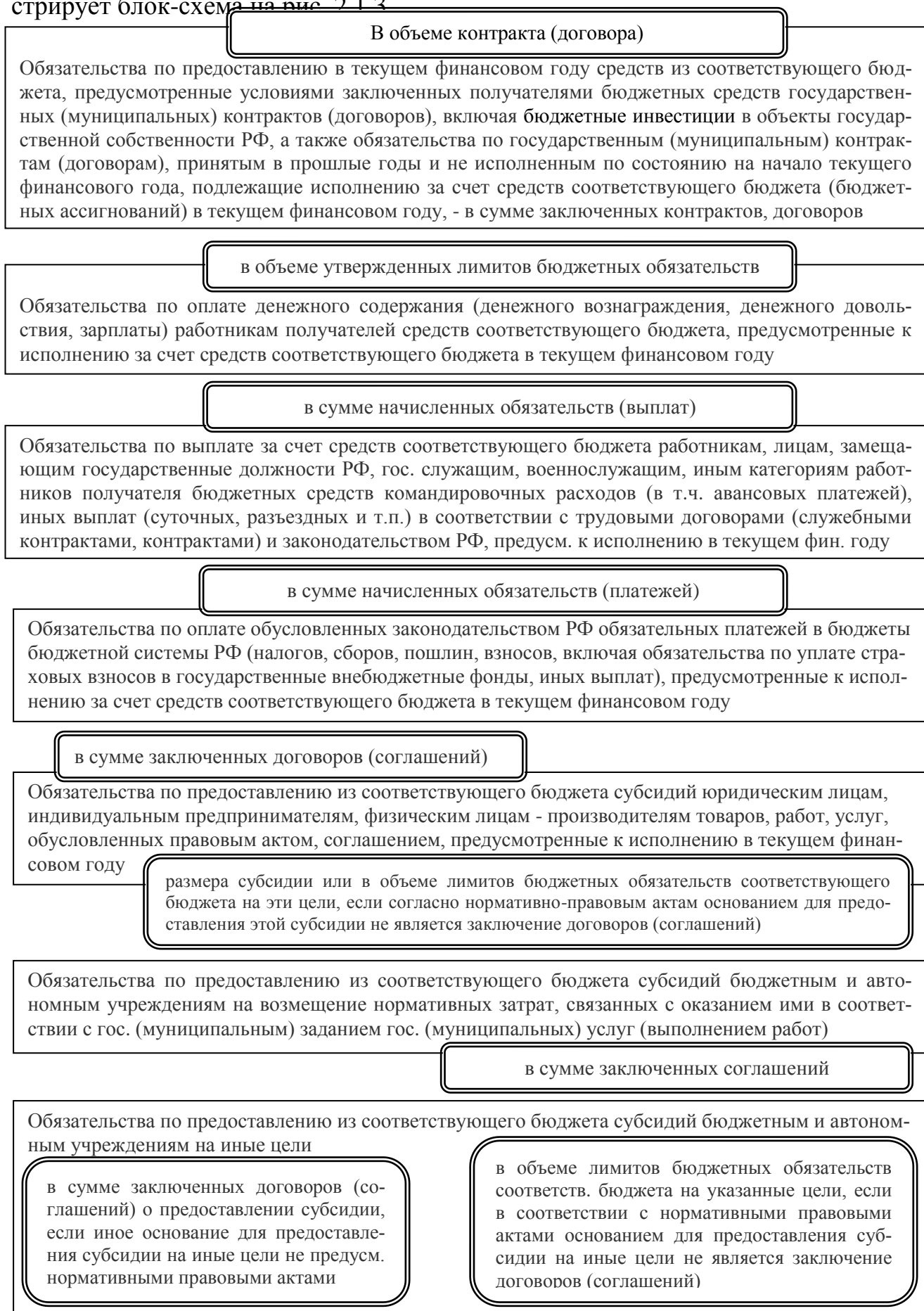


Рис. 2.1.3. Отражение в бюджетном учете показателей принятых денежных обязательств осуществляется в порядке, изложенном в п. 141 Инструкции 162н в ред. 174н. В бухучете бюджетных, автономных учреждений показателей принятых (денежных) обязательств отражается в порядке, уст. Инструкцией по применению Плана счетов бухучета бюджетных учреждений, утв. приказом МФ РФ от 16.12.2010 г. № 174н, Инструкцией по применению Плана счетов бухучета автономных учреждений, утв. приказом МФ РФ от 23.12.2010 г. № 183н

Функциональные свойства любой системы бухгалтерского учета, включая учет в АОУ, определяются содержанием информации первичного учета, особенностями документооборота, инвентаризации. Методология счетов и двойной записи, оценки и калькуляции, балансового обобщения и отчетности остается системообразующей основой для бухгалтерии и коммерческой, и некоммерческой организации. В тоже время для улучшения организации бухгалтерского учета применительно к специфике ФХД, организационно-правовым свойствам управления этой деятельностью бухгалтерии экономических субъектов находятся в постоянном поиске способов и инструментов создания релевантной информации.

Применительно к АОУ результативность деятельности бухгалтерий можно повысить за счет четкого описания в Положении о бухгалтерии функций бухгалтеров, определив не только их персональную ответственность, но и мотивационные меры к результативной работе. Все позиции такой результативной работы должны согласовываться с регламентами функционирования отделов планирования, снабжения и закупок, внутреннего контроля.

Как свидетельствуют результаты проведенного нами исследования, большинство автономных образовательных учреждений (далее – АОУ), функционирующих уже более шести лет в новом статусе, постоянно сталкиваются с проблемами формирования Плана финансово-хозяйственной деятельности, организации на его базе бухгалтерского учета, составлением отчетности, показатели которой полностью были бы согласованы с плановыми назначениями. Главная причина данной проблемы была заложена, на наш взгляд, еще в 2006 г. Законом № 174-ФЗ от 3.11.2006 г. «Об автономных учреждениях», когда системы финансирования и, соответственно, бухгалтерского учета стали функционировать как две плохо согласующиеся неоднородности: бюджетное и хозрасчетное финансирование. Этим была нарушена органичность системного бухгалтерского учета, его принципы и правила ведения бухгалтерских записей стали совмещать бюджетный (т.е. сметный) и коммерческий (т.е. маржинально-стоимостной или рыночный) учет.

Согласно гражданскому законодательству АОУ не признаются собственными бюджетными, однако, они финансируются из средств казны государства с учетом нормативных затрат на единицу предоставляемых государственных (муниципальных услуг) и задания. При этом порядок получения и учета целевого финансирования принципиально иной по сравнению с установленным для бюджетных учреждений. Отличается процесс финансирования и от порядка, предусмотренного для коммерческих организаций. При составлении годовых форм бухгалтерской отчетности необходимо соблюдать принцип существенности для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении АОУ, финансовых результатах его деятельности и изменениях в финансовом положении. Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе отчетной информации [16, с.11].

В связи с изменениями, внесенными в часть вторую НК РФ, автономным учреждениям предоставлено право использовать упрощенную систему налогообложения (при условии, что учреждение не имеет филиалов и представительств). На уплату ЕНВД не могут быть переведены учреждения образования, здравоохранения и соцобеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания, если оказание данных услуг является неотъемлемой частью процесса функционирования учреждений и эти услуги оказываются непосредственно этими учреждениями. В данном случае запрет на применение ЕНВД соотносится со сферой деятельности учреждения, а не с его организационно-правовой формой. Анализируя систему совмещения в одной бухгалтерии АОУ бюджетного и коммерческого бухгалтерского учета можно однозначно утверждать, что на сегодняшний день система бухгалтерского (бюджетного) учета является более удобной для ведения учетных записей в небольших по объему финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организациях, включая и образовательные учреждения (прилож. 15, табл. 1- 5).

В конце 2012 г. Минфином России был внесен целый ряд изменений и

уточнений в отдельные положения Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для государственных (муниципальных) учреждений⁴⁷, эти изменения потребовали корректировки учетной политики автономных образовательных учреждений. Правомерной следует считать позицию многих руководителей АОУ, излагаемую, хотя и по-разному, но с единым смысловым содержанием в специальном журнале «Педагогическое обозрение», что необходим такой вариант построения структуры счета по учету затрат на образовательную услугу, при котором увеличение информационной емкости учетной системы будет достигаться за счет увеличения информационных признаков в субсчетах, что характерно для иерархического подхода к построению рабочего плана счетов. Кроме того, АУ обязаны разграничивать движимое и недвижимое имущество, а также имущество, полученное от учредителя и имущество, приобретенное за счет собственной приносящей доход деятельности. Операции по реализации бюджетных обязательств АУ должны отражать по плану счетов, разработанному на основе Единого плана счетов для государственных (муниципальных) учреждений, поскольку показатели АУ включаются в общую отчетность учредителя – органа государственной или муниципальной власти [67].

Финансирование автономных учреждений осуществляется в объеме, минимально обеспечивающем выполнение муниципального задания, включающем фонд оплаты труда, налоги, коммунальные услуги, обеспечение средств безопасности (пожарная сигнализация, «тревожная кнопка», видеонаблюдение). Величина субсидий определяется на основе потребностей муниципального образования по нормативу подушевого финансирования (НПФ) из расчета количества учащихся или студентов учебного учреждения. В расчет принимаются и некоторые спецификации учреждения, например, его участие в реализации важных государственных образовательных программ или экспериментов, особенностей взаимодействия с зарубежными научными центрами (обмен обучающимися, например). Норматив подушево-

⁴⁷ Инструкция утверждена Приказом Минфина России от 1.12.2010 г. № 157н (далее - Инструкция № 157н).

го финансирования представляет собой минимально допустимый объём финансовых средств, необходимый для реализации образовательной программы в учреждениях данного региона в соответствии с государственным стандартом. Следовательно, размер дотаций не покрывает совокупные расходы образовательного учреждения, что является сдерживающим фактором его развития.

В методике расчёта НПФ за основу взята следующая информация:

- имеющийся в муниципалитете объём средств, выделяемых на образование;
- экономически обоснованная себестоимость затрат на одного обучающегося исходя из объёма учебной нагрузки, стандартизированного размера оплаты труда, стоимости необходимого учебного оборудования и т.п.;
- определения стоимости человеческого капитала, полученного на выходе.

При этом стабильность величины бюджетного финансирования напрямую зависит от результатов функционирования учреждения: сохранения контингента по направлениям деятельности, выполнения образовательных программ. При сокращении контингента немедленно снижается величина бюджетных субсидий.

Резюмируя выше сказанное, по нашему убеждению, бухгалтерский учет учреждений государственного (муниципального) сектора экономики определяется как особая подсфера, названная в бюджетном законодательстве как «бюджетный учет». Этот учет раскрывает существо операций в сфере целевого движения денежных средств в рамках системы ППО (прилож. 1). Магистральная цель такого учета - обеспечивать формирование информационно насыщенной и достоверной бюджетной отчетности, выполняя при этом и контрольные функции в отношении сохранности бюджетных средств. По свидетельству многих ученых [31; 35; 69] и согласно результатам нашего исследования, в настоящее время органы государственной власти и местного самоуправления практически не могут в полной мере обеспечить эффективное управление бюджетным процессом, не обладая информацией о требуе-

мых объемах бюджетных доходов и величине государственных (муниципальных) обязательств и потребностей. Необходимая для этого информация аккумулируется только путем адекватного и всеобъемлющего учета оборота государственного (муниципального) имущества, обязательств, доходов и средств бюджетного финансирования (расходов), государственных хозяйственных операций. Указанная информация формируется в рамках особой, предметно специализированной сферы системного бухгалтерского учета - бюджетного учета. Согласно современной методологии, подсистеме бухгалтерского (бюджетного) учета присущи две основные функции: информационная и контрольная. Основное назначение информационной функции заключается в обеспечении информацией управления государственными (муниципальными) публичными финансами в широком смысле данной экономической категории, предметность которой определяется принадлежащими органам власти и управления (муниципальным органам) денежными средствами и имуществом, обращающимися в соответствии с утвержденными параметрами федерального бюджета на очередной финансовый период. Значение бюджетной отчетности трудно переоценить, поскольку вся отчетная информация способствует выявлению потребностей социальной сферы, в соответствии с которыми определяются цели бюджетного финансирования, а также проводить оценку результативности их использования в рамках конкретных целей. Контрольная функция подсистемы бюджетного учета в сочетании с информационной функцией позволяет полностью реализовать предназначение публичных финансов - создать в государстве достойное жизнеобеспечение граждан. Обоснованию необходимости внутреннего финансового контроля за сохранностью и целевым использованием имущества учреждений государственных (муниципальных) органов власти и управления нами отведен специальный параграф 2.3 диссертации.

Резюмируя вышеприведенные положения об органичности связи методов учета и финансового обеспечения уставной деятельности АОУ, считаем важным отметить наличие важной тенденции в сфере управления финансово-

хозяйственной деятельностью АОУ. В последнее время органы государственно-властные органы и администрация муниципалитетов, отвечающие за систему образования в регионе (московский и северо-западный регионы) проводят активную деятельность по формированию методической базы, включающей в себя технологические регламенты оказания типовых образовательных услуг, методики формирования государственных заданий АОУ, формы отчетности АОУ и т.п. При этом должная методическая помощь работникам бухгалтерий АОУ в бухгалтерском учете АОУ, практически не оказывается. На наш взгляд, должны проводиться не только бесплатные семинары по методологии учета и отчетности, но и создаваться специализированные колл-центры по переобучению бухгалтеров АОУ в режиме удаленного доступа.

2.2. Имущественные отношения в автономных образовательных учреждениях: учет и контроль их результатов

Как было обосновано в предыдущем параграфе 2.1 диссертации, специфику организации учетной деятельности бухгалтерий автономного образовательного учреждения (далее - АОУ) определяет содержание Плана финансово-хозяйственной деятельности этого типа учреждений. В условиях ФХД АОУ формируется особая система имущественных отношений. АОУ наделяются имуществом на правах оперативного управления. Право оперативного управления предполагает управление, владение, пользование и распоряжение имуществом в пределах, установленных Законом, и в соответствии с целями деятельности учреждения либо с заданиями собственника имущества и его назначением [2, ст. 296].

До реорганизации образовательной системы в 2006 г. образовательные учреждения классифицировались по критерию – «собственник их имуще-

ства» на: частные, государственные, муниципальные. С 2006 г. Законом № 174-ФЗ введено новое деление: государственные и муниципальные учреждения разделены по двум категориям: бюджетные и автономные.

В отношении реализации имущественных прав отметим, что сходство бюджетного и автономного учреждения в том, что имущество закрепляется за ними на праве оперативного управления. Все имущество принадлежит Российской Федерации или субъекту РФ, или муниципальному образованию (они - собственники этого имущества). С изменением статуса автономного учреждения осуществлен переход от сметного финансирования к финансированию задания по оказанию образовательных услуг. Это изменило принцип формирования отчетности, когда вместо документа по исполнению сметы составляется отчет по выполнению показателей плана финансово-хозяйственной деятельности в рамках принятых заданий и объемов их финансирования. Автономное учреждение остается некоммерческой организацией в ее классическом понимании, и потому его возможности по ведению предпринимательской и иной приносящей доход деятельности ограничены так же, как и возможности бюджетного учреждения. Помимо деятельности, определяемой автономному учреждению государственным (муниципальным) заданием, оно вправе осуществлять иные непротивоправные виды деятельности в том мере, в какой она направлена на достижение образовательных целей, ради которых оно создано. Перечень таких видов деятельности в обязательном порядке закрепляется в Уставе учреждения.

С ведением новых типов учреждений появился новый термин - «особо ценное движимое имущество», что также привносит изменения в системный бухгалтерский учет и отчетность. Однако, на наш взгляд, трактовка этого термина недостаточно четкая, а именно: «под особо ценным движимым имуществом понимается то имущество, без которого осуществление бюджетным учреждением уставной деятельности будет существенно затрудне-

но»⁴⁸. Как определено в Законе, право распоряжения таким имуществом бюджетное и автономное учреждение могут реализовать лишь с согласованием с собственником⁴⁹. Из положений Закона следует, что под такую трактовку термина учредитель может подвести очень широкий спектр особо ценного движимого имущества, несмотря на то, что виды такого имущества могут определяться распоряжениями федеральных органов власти и муниципальными администрациями. Состав и содержание таких распорядительных органов и их ограничительных требований по отношению к перечню особо ценного движимого имуществом представлены в прилож. 11. Из информации данного в прилож. 11 следует, что такое имущество, как компьютеры, ставшее уже предметом повседневного пользования, отнесено к особо ценному, тогда как их стоимость постоянно снижается, их модели быстро устаревают и требуют замены. Как нам представляется, обособление такого имущества в качестве особо ценного только утяжеляет бухгалтерских учет и требует от бухгалтера ведения не столь необходимых документов, сопровождающих эксплуатацию компьютеров, их замену, списание и т.д. Полагаем, что градация законодательством имущества на особо ценное и остальное не несут в себе существенного экономического, а, следовательно, учетного смысла.

Организация бухгалтерского учета ведется бюджетными или автономными учреждениями по утвержденному перечню особо ценного движимого имущества в порядке, установленном его Учредителем. В соответствующих регистрах учета необходимо указывать точные сведения об имуществе: полное наименование объекта; инвентарный номер; их балансовая стоимость. На наш взгляд, имущество, находящееся на праве оперативного управления у бюджетного и автономного учреждения, следует разделить по счетам бухгалтерского учета в разрезе групп объектов учета на недвижимое и движимое имущество без выделения группы особо ценного движимого имущества. Для

⁴⁸ Порядок отнесения движимого имущества к категории особо ценного устанавливается Правительством РФ. (Постановление Правительства РФ от 26.07.2010 г. № 538).

⁴⁹ Части 11, 12 ст. 9.2 Закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»).

организации бухгалтерского учета и результативности внутреннего финансового контроля важное значение имеет определение параметров крупной сделки, в отношении которой должны быть законодательные ограничения. Такие ограничения как раз и могут препятствовать незаконному использованию имущества бюджетных и автономных учреждений. Крупная сделка может осуществляться учреждением только с предварительного согласия учредителя⁵⁰. Крупная сделка, совершаемая бюджетным учреждением, признается законной только с предварительного согласия органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя бюджетного учреждения. Крупной признается сделка (или несколько взаимосвязанных сделок), связанная с распоряжением денежными средствами, отчуждением иного имущества (которым в соответствии с федеральным законом бюджетное учреждение вправе распоряжаться самостоятельно), а также с передачей такого имущества в пользование или в залог. При этом цена такой сделки либо стоимость отчуждаемого или передаваемого имущества должна быть более 10% балансовой стоимости активов учреждения, определяемой по данным его бухгалтерской отчетности на последнюю отчетную дату. В ряде разрешенных случаев и как исключение Уставом бюджетного учреждения может предусматриваться меньшая, чем 10% доля крупной сделки от балансовой стоимости активов бюджетного учреждения. Крупная сделка может признаваться ничтожной, если она совершена с нарушением. Инициатором признания сделки, совершенной с нарушением, может выступать руководитель учреждения или его учредитель, предъявляющие соответствующие иски в суд. В данном случае важным является осведомленность другой стороны сделки в том, что на эту сделку не было получено предварительного согласия учредителя учреждения. Последствия от такого рода нарушений заключаются в несении ответственности руководителя учреждения перед учредителем в форме возмещения убытков, причиненных учреждению в результате совершения крупной

⁵⁰ Часть 13 ст. 9.2 Закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

сделки с нарушением установленных требований. Особенность такого финансового риска для руководителя учреждения в том, его ответственность определяется вне зависимости от того, была ли эта сделка признана недействительной. Такого рода жесткие требования к совершению крупных сделок относятся ко всем учреждениям, поскольку они лишены права размещать денежные средства на депозитах в кредитных организациях, совершать сделки с ценными бумагами, если иное не предусмотрено федеральными Законами. Вместе с этим, учреждение имеет право передавать некоммерческим организациям, являющимися их учредителем или участником их финансово-хозяйственной деятельности, денежные средства и иное имущество, однако, лишь с согласия собственника. Закон запрещает передавать в этих случаях особо ценное движимое имущество, закрепленное за ним собственником или приобретенное за счет целевых средств, выделенных собственником, а также недвижимое имущество. В случаях и порядке, предусмотренных федеральными законами, бюджетное учреждение вправе вносить отдельное имущество в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ или иным образом передавать им это имущество в качестве их учредителя или участника. Из сказанного следует, что, несмотря на ряд ограничений, руководству учреждения Закон предоставляет достаточно широкие полномочия в отношении распоряжения имуществом, что накладывает на бухгалтерию дополнительные обязательства организации документооборота и ведения бухгалтерских учетных регистров. Соответственно все результаты сделок должны быть измерены и отражены в бухгалтерской отчетности. Кроме того, эти сделки должны быть предусмотрены и в плане финансово-хозяйственной деятельности (далее План ФХД), поскольку бухгалтерский учет организуется в бюджетных учреждениях согласно позициям этого плана. Все виды ФХД бюджетного учреждения связаны с обязательным выполнением государственного (муниципального) задания, финансирование которого производится за счет выделяемых учредителями (иными органами) субсидий⁵¹. Выполнение таких

⁵¹ Часть 3 ст. 9.2 Закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях». Государственные (муни-

задний, помимо прочего, порождает отношения с государственными внебюджетными фондами, в частности, это - осуществление обязательств перед страховщиком по обязательному соцстрахованию деятельности, связанной с выполнением работ, оказанием услуг по основной ФХД. На выполнение государственного (муниципального) задания учреждение получает субсидии, фиксируемые в системном учете как источники финансирования ФХД, величина которых строго взаимоувязывается с объемами выполняемого задания, что также фиксируется в учетных регистрах. Закон не запрещает учреждению выполнять работы (оказывать услуги) сверх установленного государственного (муниципального) задания, за что на его счет (в казначействе или в банке) поступает заранее согласованное вознаграждение, определяемое в учете как дополнительный доход⁵². Как показало проведенное нами исследование, в учетной практике часто возникают проблемы в связи с разрешением Законом выполнять учреждением работы, оказывать услуги в рамках его основной ФХД граждан и юридических лиц за плату в рамках установленного государственного (муниципального) задания. Проблема в том, что требуется организация оперативного учета и контроля за движением этих разнохарактерных денежных потоков: в пределах и сверх задания. Не менее сложным является отражении в отчетности финансовых результатов от такого рода движения финансовых ресурсов, поскольку порядок определения платы за дополнительные работы или услуги, но в пределах установленного задания устанавливается органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя.

Закон об автономных учреждениях рассматривает два способа управления, владения и пользования имуществом – самостоятельное волеизъявление и управление с согласия учредителя. Способ владения зависит от источника, за счет которого приобретает имущество. Имущество, приобретенное

ципальные) задания для бюджетного учреждения в соответствии с предусмотренными его учредительными документами основными видами деятельности формирует и утверждает орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя.

⁵² Часть 4 ст. 9.2 Закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»).

учреждением за счет доходов, полученных от осуществляемой в соответствии с уставом деятельности, поступает в его самостоятельное распоряжение, за исключением передачи его в уставной капитал других юридических лиц. Если автономное учреждение получает имущество от своего учредителя или приобретает на средства, выделенные им, то оно не имеет права распоряжаться им без согласия собственника. Это положение распространяется на недвижимое и особо ценное движимое имущество. Состав видов имущества АОУ, определяющих открытие отдельных счетов бухгалтерского учета, представлен на рис. 2.2.1.

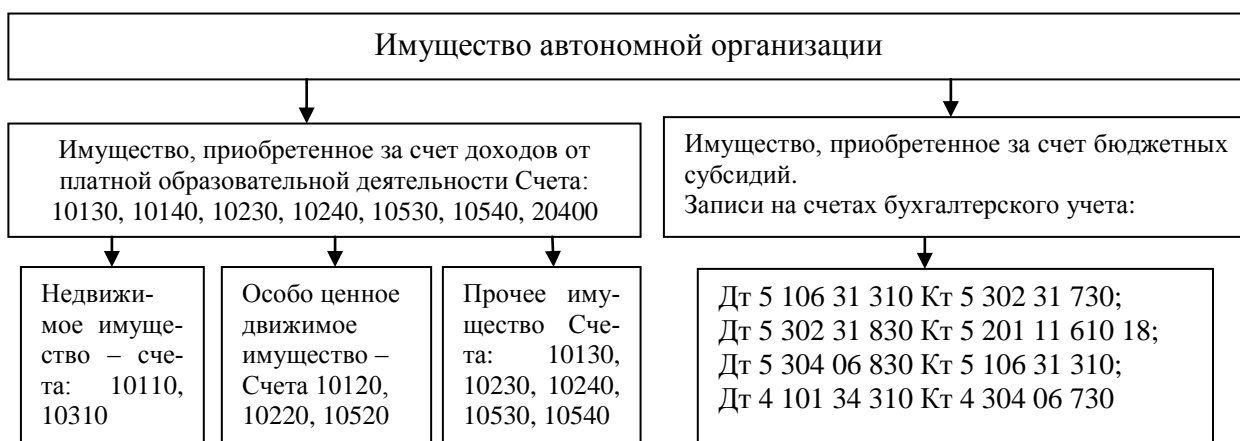


Рис. 2.2.1. Состав имущества автономного учреждения в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета по Инструкции № 183н.

Действующее законодательство не распространяет на государственные (муниципальные) учреждения право собственности на используемое ими имущество и имущественные права, это не предусматривает их организационно-правовой статус. Нефинансовые активы закреплены за ними на праве оперативного управления. При этом использование такого права ограничено видом имущества (право не применимо к нематериальным активам (далее – НМА). Вне зависимости от того, на каком балансе отражена стоимость таких НМА, они находятся под правовым контролем у учредителя (распорядителя) соответствующего государственного (муниципального) учреждения. Для уточнения данной позиции в пункте 64 Инструкции № 157н был введен новый абзацем следующего содержания: «при этом датой принятия к бухгалтерскому учету объекта нематериального актива признается момент возник-

новения исключительного права соответствующего публично-правового образования в лице учреждения на данный объект в соответствии с законодательством Российской Федерации». Как известно с момента изменения с 1.01.2011 г. названия забалансового счета 01 «Имущество, полученное в пользование»⁵³ необходимость отражения на нем стоимости непроизведенных активов (земли, недр, водного и лесного фонда и т.п.) можно считать регламентированным пусть и косвенно. Прямую регламентацию бухгалтерские записи на этом забалансовом счете получили после внесения Приказом № 134н изменений в п. 77 и п. 333 Инструкции № 157н. Такие бухгалтерские новации, позволяют руководителям АОУ рационально управлять поступившем в их распоряжение имуществом, поскольку для бухгалтерии стало ясно, что на забалансовом счете 01 «Имущество, полученное в пользование» подлежит отражению стоимость полученного учреждением «недвижимого имущества в течение времени оформления государственной регистрации прав на него (до момента принятия к учету недвижимого имущества)». Подчеркнем, что в пункте 36 Инструкции № 157н еще до изменений определялось, что «принятие к учету и выбытие из учета объектов недвижимого имущества, права на которые подлежат в соответствии с законодательством РФ государственной регистрации, осуществляется на основании первичных учетных документов с обязательным приложением документов, подтверждающих государственную регистрацию права или сделку». Однако работников бухгалтерий АОУ смущала неоднозначность окончание фразы в документе – «права или сделки». В результате для целей бухгалтерского учета возникала проблема определения момента отражения поступивших ценностей (объектов нефинансовых активов). Такая неоднозначность возникала и потому, что документом, удостоверяющим право на имущество, является свидетельство об этом праве, а документами, удостоверяющими сделку, - акт приема-сдачи имущества и свидетельство о государственной регистрации соответствующей сделки. Корректировка содержания п. 333 Инструкции № 157н внесла

⁵³ Прежнее название забалансового счета - «Имущество, полученное в аренду».

ясность, и проблема отражения в учете ценностей была снята. В настоящее время до момента оформления свидетельства на право учреждения на объект недвижимого имущества его стоимость подлежит отражению на забалансовом счете 01 «Имущество, полученное в пользование». Однако проблема может вновь возникнуть, если на АОУ распространится правило о государственной регистрации имущества, применяющееся в коммерческих организациях. В данном случае появится и налоговые риски.

Как известно, по доходам от коммерческой деятельности и в условиях функционирования АОУ порядок учета стоимости основных средств для целей обложения налогом на прибыль и налогом на имущество не изменился (т.е. объект принимается к налоговому учету и с момента фактического принятия данного объекта в эксплуатацию, отправки документов на государственную регистрацию прав на него в соответствующий государственный орган бухгалтерия начисляет амортизацию). Применительно к части некоммерческих доходов АОУ из п. 97 Инструкции № 157н исключена обязанность учреждения ежемесячного начисления амортизации нефинансовых активов. Возможно в настоящее время, когда бухгалтерская и налоговая отчетность формируется учреждениями не чаще 1 раза в квартал, отсутствует необходимость ежемесячного начисления амортизации. Однако для крупных АОУ, например, ВУЗов, а таковых из 114-ти ВУЗов - уже 9, некоторые ученые предлагают внедрение концепции управленческого учета и более того в режиме МСФО. Это означает, что бухгалтерия по своему усмотрению, руководствуясь Принципом МСФО профессионального суждения, может начислять амортизацию ежедневно.

Вот здесь и появляются масса проблем из-за нестыковок бухгалтерских принципов и правил. На наш взгляд, большинство проблем учета и контроля в любой сфер деятельности возникают из-за ситуационного, а не стратегического решения проблем. Одномоментно, разумеется, невозможно решать возникающие проблемы, однако, к решению следует готовиться. Как уже отмечалось нами в первой главе диссертации, решение учетных проблем лежит

за пределами совершенствования принципов и учетных правил, это развитие образовательной деятельности на принципе экономически обоснованной системности, т.е. должны быть два типа образовательных учреждения (организации) некоммерческие (казенные) и коммерческие. В данном случае учет можно беспрепятственно развивать в режиме МСФО.

Операции по передаче имущества внутри экономических субъектов государственного сектора услуг вызывают на практике множество вопросов по отражению их результатов в учете. Прежде всего, это связано с тем, что действующие нормативные правовые акты не устанавливают детальный порядок организации бухгалтерского учета при приеме-передаче нефинансовых активов между организациями государственного сектора.

Рассмотрим несколько особенно острых вопросов учета «внутреннего движения» имущества. Одним из них является организация учета автономными учреждениями операций по безвозмездному поступлению нефинансовых активов от различных организаций государственного сектора. Порядок такого учета полностью определен категорией поступающего имущества, как было представлено выше на рис. 2.2.1.

Согласно Плану счетов и Инструкции по его применению⁵⁴, стоимость нефинансовых активов, которыми учреждение лишено права самостоятельно распоряжаться (недвижимого и особо ценного движимого имущества), записывается по кредиту счета 4 210 06 000 «Расчеты с учредителем». Когда же поступает имущество иной категории, его стоимость фиксируется в учете по кредиту счета 4(2) 401 10 180 «Прочие доходы», что характеризуется в отчетности как увеличение финансового результата деятельности учреждения. Начисление амортизация по поступающим объектам отражается по дебету счетов 4 210 06 000 и 4(2) 401 10 180.

Как нами уже указывалось выше, методология бухгалтерского (бюджетного) учета имущества предполагает разделение поступающего в учреждение движимого имущества на особо ценное и всё остальное. Соответ-

⁵⁴ План счетов и Инструкция по его применению.

ствующего разделения имущества не требуется, если они приобретаются за счет средств от приносящей доходы деятельности⁵⁵. Учредитель АОУ утверждает Перечень особо ценного движимого имущества учреждений согласно действующему законодательству⁵⁶. Без включения движимого имущества в данный перечень бухгалтерия учреждения не имеет права отражать его получение учета по аналитической группе 20 «Особо ценное движимое имущество учреждения». В тех случаях, когда решение учредителя о включении имущества в состав особо ценного отсутствует, а право на оперативное распоряжении им уже наступает на день приобретения, в учете отражается поступление движимого имущества по категории «иное» и переданных сумм начисленной по нему амортизации в корреспонденции со счетом 4(2) 401 10 180. Когда же учредитель направляет документы, подтверждающие статус имущества как «особо ценное движимое имущество» (утверждает его включением в соответствующий Перечень), в учете изменение статуса имущества (т.е. категории: особо ценное и иное) отражается по дебету и кредиту счета 100 00 «Нефинансовые активы» в разрезе соответствующих аналитических счетов отражается изменение категории имущества: При этом производятся следующие записи:

Перевод основных средств по балансовой стоимости: Дебет 410120 310, Кредит 410130 310, а перенос суммы начисленной амортизации: Дебет 4104 30 410, Кредит 4104 20 410. Одновременно остаточная стоимость имущества может быть учтена по дебету счета 4 401 10 180 и кредиту счета 4 210 06 000. Несколько иная существует корреспонденция счетов в отношении имущества, поступающего в рамках деятельности по выполнению государственного (муниципального) задания, а также в рамках приносящей доход деятельности. При безвозмездной передаче имущества бюджетному (автономному) учреждению внутри государственного сектора от любой организации необходимо в целях грамотного учета соблюдать несколько важных условий.

⁵⁵ Письмо Минфина России от 18.11.2011 г. № 02-03-10/5026.

⁵⁶ Пункт 12 ст. 9.2 Закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»; Часть 3.1 ст. 3 Закона от 3.11.2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях».

Во-первых, затребовать от учредителя документы, подтверждающие согласование операции по передаче имущества (если передается недвижимое и особо ценное движимое имущество). Во-вторых, требуется соответствующее согласование с принимающей стороной факта передачи по срокам, стоимости и комплектации.

Имущество может передаваться учреждением не по собственной инициативе, а в соответствии с планом (распоряжением) уполномоченного органа соответствующей ветви власти, осуществляющего права собственника по наделению учреждений или организаций государственного сектора имуществом. Порядок отражения в бухгалтерском учете бюджетного (автономного) учреждения операций по безвозмездной передаче нефинансовых активов различным организациям государственного сектора экономики также определяется статусом (категорией) передаваемого имущества: ценное или иное. Только Учредитель принимает окончательное решение о порядке отражения в учете операций по обороту нефинансовых активов (безвозмездное получение или передача) между учреждением и иными организациями государственного сектора экономики. Подчеркнем, что именно данное обстоятельство крайне сложно заблаговременно отразить в учетной политике АОУ. Для предупреждения всякого рода рисков следует в учетной политике прописать несколько вариантов учета оборота такого рода имущества, если даже какой-то из них не будет вовсе применен в реальной учетной практике.

На наш взгляд, одним из препятствий развитию бухгалтерского учета в автономных учреждениях является различия порядка регулирования оборота имущества. Действие Закона № 94-ФЗ на АУ не распространяется, а закупки регулирует Закон № 223-ФЗ, однако, на уровне региональных и местных администраций могут вводиться свои особые законодательные нормы, как, например, в для АУ Татарстана Постановлением Кабинета министров Республики Татарстан от 17.03.2008 г. № 161 «О комплексе мер, направленных на оказание содействия финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений Республики Татарстан» был установлен порядок закупок необ-

ходимых товаров, работ и услуг. В данном случае оборот имущества не совпадает с нормами учета основных средств и начислением амортизации, запасов, материалов и других объектов учета. Затруднения возникают с позиций измерения их стоимости для отражения в учетных регистрах по дате закупки и дате бухгалтерской записи.

Негативным фактором для формирования стабильных положений учетной политики АОУ является порядок заключения коммерческих договоров на поставку товаров, работ и услуг. На автономные учреждения требования Закона от 21.07.2005 г. № 94-ФЗ (Закона о государственных закупках) не распространяются. Это существенно упрощает процедуру заключения договоров из-за отсутствия ограничений на формирование договорных имущественных отношений. Следовательно, при заключении договоров автономные учреждения руководствуются нормами гражданского законодательства.

Закон № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» (далее - Закон № 223-ФЗ от 18.07.2011 г.) устанавливает общие принципы закупки товаров, работ, услуг и основные требования к закупке товаров, работ, услуг государственными корпорациями, компаниями, субъектами естественных монополий, организациями, осуществляющими регулируемые виды деятельности в сфере коммунального хозяйства, государственными и муниципальными унитарными предприятиями, автономными учреждениями, хозяйственными обществами, в уставном капитале которых доля участия РФ, субъекта РФ, муниципального образования в совокупности превышает 50%, а также их дочерними хозяйственными обществами и дочерними хозяйственными обществами последних. Положения данного Закона распространяются на автономные учреждения. В тех случаях, если автономное образовательное учреждение, созданное после дня вступления в силу Закона № 223-ФЗ, должно утвердить положение о закупке в течение трех месяцев с даты его регистрации в едином государственном реестре юридических лиц. В случае если в течение указанного срока положение не утверждено и не размещено на сайте, учреждение должно при закупке руковод-

ствоваться положениями Закона № 94-ФЗ. Такого рода зависимость от технических, а не экономических факторов вынуждает бухгалтерии учреждений вносить дополнительные условия в свою учетную политику, предусматривающие подвижность ситуации с поставками необходимых для уставной деятельности ценностей.

В целях обеспечения информационной открытости закупки Закон № 223-ФЗ обязывает автономные образовательные учреждения размещать на официальном сайте: извещение о закупке; изменения, вносимые в извещение; документацию о закупке; разъяснения документации о закупке; проект договора; протоколы, составляемые в ходе закупки (ч. 5 ст. 4). Закон № 223-ФЗ позволяет автономному образовательному учреждению не размещать на официальном сайте сведения о закупке товаров, работ, услуг, стоимость которых не превышает:

- 100 тыс. руб.;

- 500 тыс. руб. - в случае, если годовая выручка учреждения за отчетный финансовый год составляет более чем 5 млрд руб. (ч. 15 ст. 4). Помимо положения о закупке, Закон № 223-ФЗ обязывает АОУ размещать на официальном сайте план закупки товаров, работ, услуг на срок не менее чем один год. Требования к форме такого плана, порядок его формирования и сроки его размещения на сайте устанавливаются Правительством РФ (ч. 2 ст. 4). АОУ также обязано размещать на официальном сайте не позднее 10-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, сведения о количестве и об общей стоимости договоров,

- заключенных по результатам закупки товаров, работ, услуг;

- заключенных по результатам закупки у единственного поставщика, исполнителя, подрядчика (ч. 19 ст. 4).

С 1.01.2014 г. автономные учреждения, в уставном капитале которых доля участия муниципального образования в совокупности превышает 50%, должны будут применять положения Закона № 223-ФЗ, если более ранний срок не предусмотрен представительным органом муниципального образова-

ния (п. 8 ст. 8 Закона № 223-ФЗ)» [83 (Интерфакс 19.01.2012)]. Государственные автономные учреждения применяют положения Закона № 223-ФЗ с 1.01.2012 г., поскольку для них не установлен особый срок применения данного закона. Муниципальные автономные учреждения должны руководствоваться положениями указанного Закона с 1.01.2014 г., если более ранний срок не установлен представительным органом муниципального образования (п. 8 ст. 8 Закона № 223-ФЗ). Для получения права осуществлять закупки в соответствии с Законом № 223-ФЗ автономные учреждения обязаны утвердить собственное Положение о закупке и разместить его на сайте www.zakupki.gov.ru. Если такое Положение о закупке не было принято – придется руководствоваться Федеральным законом от 21.07.2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» (п. 5 ст. 8 Закона № 223-ФЗ). В соответствии с п. 15 ст. 4 Закона № 223-ФЗ заказчик – автономное учреждение может не размещать на официальном сайте сведения о закупке товаров работ, услуг, если их стоимость не превышает 100 000 руб.

Заказчики по Закону № 223-ФЗ напрямую не ограничены понятием «одноименности» договоров до 100 тыс., в отличие от государственных заказчиков. Поэтому формально, казалось бы, можно разбить любую закупку по 100 тыс. рублей, заключить множество договоров и закупить всю продукцию без применения конкурса и аукциона. Однако заказчик должен исчерпывающим образом указать условия применения каждого из способов закупки в Положении, в т.ч. рекомендуется указать, как часто могут быть заключены такие договоры «до ста тысяч». В случае если годовая выручка заказчика за отчетный финансовый год более чем 5 млрд. руб., заказчик также вправе не размещать на официальном сайте сведения о закупке товаров, работ, услуг, стоимость которых не превышает 500 000 руб.

Руководителям АОУ следует также учесть, что ч. 7 ст. 3 Закона № 223-ФЗ предусмотрен реестр недобросовестных поставщиков, ведение которого на официальном сайте должен осуществлять уполномоченный Правитель-

ством РФ федеральный орган исполнительной власти. При этом каждое автономное образовательное учреждение при проведении закупки вправе установить требование об отсутствии сведений об участниках закупки в данном реестре недобросовестных поставщиков и (или) в реестре недобросовестных поставщиков, предусмотренном Законом № 94-ФЗ. В соответствии со ст. 7 Закона № 223-ФЗ за нарушение требований данного нормативного акта и иных принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов РФ виновные лица несут ответственность в соответствии с законодательством РФ. Очевидно, в ближайшее время будут внесены поправки и в соответствующие законодательные акты (Кодекс РФ об административных правонарушениях и др.). В этой связи возникают сложные вопросы учета дебиторской задолженности.

Пункт 27 Инструкции № 157н дополнен абзацем следующего содержания: «Фактические вложения в объект нефинансовых активов в объеме затрат на его модернизацию, дооборудование, реконструкцию, отраженные в учете организации, осуществляющей полномочия получателя бюджетных средств, передаются балансодержателю объекта, в отношении которого осуществлена (завершена) модернизация, дооборудование, реконструкция, в целях отнесения суммы указанных фактических вложений на увеличение первоначальной (балансовой) стоимости такого объекта». Таким образом, если фактические расходы на модернизацию (реконструкцию) объекта основных средств осуществляются не балансодержателем данного объекта, а сторонним учреждением, осуществляющим функции получателя бюджетных средств, данное учреждение не вправе списывать эти расходы на собственные затраты, а обязано передать их балансодержателю для включения в первоначальную стоимость соответствующего объекта недвижимого имущества.

Информация о целевом использовании АОУ полученных средств (по форме, структуре, составу источников поступления и направлениям использования (расхода)) раскрывается в Отчете о целевом использовании полученных средств [69, с. 25]. Для учета расходов автономного учреждения по ока-

занию услуг согласно специфике деятельности, определяемой Уставом АОУ, используются счета учета расходов по обычным видам деятельности, предусмотренные в Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета. Информация о признанных в бухгалтерском учете доходах и расходах, связанных с деятельностью АОУ, в качестве доходов и расходов от обычных видов деятельности раскрывается в Отчете о доходах и расходах (финансовых результатах). С выходом ФЗ от 18.07.2011 г. № 239-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения автономных учреждений» и ФЗ от 18.07.2011 г. № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» совершенствуются некоторые аспекты финансово-хозяйственной деятельности. По-прежнему автономные учреждения могут открывать счета в кредитных организациях, иметь как расчетный счет в банке, так и лицевой счет в органах казначейства. Для открытия счета в банке руководителю надо заручиться одобрением Наблюдательного совета. Также автономное учреждение вправе размещать средства на депозитах и совершать сделки с ценными бумагами. Это даёт широкие возможности для работы с благотворителями - если, конечно, найдутся желающие дать столько денег, чтобы школа затем могла что-то существенное покупать на проценты от их размещения.

Более реальной становится возможность накапливать на счете в банке средства для крупных приобретений (дорогостоящее оборудование и т.п.).

Еще одним преимуществом для автономного учреждения является нераспространение на него ФЗ от 21.07.2005 г. № 94 «О размещении заказов на поставки товаров...», а предписано ФЗ от 18.07.2011 г. № 223 принимать собственные положения о закупках. Однако возросшая ответственность управления автономным учреждением в сфере финансового менеджмента требует наличия в штате юриста.

С 2006 г. бюджетное законодательство (БК РФ и его подзаконные акты) не ограничивает автономные учреждения в их выборе направлений расходования внебюджетных доходов, поскольку из-под контроля Казначейства

России выведено распоряжение автономным учреждением всех средств, полученных ими в рамках государственного или муниципального заказа. Вместе с тем, автономное учреждение обязано использовать бюджетных субсидии и субвенции строго по их целевому назначению. Это актуализирует проблему эффективности внешнего и внутреннего финансового контроля за использованием средств бюджетного финансирования (субсидий и субвенций). Контроль осуществляется в течение отчетного периода и после составления отчетности. В соответствии с Законом автономное учреждение ежегодно публикует отчеты о своей деятельности и об использовании закрепленного за ним имущества в порядке, установленном Правительством РФ. Выбор средств массовой информации, где должен быть опубликован отчет, выбирает учредитель автономного учреждения. Не выведено автономное учреждение и из состава экономических субъектов, отчетность которых подлежит обязательному аудированию. Законодательство сохранило для автономных учреждений ряд налоговых льгот, которые ранее были установлены для бюджетных учреждений. Для автономных учреждений также, как и для бюджетных, не будут облагаться налогом на прибыль доходы в виде имущества, полученного по решению органов исполнительной власти, а также имущества, полученного в рамках целевого финансирования; не будет признаваться операцией, облагаемой налогом на добавленную стоимость, передача на безвозмездной основе объектов основных средств. На автономные учреждения не распространяется ограничение для перехода на упрощенную систему налогообложения, установленное для бюджетных учреждений. А это означает, что в зависимости от вида приносящей доход деятельности, учреждение сможет сэкономить на налоговых платежах, перейдя на упрощенную систему налогообложения.

В отличие от бюджетного учреждения, в котором есть некоторые гарантии получения минимальной заработной платы, работники автономного учреждения оказываются по своему положению ближе к работникам коммерческих организаций, в которых заработная плата зависит от успешности

финансово-хозяйственной деятельности. Можно предположить, что если автономное учреждение работает успешно, то положение работников станет гораздо лучше, чем было в бюджетной организации, если же деятельность учреждения привела к провалу, то появятся затруднения с выплатой даже гарантированной части заработной платы [61, с. 24].

В завершении материала параграфа 2.2, считаем необходимым подчеркнуть, что использование новых форм предоставления услуг, возможность быстрого реагирования на изменение спроса потребителей и ориентированность учреждения на конечный результат при выполнении задания учредителя позволили предоставить спектр услуг, который отвечает самым разнообразным и требовательным запросам родителей (законных представителей) и обучающихся. Доходы автономного учреждения остаются в его самостоятельном распоряжении, используются им для развития и совершенствования учебно-воспитательного процесса.

При осуществлении бухгалтерского учета автономным учреждениям необходимо обособленно учитывать:

- средства, полученные в виде субвенций и субсидий, и расходы, произведенные за их счет;
- доходы (расходы), полученные (произведенные) для ведения самостоятельной хозяйственной деятельности;
- недвижимое и особо ценное имущество, закрепленное учредителем или приобретенное за счет средств, выделенных учредителем на приобретение такого имущества.

Данный порядок учета должен быть согласован с позициями Плана финансово-хозяйственной деятельности АОУ, а тем самым обеспечивать достоверные показатели отчетности учреждения.

2.3. Методические основы организации внутреннего контроля за соответствием плановых и отчетных показателей деятельности АОУ

В 2010 г. были внесены существенные изменения в правовой режим деятельности автономных учреждений⁵⁷. Согласно изменениям, в деле перевода значительной части бюджетных учреждений со сметного принципа финансирования на формирование государственных заданий с обеспечением финансирования за счет субсидий, в т.ч. на основе преобразования бюджетных учреждений в автономные и казенные учреждения были внесены корректировки, затрагивающие вопросы учета, контроля и отчетности. В частности, были расширены имущественные права автономных образовательных учреждений (далее - АОУ), в соответствии с чем, внесены коррективы в правила организации бухгалтерского учета, контроля и отчетности.

Как было уже обосновано во второй главе диссертации, с 1.01.2011 г. функционирование автономных учреждений заключается в формировании Плана финансово-хозяйственной деятельности (далее - План ФХД) по объемам работ и оказания услуг, формируемым на основе задания учредителя или собственника. Все нюансы выполнения таких заданий фиксируется в бухгалтерском учете учреждения, а по завершении финансового года результаты переносятся в бухгалтерскую отчетность. Все учетные действия предполагают отражение фактов хозяйственной жизни учреждения, имущества, закрепленного собственником-учредителем за учреждением на праве оперативного управления. Одним из требований к формированию задания для выполнения автономным учреждением является соответствие его содержания Уставу учреждения (определяет виды финансово-хозяйственной деятельности). Для выполнения установленных учредителем или собственником заданий в Плане ФХД закрепляются источники и величина их финансового обеспече-

⁵⁷ Закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» от 8.05.2010 г. № 83-ФЗ.

ния согласно правительственному регламенту⁵⁸. Закон разрешает автономному учреждению выполнять работы и услуги сверх установленного ему задания. При этом должно соблюдаться важное требование, чтобы перечень таких работ и услуг не противоречил Уставу учреждения. Условия выполнения такого рода (сверх задания) работ и оказания услуг, включая их оплату должны не допускать избирательности в отношении различных категорий граждан или других организаций (потребители работ и услуг автономного учреждения). Исходя из сути данного принципа, можно заключить, что это есть реализация так называемых социально-публичных договоров, предусматривающих соблюдение интересов потребителей при их присоединении к потреблению работ и услуг, предлагаемых автономным учреждением⁵⁹. Действительно, как справедливо отмечают некоторые ученые, «важным признаком автономных учреждений следует считать то обстоятельство, что такие субъекты публичных отношений, как РФ, субъекты Федерации и муниципальные образования, используют правовую форму автономного или бюджетного учреждения для реализации своих социальных задач. Вместе с тем, предоставление автономным учреждениям более широких возможностей участия в имущественных отношениях, проявления коммерческой инициативы делает их более чуткими к изменениям конъюнктуры на рынке работ и услуг, в получении которых заинтересованы граждане и юридические лица. Здесь сказывается и непосредственная материальная заинтересованность в результатах деятельности: доходы автономных учреждений поступают в их самостоятельное распоряжение, а собственник имущества, закрепленного за учреждением, не имеет права на получение таких доходов (п. 8, 9 ст. 2 Закона 174-ФЗ; п. 10 ст. 9.2 Закона 7-ФЗ)» [59].

Как полагают многие российские ученые, «при принятии решений о финансировании должен быть ясно определен ожидаемый эффект и установлены индикаторы, позволяющие отслеживать его достижение. Целесообразно

⁵⁸ Порядок, установленный Правительством РФ, высшим исполнительным органом власти субъекта Федерации либо местной администрацией (п. 5 ст. 4 Закона 174-ФЗ, п. 6 ст. 9.2 Закона 7-ФЗ).

⁵⁹ Требования публичных договоров прописаны в статьях 426 и 428 ГК РФ).

в максимальной степени реализовать программно-целевой принцип планирования и исполнения бюджета. Основную часть бюджета должны составлять долгосрочные государственные программы (прежде всего программы развития инфраструктуры), федеральные и ведомственные целевые программы, приоритетные национальные проекты. Контроль за целевым расходованием бюджетных средств должен сопровождаться содержательным анализом достигнутых результатов» [59].

Еще десять лет тому назад в Концепции реформирования бюджетного процесса в РФ в 2004-2006 гг.⁶⁰, было определено, что «в современных условиях имеются объективные предпосылки для внедрения нового вида государственного финансового контроля - аудита эффективности использования государственных ресурсов». За истекшее десятилетие сложился определенный опыт аудирования учреждений на бюджетном финансировании, однако, его современная практика требует существенной модернизации системы управления денежными потоками в сфере публичных финансов. Необходимость такой модернизации, обусловленная расширением предпринимательства автономных образовательных учреждений, подтверждает ускорение тенденций их сближения с обычными коммерческими компаниями. Следовательно, появляются основания полагать, что, например, в современных автономных учреждениях с преобладанием коммерческого, а не бюджетного финансирования могут внедряться основы коммерческого учета (методология РСБУ и МСФО). В свою очередь расширение такого рода учетно-отчетной практики требует проведения большого объема научно-методической, организационно-практической и нормативно-правовой работы.

На первом этапе такой трансформации необходимо, как полагают российские ученые, «переход на новый вид финансового контроля использования государственных ресурсов, особенно в условиях реализации современной концепции бюджетной политики страны, основанной на «смещении ак-

⁶⁰ Концепция реформирования бюджетного процесса в РФ в 2004-2006 гг. одобренная постановлением Правительства РФ от 22.05.2004 № 249.

центров бюджетного процесса от «управления бюджетными ресурсами (затратами)» на «управление результатами», что требует повышения ответственности и расширения самостоятельности участников бюджетного процесса и администраторов бюджетных средств в рамках четких среднесрочных ориентиров» [59].

Согласно принятым в 2010 г. нормам Закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений»⁶¹, под компетенцию Счетной палаты как главного органа государственного финансового контроля должны подпадать автономные, бюджетные и казенные учреждения. В последнее десятилетие контрольные функции этого органа уже основываются на большинстве положений международных норм организации аудиторской деятельности. Разумеется, государственный аудит учитывает социальное значение автономных учреждений, однако, сфера его распространения на выбор объекта контроля ежегодно расширяется в силу увеличения доходов автономных организаций от чисто коммерческой деятельности. Применяется «Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств»⁶². Целью этой методики является формулирование основных правил и процедур, требований и практических рекомендаций по организации и проведению аудита эффективности, выполнение которых должно помочь профессионально и качественно проводить проверки эффективности использования государственных средств.

Следует согласиться с мнением российских ученых, что «в международной практике аудит эффективности обеспечен методологической и организационной базой. Однако для РФ она должна быть адаптирована по следующим причинам. Во-первых, в странах с развитой рыночной экономикой существуют различия в аудите, отражающие специфические особенности соответствующих стран. Во-вторых, аудит, являясь звеном отечественного эко-

⁶¹ Федеральный закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ

⁶² Методика принята решением Коллегии Счетной палаты РФ 23.04.2004 г., протокол № 13 (383).

номического механизма, неизбежно должен отражать специфические особенности этого механизма и меняться вместе с ним» [59].

Как известно, для проведения аудита коммерческих субъектов государственного (муниципального) сектора экономики предлагается к использованию Методика аудита⁶³. Следует согласиться с авторитетным мнением М.В. Мельник и других ведущих ученых-аудиторов и бухгалтеров, что «в полной мере эту методику нельзя применять к аудиту эффективности государственных (муниципальных) учреждений ни в плане организации аудита, ни в плане применения методологических подходов по следующим причинам: во-первых, в аудите эффективности государственных (муниципальных) учреждений должны применяться подходы, используемые органами государственного финансового контроля, несмотря на то, что последние до сих пор не обеспечены соответствующим методическим инструментарием, так как в РФ не разработаны и не приняты стандарты государственного финансового контроля. Аудит эффективности государственных (муниципальных) учреждений должны проводить специалисты, владеющие знаниями бюджетного права и бюджетной политики. Опыт контролеров (аудиторов, инспекторов) становится, несомненно, одним из факторов, обеспечивающих качество аудита автономных учреждений; во-вторых, при аудите эффективности государственных (муниципальных) учреждений необходимо опираться на подтвержденный вступительный баланс учреждения, отражающий реальное состояние активов и обязательств, а в-третьих, государственные (муниципальные) учреждения являются участниками бюджетного процесса, осуществляют свои функции в соответствии с государственным (муниципальным) заданием, которое является категорией бюджетного права и элементом бюджетной политики. По отношению к эффективности государственных (муниципальных) учреждений приоритетным направлением аудита

⁶³ Распоряжение Минимущества РФ от 30.12.2002 г. № 4521-р «Об утверждении типового технического задания на проведение обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, и Федеральных государственных унитарных предприятий»

становится объективная оценка деятельности, ориентированная на результат» [57]. При аудировании эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений следует руководствоваться принципом - каждая проверка использования государственных средств должна давать конкретные результаты, содержание которых иллюстрирует блок-схема на рис.2.3.1.



Рис. 2.3.1. Целевые установки аудирования в сфере публичных финансов

Особенность финансирования деятельности автономных учреждений (хозрасчетные и бюджетные источники) определяет принципы и содержание бухгалтерского учета доходов и расходов государственных (муниципальных) учреждений, а, соответственно, и аудита в разрезе их отдельного учета по видам деятельности. Раздельный учет расходов за счет бюджетных средств и

за счет деятельности, приносящей доход выявляет множество проблем распределения общих издержек.

Проверка обоснованности получения и целевого использования бюджетных средств предполагает изучение состава документов и их содержания, а также проверка их на соответствие:

- наличию договоров между государством и исполнителем, определению соответствия условий договора требованиям действующего законодательства;

- наличию неотъемлемой части договора между заказчиком (государством) и исполнителем - документов, обосновывающих целевое использование бюджетных средств. Особое внимание при выполнении данного комплекса работ следует уделить изучению поступающих бюджетных ассигнований на финансирование капитальных и текущих расходов. При проверке операций по учету субсидий на финансирование капитальных расходов необходимо убедиться в наличии утвержденной проектно-сметной и договорной документации.

- характеру поступления средств. Если бюджетные средства поступают в виде субсидий, субвенций и иных трансфертов, то необходимо изучить основания на их предоставление.

При контроле за целевым использованием бюджетных средств, необходимо удостовериться в том, что государственные (муниципальные) учреждения достигают целей, поставленных при их обеспечении ассигнованиями. Цели расходования бюджетных средств определяются кодами бюджетной классификации, указанными при выделении субсидий автономным учреждениям. Порядок соблюдения этих целей устанавливается ежегодно соответствующими приказами МФ РФ «Указания о порядке применения бюджетной классификации РФ». Например, в 2010 г. субсидии выделялись по целевой статье 133 00 00 «Субсидии федеральным автономным учреждениям, созданным на базе имущества, находящегося в федеральной собственности» (Приказ Минфина России от 30.12.2009 №150н). По данной целевой статье отра-

жаются расходы федерального бюджета, связанные с предоставлением субсидий федеральным автономным учреждениям, созданным на базе имущества, находящегося в федеральной собственности.

Не использованные по состоянию на 1 января очередного финансового года остатки целевых средств, полученных в виде субсидий, подлежат возврату в бюджет, из которого были предоставлены целевые средства (Приказ Минфина РФ от 11.06.2009 г. № 51н, п. 2). В случае если неиспользованные остатки целевых средств не перечислены в доход соответствующего бюджета до 1 апреля финансового года, следующего за отчетным, финансовый орган направляет в территориальный орган Федерального казначейства, осуществляющий кассовое обслуживание исполнения бюджета, из которого не возвращены в установленный срок неиспользованные остатки целевых средств, приказ финансового органа о взыскании неиспользованных остатков целевых средств (Приказ Минфина РФ от 11.06.2009 № 51н, п. 3).

При проверке порядка формирования и обоснованности начисленных расходов необходимо выполнить следующие процедуры:

1. Проверить распределение суммы дебетового оборота счета, учитывающего формирование начисленных расходов по бухгалтерским регистрам.

2. Проверить правильно и своевременно ли производятся записи в книге учета начисленных расходов, имея в виду, что учет ведется с распределением по кодам бюджетной классификации.

3. Проверить правильность отнесения начисленных расходов к кодам бюджетной классификации на основании приказа Минфина России о порядке применения бюджетной классификации.

4. Сверить получившуюся сумму начисленных расходов из первичных документов с итогом мемориального ордера за месяц. Затем с итогом главной книги за месяц, два, квартал, полугодие, девять месяцев, год. Далее итоги главной книги сверить с итогом начисленных расходов.

5. В случае расхождения сумм аналитического и синтетического учета, выяснить их причину.

Для этого необходимо провести анализ дебиторской и кредиторской задолженности, при котором следует внимательно изучить соотношение дебиторской задолженности и объема финансового обеспечения. С одной стороны, факт увеличения дебиторской задолженности может быть определен отрицательными факторами, носящими как внутренний, так и внешний характер. Например, среди внутренних причин можно выделить непредставление или неполное представление отчета по выделенным средствам, в результате чего было принято решение о приостановлении финансирования до полного предоставления отчета. Одной из внешних причин может быть прекращение финансового обеспечения со стороны государства.

Для проверки достоверности дебиторской и кредиторской задолженности следует выбрать наиболее крупных дебиторов и кредиторов. Здесь необходимо обратить внимание на возможные процессы «отмывания» бюджетных средств. Особо следует обратить внимание на большие суммы дебиторской задолженности индивидуальным предпринимателям и обществам с ограниченной ответственностью. Необходимо проверить наличие первичных документов, подтверждающих поставку ценностей за перечисленные контрагентам денежные средства. Возможно перечисление денежных средств без фактического оказания услуг.

Большинство следующих контрольных мероприятий направлено на получение полного представления о соблюдении договорных условий и правомерности возникновения дебиторской и кредиторской задолженностей. Для этого следует проверить неразрывность учета материальных и финансовых потоков. Когда учет финансовых потоков оторван от материальных и нет возможности установить от кого конкретно ушел материальный поток, с кого списаны ресурсы, то в этом случае создаются прекрасные и сильно притягательные условия для экономической преступности.

Например, от государственного (муниципального) учреждения материальный поток ушел. К получателю материальный поток пришел, а деньги он перечислил на счет посредника (или личный счет снабженца). Со-

ответственно, в организации-поставщике финансовый поток за отгруженные материальные ценности отсутствует. При неразрывном учете движения материальных и финансовых потоков, это несоответствие сразу обнаружится.

Если связь между этими потоками нарушена, то надо провести расследование, каким образом произведен платеж. Такой контроль трудно реализовать, если нет в наличии автоматической системы сверки, поскольку в противном случае может потребоваться много работы по перекрестной проверке вручную. Для подтверждения достоверности дебиторской и кредиторской задолженности прежде всего необходимо получить подтверждение остатка задолженности. Это можно сделать, изучив представленные к проверке акты сверки или разослав запросы самим дебиторам и кредиторам.

Как это ни парадоксально, но акт сверки взаиморасчетов не является обязательным первичным учетным документом. Согласно письму Минфина РФ от 18 февраля 2005 г. №07-05-04/2 действующим законодательством форма акта сверки расчетов хозяйствующих субъектов не предусмотрена, то есть организация при необходимости может разрабатывать формы актов сверки расчетов самостоятельно.

Акт сверки представляет собой документ, подтверждающий обоими сторонами состояние взаимных расчетов между покупателем и поставщиком. Акт сверки при этом является документом, связывающим материальные и финансовые потоки, поскольку в нем указывается как отгрузка продукции, так и оплата за нее. При проверке актов сверок необходимо зафиксировать наличие подписей обеих сторон. При отсутствии подписей со стороны исполнителя или заказчика может свидетельствовать о недостоверности суммы задолженности.

Акты сверок позволяют определить, уложился ли покупатель в сроки, установленные договором; полно ли и своевременно ли погашена задолженность; верны ли записи по статьям дебиторов (ошибки при вводе данных по дебиторской задолженности покупателей), а также выявить не учтенную ра-

нее дебиторскую задолженность покупателей (и соответственно неучтенные встречные поставки).

Контроль регистров аналитического учета дебиторов и надлежаще оформленных актов сверок позволяет выявить превышение критического уровня дебиторской задолженности, а также просроченную задолженность, по которой не приняты меры к взысканию.

При проверке необходимо проверить выполнение следующих требований (Положение о формировании задания учредителя в отношении автономного учреждения, созданного на базе имущества, находящегося в федеральной собственности, и порядке финансового обеспечения выполнения задания, утвержденное постановлением Правительства РФ от 18.03.2008 г. № 182) по оказанию услуг за счет бюджетных средств:

- наличие перечня категорий потребителей услуг, оказываемых в рамках государственного задания, с выделением категорий потребителей, имеющих право на бесплатное и (или) частично платное получение услуг, а также планируемое количество потребителей этих услуг (если характер задания предполагает возможность планирования количества потребителей);

- целесообразность, обновляемость и эффективность применения показателей, характеризующие качество и (или) объем (состав) оказываемых автономным учреждением услуг, на очередной финансовый год планового периода, на который устанавливается задание (если возможно - в расчете на 1 потребителя каждой категории), методика расчета значений показателей, требования к квалификации и опыту персонала, оказывающего услуги, требования к материально-техническому обеспечению и порядок оказания услуг с указанием правового акта, которым утверждены требования к качеству услуг (при наличии);

- порядок оказания услуг физическим и (или) юридическим лицам с указанием регламента или иного документа, которыми установлен указанный порядок.

- наличие установленных предельных цен (тарифов) на оплату услуг физическими и (или) юридическими лицами (в случае, если законодательством Российской Федерации предусмотрено выполнение соответствующих работ (оказание услуг) на платной основе) либо порядок их установления.

Кроме того, при проверке необходимо учитывать, что государственное (муниципальное) задание устанавливается с учетом потребности в соответствующих услугах, оцениваемых на основании прогнозируемой динамики количества потребителей услуг, уровня удовлетворенности существующим объемом и качеством услуг и возможностей государственных (муниципальных) учреждений по оказанию услуг. При этом уровень удовлетворенности потребителей услуг может определяться как процент от числа опрошенных - по аналогии определения уровня удовлетворенности населения качеством общего образования или медицинской помощью, регламентированным указом Президента РФ «Об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов РФ» от 28.06.2007 г. № 825.

При оценке качества оказываемых услуг необходимо проверить постоянно ли обеспечивается качественное обслуживание потребителей услуг в любое время, выполняются ли потребности заказчиков услуг. Учитываются ли рекомендации по результатам работы и достигают ли рекомендации предназначенных результатов. А результаты оказания услуг должны согласовываться с целями деятельности, предусмотренные Уставом.

Проверке подлежит также соблюдение профессиональных стандартов, действующих в соответствующей сфере деятельности автономного и (или) бюджетного учреждения, чем гарантируется качество, с которым работа была выполнена. Также требуется определить, что услуги оказываются в полном объеме и качество удовлетворяет и заказчика и потребителя. Это может быть сделано системными подходами типа обзоров заказчиков и потребителей. Хорошим подспорьем могут служить результаты опросов потребителей.

Немаловажным моментом является проверка доступности оказываемых услуг. Тем самым должна выполняться социальная направленность дея-

тельности автономных учреждений. Важную роль в оценке качества имеет факт наличия ответственности за оказание некачественных услуг.

Оценка качества подразумевает осторожность доказательств. Контролер, выполняющий эту осторожную оценку должен быть независимым, объективным и опытным. Он должен обладать аналитическим умом и в полной мере соблюдать применимые в данном случае стандарты, контрольную политику организации и методику.

Необходимость перехода к системе аудита эффективности непосредственно связана с современными направлениями развития системы государственного финансирования. Международные тенденции показывают, что существенно сокращается прямое финансирование из бюджета, то есть выделение средств под смету расходов. Такое расходное финансирование малоэффективно и требует больших издержек на контроль реализации сметы. Неэффективность этой системы также связана и с тенденцией завышения организациями смет с целью получить больше средств, а в конце года их израсходовать. Недостатком этой системы является и избыточное регулирование статей расходов, что связывает деятельность учреждений, лишает их возможности гибкого реагирования на изменения экономической ситуации, что ведет к снижению эффективности отдачи от вложенных средств. Преодоление указанных недостатков в международной практике связывают с переходом к иной системе контроля государственных средств. При внедрении финансирования под программы возникает государственный заказ на определенный социальный продукт, и заключаются договоренности на цену этого продукта, которая обосновывается сметой. Чтобы эффективно управлять ими и гибко реагировать на изменение цен на рынке, государственное (муниципальное) учреждение должно быть самостоятельным. Достигнутым конечным результатом являются объемы и качество социального продукта. Такая система позволяет проводить конкурс на государственный заказ. При этом возрастает роль последующего контроля, который должен выступать в форме аудита эффективности.

Как показывает международный опыт, для перехода к новой системе бюджетного планирования необходима не только стабильность бюджета, но и структурные преобразования всей системы государственного управления.

Несмотря на принимаемые в последнее время меры по более эффективному использованию преимуществ федеральных целевых программ, сложившиеся процедуры и методология их контроля не полностью соответствует требованиям бюджетного планирования, ориентированного на результат. Для устранения этих недостатков необходимо внести изменения и дополнения в законодательные акты, которые определяют порядок контроля федеральных целевых программ и помогают улучшить соответствующие процедуры в рамках ведомств и министерств.

В целях обобщения результатов контрольных мероприятий при установлении в процессе проведения внутреннего и внешнего контроля нарушений и недостатков в направлении и использовании средств, государственного (муниципального) имущества с точки зрения правомерности, эффективности, целесообразности и целевого использования, выделяются следующие основные группы нарушений и недостатков (прилож. 18):

- нецелевое использование (расходование, распоряжение) средств (имущества);
- неправомерное использование (расходование, распоряжение) средств (имущества);
- неэффективное использование (расходование, распоряжение) средств (имущества);
- прочие.

Под **нецелевым использованием средств** понимается направление и использование бюджетных дотаций на цели, не соответствующие условиям установленным АОУ заданиям, определенным каким-либо правовым основанием их получения (распоряжением учредителя Планом ФХД, сметой доходов и расходов и т.д.). Под **неправомерным использованием средств** понимается направление и использование бюджетных дотаций с нарушением

действующего законодательства. Под неэффективным использованием средств понимается использование бюджетных дотаций на выполнение АОУ заданий, не обеспечивающее достижение заданных в этих заданиях результатов (использование наименьшего объема средств, нецелевое использование, нарушение сроков реализации заданий).

Выделяются следующие основные виды выявленных в ходе государственного финансового контроля последствий нарушений и недостатков:

- ❖ ущерб субъекту РФ или муниципальному образованию, причиненный утратой средств бюджетной системы (имущества), избыточными расходами средств бюджетной системы;

- ❖ потери бюджета субъекта РФ или муниципального образования, вызванные неправомерными действиями государственных (муниципальных) органов и их должностных лиц, влекущими недопоступление средств в бюджет, дополнительные расходы средств бюджетной системы вследствие не зачисления или несвоевременного зачисления средств в доход бюджета, неэффективного использования средств бюджетной системы, государственного (муниципального) имущества и т.п.;

- ❖ создание условий, способствующих совершению нарушений в бюджетной, финансовой системах и системе управления государственным (муниципальным) имуществом (дезорганизация бюджетного процесса).

Исходя из вышеизложенного представляется целесообразным раскрыть классификацию нарушений и недостатков в организации бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений разных типов финансово-хозяйственной деятельности.

Под нарушениями понимаются действия (бездействие), запрещенные законами или иными нормативными правовыми актами РФ, не соответствующие правилам, условиям, требованиям, установленным законами или иными нормативными правовыми актами РФ, а также за совершение которых законами или иными нормативными правовыми актами РФ предусмотрено применение мер ответственности. Под недостатками понимаются действия

(бездействие), являющиеся не нарушениями законодательства, а случаями неэффективной деятельности. При этом действия (бездействие) должностных лиц или организаций могут быть оценены как неэффективные только в тех случаях, когда проверяющим подтверждена возможность выполнения их с достижением лучшего результата и (или) с меньшими затратами - в тех условиях, которые имели место на момент совершения.

Примерная классификация нарушений и недостатков в организации бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений приведена в прилож. 18. Предложенная классификация нарушений и недостатков в организации бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений позволяет обосновать влияния бюджетного контроля на обеспечение целевого и рационального использования средств государственных и муниципальных учреждений; проанализировать ошибки и нарушения, допускаемые при осуществлении учреждением финансово-хозяйственной деятельности, ведении бухгалтерского учета, составлении бухгалтерской отчетности. Следует отметить, что в условиях реформирования государственного сектора, возникают особенности организации финансового контроля казенных, бюджетных и автономных учреждений, соответственно изменяются виды нарушений финансово-хозяйственной деятельности.

Контроль за деятельностью автономных учреждений осуществляется в соответствии с Законом от 3.11.2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» и осуществляется наблюдательным советом. В компетенцию наблюдательного совета на основании ст.10 Федерального закона «Об автономных учреждениях» входит рассмотрение проекта плана финансово-хозяйственной деятельности учреждения; проектов отчетов о деятельности учреждения и об использовании его имущества, об исполнении плана его финансово-хозяйственной деятельности, годовой бухгалтерской отчетности учреждения; совершение сделок по распоряжению имуществом, которым в соответствии с законом учреждение не вправе распоряжаться самостоятельно; совершение крупных сделок; совершение сделок, в совершении которых имеется заинте-

ресованность; вопросы проведения аудита годовой бухгалтерской отчетности учреждения и утверждения аудиторской организации.

Исходя из вышеизложенного, можно резюмировать, что предметы ревизий автономных и бюджетных учреждений почти одинаковы. В автономных учреждениях контролируется выполнение функциональных обязанностей наблюдательным советом, руководителем и учредителем учреждения, которые закреплены за ними в ст. 9, 10, 11, 12, 13 Закона № 174-ФЗ, а именно: проверка состава наблюдательного совета; соблюдение пропорций представителей наблюдательного совета; проверяется периодичность проведения заседаний наблюдательного совета.

По мнению С.И. Камышина, одним из основных направлений контроля признается контроль за качеством выполнения автономными и бюджетными учреждениями государственного или муниципального задания⁶⁴. При осуществлении контроля за формированием и исполнением государственного задания необходима проверка организации работы с государственным заданием со стороны учредителя в части: утвержденного ведомственного перечня государственных услуг; порядка определения расчетно-нормативных затрат; требований к качеству государственных услуг; порядка формирования и финансового обеспечения государственных заданий; формирования и утверждения государственных заданий; правильности расчета субсидий и их перечисления учреждению; осуществления контроля за исполнением государственного задания.

При формировании учредителем государственных заданий должен соблюдаться порядок формирования государственного задания, утверждаемый на законодательном уровне, отдельно проверяется правильность расчета выделяемых субсидий за счет средств бюджета на выполнение государственных заданий. План финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения также подлежит проверке на предмет соответствия положений плана ФХД государственному заданию. При проведении проверки выполне-

⁶⁴ <http://www.mfsk.ru/training/25-04-2012/2.doc>

ния показателей, установленных государственным заданием и планом финансово-хозяйственной деятельности, производится запрос у учредителя по системе оценки потребности в государственных услугах и эффективности их представления.

Оценка выполнения учреждениями государственного задания должна производиться учредителем с использованием следующих критериев:

- полнота и эффективность использования средств субъекта бюджета на выполнение государственного задания;
- количество потребителей государственных услуг;
- объем государственных услуг; качество оказания государственных услуг (количественные характеристики качественных показателей оказания государственных услуг) в соответствии с утвержденными государственными стандартами оказания государственных услуг;
- степень удовлетворенности потребителей услуг их качеством.

Осуществляется проверка правильности и достоверности составления и представления отчета об исполнении государственного задания и пояснительной записки к нему в соответствии с требованиями, установленными в задании. Проводится анализ выполнения установленных государственным заданием показателей в части видов и объема оказываемых услуг или выполняемых работ в сравнении с планом (в соответствии с заданием) и в динамике по сравнению с прошлым(и) периодами (при возможности не менее трех лет). При необходимости проводится проверка правильности выбора и оказания услуг (выполнения работ) категории физических и (или) юридических лиц, являющихся потребителями соответствующих услуг по заданию. Проводится сравнение показателей отчета об исполнении государственного задания с показателями отчета об исполнении плана финансово-хозяйственной деятельности учреждения, отчета о деятельности учреждения и об использовании закрепленного за ним имущества. В рамках проверки показателей, установленных планом финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения, проводится анализ исполнения плана по утвержден-

ным показателям и анализ бухгалтерской отчетности учреждения. При этом проверке подлежат вопросы анализа сумм целевого финансирования (субсидий) на выполнение государственного задания, исходя из объема задания; финансовой устойчивости учреждения; ликвидности и платежеспособности учреждения; деловой активности учреждения; прибыльности и рентабельности автономного учреждения; полученных доходов от оказанных услуг и производимых по ним расходов. Проверка проводится также по данным годовой (квартальной) бухгалтерской отчетности в динамике и в сравнении с плановыми показателями.

Важно отметить, что при составлении государственного задания учредитель включает в него, в том числе и услуги, оказываемые за плату, если это предусмотрено законодательством, при этом в государственном задании обязательно должна содержаться ссылка на соответствующее основания для взимания платы - федеральный закон, и обозначен порядок определения и взимания платы за услугу. Проверке также подлежит порядок осуществления контроля за исполнением государственных заданий со стороны учредителя (главного распорядителя бюджетных средств), в том числе при проверке последним отчета об исполнении государственного задания. Дополнительно к государственному заданию учредителю рекомендуется составлять и подписывать с учреждением соглашение о предоставлении субсидии на выполнение государственного задания, в котором могут быть определены права и обязанности сторон, а также правила и условия получения субсидии и выполнения соответствующего задания. Государственное задание и соглашение являются основными документами, регламентирующими взаимоотношения между учредителем и учреждением в процессе выполнения учреждением государственного задания на оказание услуг (выполнение работ). Данные об объемах услуг (работ) и порядке оказания услуг (выполнения работ) станут ключевыми при определении объема субсидии на выполнение государственного задания. Изменение в течение финансового года субсидии на выполнение государственного задания будет невозможно без соответствующего из-

менения показателей объема оказываемой услуги (выполняемой работы) или корректировки норматива оказания услуги (выполнения работы). Контрольными мероприятиями обоснованности финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания необходимо установить, не превышает ли объем субсидии - объема бюджетных ассигнований, предусмотренных на соответствующие цели сводной бюджетной росписью и бюджетными росписями главными распорядителями бюджетных средств на соответствующий финансовый год и плановый период.

Поскольку размер субсидии непосредственно связан с объемом оказываемых услуг, учреждение заинтересовано в увеличении объема оказываемых услуг, а также спроса на услуги за счет повышения их качества. В свою очередь, поскольку субсидия предоставляется учреждению не на функционирование, а на финансовое обеспечение выполнения государственного задания, то у учредителя появляются новые инструменты и направления контроля, ориентированные на результат деятельности подведомственных учреждений. Однако хотелось бы отметить, что даже хорошо организованный финансовый контроль, включающий в себя разнообразные механизмы, не может гарантировать полного отсутствия нарушений со стороны учреждений. Практика ревизий и проверок показывает, что наличие нарушений, их количество зависит не от типа учреждения, а только от действий, ответственности и грамотности руководителей учреждений.

Методология внутреннего контроля уже давно утвердилась в органичной связи с бюджетированием. На наш взгляд, она может осваиваться и АОУ. В некоторых крупных АОУ руководство занято разработкой системы бюджетирования. Данная практика, как показало проведенное нами исследование, дала позитивные результаты (увеличилось число обучающихся, приняты к исполнению дополнительные государственные и муниципальные задания, расширена сфера предпринимательской деятельности и упрочены финансовые результаты образовательной деятельности таких учреждений. В связи этим нами рекомендуется в качестве приложения к Плану финансово-

хозяйственной деятельности АОУ разрабатывать Бюджет движения денежных средств: по поступлениям от дотаций и от коммерческой деятельности, а также по направлениям расходования средств (постоянные, ситуационные и налоговые платежи). На основании показателей такого Бюджета бухгалтерия АОУ получает возможность обеспечить качественный аудит и контроль за движением денежных средств, а также сформировать надежную информационную базу для перспективного финансового планирования (расчет точки безубыточности).

Приведем некоторые важные аспекты опыта бюджетирования в автономном учреждении - гимназия № 6 «Горностай» г. Новосибирска, которым делятся И.Г. Путинцева (директор гимназии № 6 «Горностай»), Е.В. Алябина (председатель Наблюдательного совета гимназии), И.В. Котенок (председатель экономического комитета и Управляющего совета гимназии), Г.Н. Косенко (зам. директора по организации образовательного процесса), Н.М. Антонова (главный бухгалтер гимназии) и И.И. Лепихова (специалист по маркетингу). В 2009 г. по инициативе Управляющего совета стартовал проект постановки системы бюджетирования в гимназии «Горностай». Проект выполнялся объединенной командой руководителей структурных подразделений гимназии и представителей родительской общественности. Составлен четкий план реализации проекта, включая разработку финансовой структуры гимназии, утверждение целей, задач и принципов системы бюджетного управления, назначены руководители ЦФО (Центров финансовой ответственности), проведен обучающий семинар по основам бюджетного управления и заполнению бюджетных форм и осуществлена сама процедура заполнения плановых и фактических показателей бюджетных форм всеми руководителями ЦФО. В рамках президентской инициативы в 2010 г. гимназия № 6 «Горностай» приобретает новый правовой статус - автономной организации. Гимназия приобрела большую независимость в определении направлений расходования бюджетных средств. Постановка системы бюджетирования предвосхитила потребности гимназии в эффективном инструменте управления в усло-

виях самостоятельности принятия управленческих решений, прежде всего в финансово-экономической сфере. Можно сказать, что руководители структурных подразделений гимназии чувствуют себя более уверенно благодаря внедренной системе бюджетирования.

Цель постановки и внедрения системы бюджетирования - создание инструмента для эффективной организации процесса управления деятельностью образовательного учреждения и его структурных подразделений посредством планирования, контроля доходов и расходов и анализа финансово-экономических показателей.



Рис. 2.3.2. Типовая модель бюджетирования, которую способны освоить АОУ

Рабочая группа проекта должна опираться на общие принципы построения систем бюджетирования и предполагает возможность тиражирования проекта в системе муниципального образования. Однако автономия означает не только большую самостоятельность и новые возможности, но также и большую ответственность. Для осуществления контроля над финансовой де-

ятельностью гимназии необходимо создавать Наблюдательный совет гимназии. Задачи системы бюджетирования, представлены на рис. 2.3.2.

Названные выше авторы не только делятся опытом постановки системы бюджетирования, но и в своем профессиональном журнале сообщают о результатах её использования. Так, по итогам 2011-2013 гг. внедренная бюджетная структура работает приносит результаты: мотивирует к планированию и анализу выполнение всех назначений Плана ФХД; обеспечивает критерии эффективности финансово-хозяйственной деятельности; осуществляет координацию и коммуникации внутри организации.

Таким образом, система бюджетирования в полной мере способствует получению Наблюдательным советом всей необходимой информации о планах финансово-хозяйственной деятельности гимназии и отчетов о полученных результатах. Наконец, главное достоинство системы бюджетирования этой гимназии в том, что существует возможность её тиражирования, что способствует модернизации всей системы муниципального образования как фактора инновационного управления всей образовательной системой России.

ГЛАВА 3. ПОВЫШЕНИЕ РОЛИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ОЦЕНКЕ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОНОМНЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ (АОУ)

3.1. Развитие положений учетной политики для обеспечения информационной отчетности по выполнению Плана ФХД АОУ

Организация бухгалтерского учета автономного образовательного учреждения (далее – АОУ) представляет собой многоаспектный процесс, содержание которому определяет учетная политика⁶⁵. По определению «учетная политика – это совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета (п. 1 ст. 8 Закона № 402-ФЗ). Главная цель учетной политики документально подтвердить выбранные бухгалтерией способы ведения бухгалтерских записей в стоимостном измерении объектов учета. Более широкое определение учетной политики приводится в ПБУ 1/2008: «принятая организацией совокупность способов ведения бухучета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности». Перечень приведенных учетных действий касается и бухгалтерий АОУ, несмотря на то, что непосредственное применение всех учетных стандартов для них является правом, а не прямой обязанностью в силу отраслевой специфики и особенностей правового регламента, указанных в Бюджетном кодексе РФ (далее – БК РФ). Как и другие экономические субъекты АОУ разрабатывают учетную политику, от экономически обоснованных позиций которой зависят и показатели отчетности, их правдивость, а, следовательно, информированность учредителей АОУ, региональных администраций, налоговых органов и других пользователей отчетной информации. При формировании учетной политики должны соблюдаться требования нормативно-правовых актов по ведению бухгалтерских записей, а в бухгалтерской отчетности требуется раскрытие информа-

⁶⁵ Основные принципы учетной политики определены в ст. 8 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. 23.07.2013 г.), а конкретный порядок ее формирования закреплен в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

ции об изменениях учетной политики, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение. В соответствии с Законом руководство и бухгалтерия АОУ обеспечивают открытость и доступность информации годовой бухгалтерской отчетности АОУ, а также сохранность носителей такой информации согласно законодательным требованиям (хранение в специальных помещениях, а по истечении срока хранения документы сдаются в местный государственный архив или уничтожаются с соблюдением специальных процедур).

В рамках реализации Закона от 8.05.2010 г. № 83-ФЗ⁶⁶ с середины 2010 г. проводится кампания по реформированию сети государственных (муниципальных) учреждений, что напрямую связано с обновлением порядка ведения бухгалтерского учета в автономных учреждениях (далее – АУ) всех сфер отраслевой специализации⁶⁷. Несмотря на то, что АУ по особому организуют бухгалтерский учет, на них при разработке учетной политики всё же распространяются единые методологические правила, установленные нормативными правовыми актами РФ. В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета АУ определен Единый порядок отражения активов, обязательств и фактов хозяйственной деятельности на счетах Плана счетов бухгалтерского учета учреждения [78].

Необходимость учетной политики объясняется, во-первых, требованиями законодательства, а во-вторых, в Планах счетов АОУ не находят отражение отраслевая специфика финансово-хозяйственной деятельности АОУ. В связи с этим в отсутствие отраслевых стандартов учета и во избежание споров и разногласий с контролирующими органами рекомендуется закрепить весь спектр необходимых регламентов и документов в учетной политике. Особенность отчетной деятельности бухгалтерии АОУ заключается в представлении отчетности о выполнении плана финансово-хозяйственной дея-

⁶⁶ Закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений».

⁶⁷ В Приказе МФ РФ № 142н и Приказе МФ РФ 132н прямо указано, что с 1.01.2011 г. на автономные учреждения **НЕ РАСПРОСТРАНЯЮТСЯ** требования Положений по бухгалтерскому учету.

тельности (в разрезе всех позиций полученных заданий) главному распределителю, финансирующему эти государственные (муниципальные) задания, органам государственной статистики, налоговым органам и иным лицам в соответствии с законодательством РФ.

В соответствии со ст. 17 Закона о бухгалтерском учете срок хранения бухгалтерских документов не может быть менее 5-ти лет. Документы и учетные регистры могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия, прокуратуры, судами на основании постановления этих органов. Факт изъятия оформляется протоколом, копия которого остается в учреждении. При пропаже или гибели документов руководитель АОУ назначает комиссию для выяснения причин случившегося. О результатах работы комиссия составляет акт, который утверждается руководителем. Иными словами, требования к документированию учетно-отчетных действий АОУ и остальных экономических субъектов являются унифицированными. Вместе с тем для АОУ существует ряд требования специального свойства, требующие дополнять пакет отчетности дополнительными документами. Для грамотного формирования учетной политики важное значение имеет обеспечение открытости и доступности требующегося согласно законодательству пакета документов, главные из которых отражены на рис. 3.1.1.



Рис. 3.1.1. Базовая документация для организации бухгалтерского учета в автономном образовательном (или любом другом) учреждении

С 2013 г. образовательные учреждения должны уже предоставлять в Минобрнауки России сведения о материально-технической и информационной базе, финансово-экономической деятельности образовательного учреждения, реализующего программы среднего и высшего профессионального образования за 2012 год по формам СПО-2, ВПО-2, утвержденным Приказом Росстата от 18.10.2012 г. № 554 (по итогам квартала до 20-го).

Для реализации главного требования методологии учета – достоверность, открытость и доступность годовой бухгалтерской отчетности – бухгалтерии автономного учреждения обязаны искать возможности совершенствовать концепции построения рабочего плана счетов, поскольку ученые занимаются общенациональными проблемами учета и редко кто из них в своих научных изысканиях углубляется в специфику учета областного колледжа или еще более мелкого образовательного учреждения на периферии.

В настоящее время бухгалтериям АОУ предоставлено право вводить при утверждении рабочего плана счетов дополнительные аналитические коды счетов, обеспечивающие формирование в бухгалтерском учете информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности автономного учреждения. В соответствии с расширением позиций рабочего плана счетов разрабатывается и концепция учетной политики АОУ.

В настоящее время при ведении учетных действий бухгалтерии АОУ руководствуются Инструкцией по применению Единого плана счетов⁶⁸, устанавливающей общие принципы организации бухгалтерского учета активов и обязательств учреждений всех организационно-правовых форм (казенные, бюджетные и автономные). Положения данной Инструкции определяют особенности учетных записей, обусловленные спецификой использования источников финансирования государственных (муниципальных) заданий по различным направлениям финансово-хозяйственной деятельности. Конкретизация методологических аспектов организации учета приводится в Приказе

⁶⁸ Приказ Минфина России от 1.12.2010 г. № 157н. Применительно к автономным учреждениям нормы Инструкции № 157н детализированы в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений (приказ Минфина России от 23.12.2010 г. № 183н).

об учетной политики учреждения, содержание которой реализует одну из основных целей бухучета – обеспечение заинтересованных пользователей необходимой информацией. Следовательно, при выборе методов учета необходимо учитывать требования по группировке и детализации данных для целей бухгалтерской отчетности, приведенные в Инструкции о бухгалтерской отчетности учреждений⁶⁹. Изучение нормативных требований к организации учета и к составлению отчетности показало, что в автономных учреждениях в отличие, например, от казенных и бюджетных учреждений, в номерах счетов бухгалтерского учета не применяются коды поступлений и выбытий. Это отличие обусловлено тесной зависимостью учетных операций (записей на счетах учета) от финансового планирования деятельности АОУ. Вместо кодов поступлений и выбытий бухгалтериям АОУ рекомендовано использовать коды (определяемые каждым АУ или вышестоящим (либо финансовым) органом для группы учреждений), используемые в Плане финансово-хозяйственной деятельности учреждения (далее – Планы ФХД). Данную специфику применения кодов следует принимать в расчет при организации учета операций по санкционированию расходов (пятый раздел Плана счетов бухгалтерского учета) и составлении бухгалтерской отчетности. Отметим, что коды КОСГУ – в номерах счетов для учета расходов и затрат могут применяться также, как и в бюджетных учреждениях.

Определив элементы и методы измерения стоимости факторов финансово-хозяйственной деятельности АОУ, бухгалтерия разрабатывает важный пакет других документов, носящих название «Порядок»: документооборота, порядок проведения инвентаризации, формирования и утверждения рабочего плана счетов, позиций учетной политики, состав и содержание показателей Плана финансово-хозяйственной деятельности и отчетности, контрольных соотношений плановых и отчетных показателей. Помимо этих документов бухгалтерия разрабатывает регламенты контроля, а при необходимости и регламенты аудита, как правило, эти документы носят название «положение о

⁶⁹ Приказ Минфина России от 25.03.2011 г. № 33н.

...». В прилож. 11; 17 приведены такие внутренние документы, регламентирующие учетную деятельность АОУ (Приказ об учетной политике, Рабочий план счетов бухгалтерского учета, Схема контрольных соотношений, Регламент проведения инвентаризации (сроки и утверждения состава инвентаризационных комиссий), приказ об утверждении форм отчетности и сроков их предоставления, Положение о внутреннем контроле и аудите и др. Реализация всего пакета документов начинается с их утверждения приказами руководителя с одобрения учредителем АОУ. В связи со сложными вычислительными процессами, правилами оформления унифицированных документов в регламенте учетной политики АОУ рекомендуется указывать и способы информационно-коммуникационного (технического) обеспечения учетного процесса с указанием используемых операционных систем и программных продуктов. Такого рода информационно-правовая основа функционирования бухгалтерий АОУ позволяет вести синтетический и аналитический учет объектов (фактов хозяйственной жизни) в стоимостном измерении на основании информации первичных и сводных документов.

Изменения методологии учета в АОУ влияют на документирование учетных операций. С 2011 г. эти учреждения применяют формы унифицированной первичной учетной документации, утвержденные приказом Минфина России от 15.12.2010 г. № 173н «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». С 2011 г. для автономных учреждений утвержден Перечень регистров бухгалтерского учета⁷⁰.

⁷⁰ Приказ МФ РФ от 15.12.2010 г. № 173н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления»

Проведенное нами исследование показало, что в учетной практике существует много проблем с идентификацией, измерением стоимости в денежной оценки материалов для целей учета и отчетности. Даже в базовом документе коммерческого учета⁷¹ отсутствует само понятие «материалы». А только указывается, материалы относятся к одному из видов материально-производственных запасов. Как справедливо отмечает Гусарова Л.В., «из действующего Плана счетов НКО для учета своих материальных ценностей могут использовать счет 10 «Материалы». Он находится в разд. II «Производственные запасы». Но счета этого раздела предназначены для обобщения информации о наличии и движении предметов труда, предназначенных для обработки, переработки или использования в производстве либо для хозяйственных нужд средств труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в обороте, а также операций, связанных с их заготовлением (приобретением). Материалы, используемые в некоммерческой сфере, не участвуют в производстве, поэтому не могут иметь никакого отношения к производственным запасам» [37 с. 30-36]. Однако, по утверждению А.В. Началова, в настоящее время виды деятельности НКО существенно расширяются и многие организации вовлечены на условиях франчайзинга в производственную деятельность крупных производственно-коммерческих холдингов. В связи с этим в их учете появляются новые объекты и, в частности, запасы как производственного, так и непромышленного назначения [62].

Автором диссертации на основании анализа публикаций российских ученых о развитии методик формирования учетной политики в НКО Баханьковой Е.Р., Джаарбекова С.М., Гамольского П.Ю., Егоровой Л.В., Лабынцева Н.Т., Левшина Г.В, Макальской М.Л., Началова А.В., Семенихина В.В., Семенюк А.А., Пименова В.В. и других была предпринята попытка сформиро-

⁷¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденном приказом Минфина России от 9.06.2001 № 44н (далее - ПБУ 5/01), и Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н.

вать базовые методические положения учетной политики для автономных образовательных учреждений. В обновлении позиций учетной политики для бухгалтерий АОУ были использованы профессионально обоснованные названными выше авторами элементы предлагаемых ими методик в развитии некоторых аспектов организации учетной деятельности согласно бухгалтерским новациям 2012 и 2013 гг. Структура и основные содержательным аспекты учетной политики для бухгалтерий АОУ приведены в прилож. 16.

В предлагаемом нами варианте учетной политики, в отличие от уже имеющихся позиций, содержится такой важнейший, на наш взгляд, раздел как - «Организация процесса», состоящий из двух подразделов: в первом из них указываются требования общенационального бухгалтерского законодательства (нормативно-правовая база, причины изменения учетной политики), а во втором подразделе приводится исчерпывающая информация об уставной деятельности АОУ, структура её управления (учредители, распорядители средств и т.д., источники финансирования, принятая система оценки ФХД. В основном методическом разделе II учетной политики АОУ описываются конкретные методы признания в учете объектов в их стоимостном измерении. Рекомендовано также приводить в учетной политике перечень отчетных показателей и основные позиции их расчета. Формирование Раздела II особенно ответственная работа бухгалтерии АОУ, поскольку его содержание не должен быть не формальным, а отражать реальные сложности функционирования учреждения.

Бухгалтерия АОУ при разработке положений учетной политики изначально должна выявлять и анализировать внешние и внутренние факторы, определяющие специфику её ФХД, на основании чего ею определяются конкретные положения учета, требующие полного раскрытия. Такого рода детализация учетной политики позволит, на наш взгляд, обеспечить высокую степень достоверности предоставляемой отчетности, в чем заинтересованы все пользователи: учредители, распорядители средств, налоговые органы,

кредитные учреждения и аудиторы. Основные позиции описанного выше документа представлены в табл. 3.1.1.

Таблица 3.1.1. Предлагаемая методика формирования позиций учетной политики бухгалтерией АОУ на 2013 г.

№ п/п	Раздел I	
1	Подраздел 1 - Организация	<ul style="list-style-type: none"> - общая информация об организации, включающая указание ее формы, вида и целей уставной деятельности; - наличие структурных подразделений и дочерних организаций; - структура управления организацией и механизм контроля за результатами ее уставной деятельности;
	Подраздел 2 - Методические положения учета	<ul style="list-style-type: none"> - способ распределения косвенных затрат; - источники финансирования по группам КОСГУ; - структура доходов и расходов; - приемы оценка ФХД; - причины изменения учетной политики - правила документооборота и формы первичных учетных документов; - перечень должностных лиц, имеющих право получения средств под отчет.
Раздел II		
2	Подраздел 1, определяющий бухгалтерские стандарты НКО	<ul style="list-style-type: none"> - рабочий план счетов; , по которым нет типовых форм; - методика ведения раздельного учета; - порядок проведения инвентаризации активов и обязательств; - методы оценки активов и обязательств; - порядок контроля за хозяйственными операциями; - порядок учета основных средств и НМА; - методики износа ОС и НМА; - учет продаж; - учет оказанных услуг в рамках уставной деятельности; - учет оплаты труда; - расчеты с подотчетными лицами; - сроки нахождения денежных средств под отчетом; - нормы командировочных расходов; - ведение кассовых операций; - учет банковских операций; - учет членских, вступительных, спонсорских взносов и других целевых средств; - учет пожертвований (анонимных и личных); - направления распределения прибыли; - учет коммерческих доходов и расходов; - исчисление себестоимости; - другие решения, требующиеся для бухгалтерского процесса
3	Подраздел 2, определяющий налоговый учет НКО (составляет	<ul style="list-style-type: none"> - порядок формирования сумм доходов и расходов; - порядок определения доли расходов в текущем периоде; - порядок создания резервов; - сумму задолженности бюджету по налогу на прибыль;

ся, как правило, в исключительных случаях крупными АОУ, например ВУЗами)	- перечень лиц, ответственных за ведение налогового учета, за его организацию, за график документооборота, формы первичных документов; - регистры налогового учета.
4	<p style="text-align: center;">ТРЕБОВАНИЯ К УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - обеспечение полноту и своевременность отражения в учете всех факторов хозяйственной деятельности; - организация учета согласно принципа осторожности; - тождественность информации аналитического и синтетического учета; - достижение рационального ведения учетных записей и оценок.

По сложившейся практике в документе об учетной политике содержится два раздела: организационный и методический. Независимо от того, было ли учреждение создано или преобразовано, в организационном разделе, по нашему мнению, в обязательном порядке должна содержаться информация об учреждении бухгалтерской службы и её функциях. В соответствии со ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений бухгалтериям автономных учреждений следует обращать особое внимание следующим учетным вопросам. Для предотвращения просроченной дебиторской задолженности целесообразно предусмотреть Реестр покупателей и заказчиков. Структура реестра разрабатывается и утверждается приказом по учетной политике, предлагаемая нами форма такого документа представлена в прилож. 16.

Применение в бухгалтерском учете концепции стоимостного измерения в форме денежной оценки объектов учета направленного на сведение к единой системе все разнородные факты финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, включая и автономные учреждения. Традиционно данная концепция реализуется посредством калькуляции себестоимости и определения их рублевой величины, признаваемой в учете и отчетности. Применение концепции стоимостного измерения в форме денежной оценки объектов учета обеспечивает формирование актуальной и достоверной информации в бухгалтерском учете и отчетности. Для этого счетным ра-

ботникам централизованных бухгалтерий автономных учреждений необходимы знания основ концепции стоимостной оценки, позволяющих понимать смысл учетных показателей и при его раскрытии на практике предоставлять руководителям учреждения требуемую информацию для подготовки экономически обоснованных управленческих решений. Такая информация позволяет в свою очередь осуществлять контроль и анализировать выполнение планов ФХД и смет доходов и расходов. Согласно принципам учета, стоимостной оценке подлежат все объекты бухгалтерского учета, без таковой они не могут быть признанными в учете и отчетности.

В настоящее время основные требования к формированию учетной информации и возможные методы оценки обязательств и имущества учреждений, в том числе нефинансовых активов определены целым пакетом нормативных актов РФ, регулирующих бухгалтерский учет учреждений бюджетной сферы.

Как показали результаты нашего исследования, наиболее сложной областью оценки стоимости учитываемых объектов являются инвестиции в нефинансовые активы учреждений бюджетной сферы. Как правило суть таких инвестиций сводится к фактическим затратам учреждения при их приобретении, строительстве (создании), модернизации (реконструкции, достройке, дооборудовании), изготовлении, а также к затратам, связанным с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических работ, принимаемых при их завершении к бухгалтерскому учету в качестве объектов нефинансовых активов. Согласно правилам бухгалтерского учета, признание актива опирается на важнейший факт – такой актив используется в уставной деятельности учреждения с целью принесения максимально возможной экономической выгоды. Данное положение является одним из основных и в составе Принципов МСФО, когда в финансовой отчетности представляются результаты стоимостного оборота не всего балансового имущества, а только того, которое несет в себе экономическую ценность для финансовых результатов деятельности учреждения. Именно такого свойства

информация затребована в настоящее время кредиторами, государственными контролерами и другими пользователями отчетности.

Наиболее ответственным элементом учетной политики является разработка концепции признания доходов и расходов АОУ, эта работа представляется, на наш взгляд, и самой сложной и с методологических, с и чисто технических позиций, поскольку для реализации назначений Плана ФХД АОУ используют различные источники средств: бюджетные (субсидии, субвенции и др.), коммерческие (доходы от платных услуг, от инструментов финансового рынка), банковские ресурсы, пожертвования и т.д. На этом основании данному вопросу уделяем более существенное внимание.

Для любой организации, осуществляющей предпринимательскую деятельность важным моментом в учете финансовых результатов является классификация доходов и расходов. Чем точнее для каждого вида дохода и расхода определен его вид, тем точнее будет произведен расчет финансового результата и определено финансовое положение организации и тем быстрее будут приняты эффективные меры по его улучшению. Для автономных учреждений образования классификация доходов и расходов приобретает еще большее значение по сравнению коммерческими и иными бюджетными учреждениями в связи с получением ими доходов из разных источников.

В работе Неделько Г.В. [64] рассмотрены различные классификации доходов и расходов автономного (государственного) образовательного учреждения высшего образования с учетом требований налогового законодательства и зарубежного опыта и представлена собственная классификация. Основные моменты отражения доходов и расходов в учетной политике автономного образовательного учреждения высшего образования отражены в статье Кришталева Т.И. и Неделько Г.В. [64].

В соответствии с п. 293 Инструкции № 157н для отражения результата финансовой деятельности за текущий финансовый год и прошлые финансовые годы АУ применяют счет 401 00 «Финансовый результат хозяйствующего субъекта». При этом для учета финансового результата текущего финан-

сового года по методу начисления АУ (в том числе учреждения образования) используют следующие группы счетов (п. 295 Инструкции № 157н):

- 401 10 «Доходы текущего финансового года»;
- 401 20 «Расходы текущего финансового года».

Финансовый результат текущего финансового года определяется АОУ как разница между начисленными учреждением доходами и расходами за отчетный период, то есть суммы начисленных доходов учреждения сопоставляются с суммами произведенных им расходов по указанным выше счетам. Кредитовый остаток на перечисленных счетах отражает положительный результат деятельности учреждения, а дебетовый остаток - отрицательный результат. Нами предлагается классификация доходов, которая сформирована на основании Типового плана счетов АОУ, утвержденного Приказом № 183н (рис. 3.1.2)

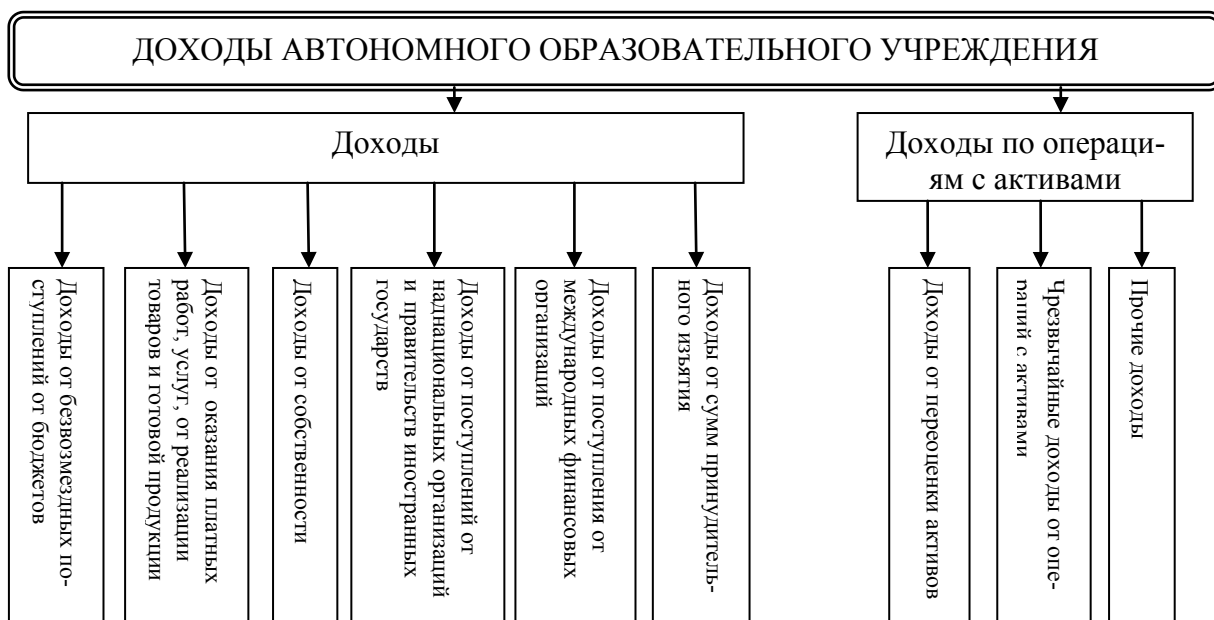


Рис. 3.1.2. Классификация доходов автономного учреждения образования

Операции по начислению доходов АОУ оформляются следующими бухгалтерскими записями: признание доходов отражается по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 040110100 «Доходы текущего финансового года» (040110120, 040110130, 040110171, 040110172, 040110173, 040110180) и дебету соответствующих счетов аналитического

учета счетов 010000000 «Нефинансовые активы», 020000000 «Финансовые активы», 030000000 «Обязательства».

В прилож. 17 представлена корреспонденция счетов для основных видов деятельности, приносящих доходы автономным учреждениям образования, а также перечень первичных документов, на основании которых осуществляются бухгалтерские проводки. Что касается расходов, то их основная группировка регламентирована статьями 252, 265 и 318 НК РФ [3]. В соответствии со статьей 252 НК РФ расходы в зависимости от их характера подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. В свою очередь расходы, связанные с производством и реализацией, НК РФ подразделяются на элементы: материальные расходы; расходы на оплату труда, амортизационные отчисления; прочие расходы. Статьей 318 НК РФ регламентируется разделение расходов на прямые и косвенные. К прямым расходам относятся: материальные затраты, расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг; суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг. К косвенным расходам относятся все иные суммы, за исключением прочих расходов, определяемых статьей 265 НК РФ. На рис. 3.1.2 представлена схема отнесения затрат к группам расходов.

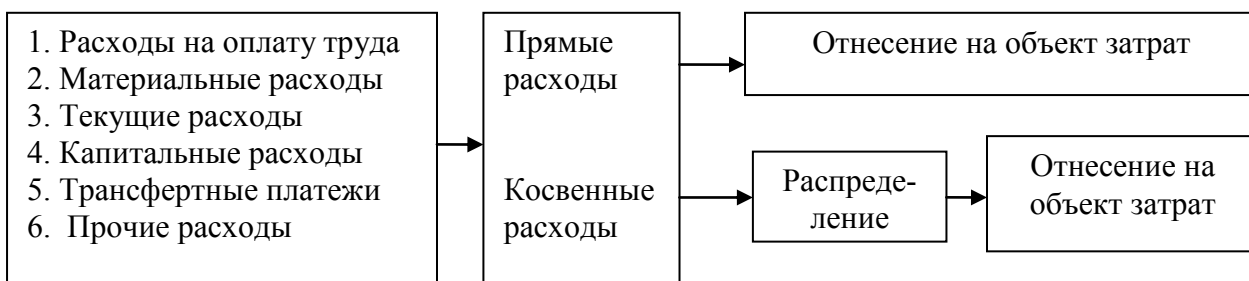


Рис. 3.1.3. Схема отнесения затрат к группам расходов

При выборе классификации доходов и расходов для автономного образовательного учреждения необходимо учитывать не только законодательные аспекты, но и специфику деятельности конкретного учреждения. В новом плане счетов бухгалтерского учета отсутствуют учетные механизмы, разде-

ляющие доходы и расходы в зависимости от вида деятельности, что создает для автономных учреждений образования проблемы при составлении отчетности для целей налогообложения. В рамках формирования учетной политики автономному учреждению образования следует устанавливать в Рабочем плане счетов аналитические коды видов синтетического счета объекта учета.

Для любой организации, осуществляющей деятельность, приносящей доход, важным моментом в учете финансовых результатов является правильная организация учета затрат при формировании себестоимости образовательной услуги. В Плане счетов, утвержденном Приказом № 183н введен новый отдельный счет «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг». На данном счете формируется себестоимость готовой продукции, выполняемых работ, услуг. До выхода данного Приказа эти расходы не были конкретизированы и учитывались на счете «Изготовление материальных запасов, готовой продукции (работ, услуг)» среди счетов объектов учета во вложениям в нефинансовые активы. На рис. 3.1.4 представлена структура затрат АОУ при оказании им услуг.



Рис. 3.1.4. Структура затрат автономного учреждения образования

Прямые затраты непосредственно относятся на себестоимость оказания услуги. Величина прямых затрат определяется исходя из технологического регламента оказания услуги, нормативы по которой утверждены учредителем автономного учреждения. Для организации учета прямых затрат автономному учреждению рекомендуется сформировать технологический регламент услуги по форме, представленной в табл. 3.1.2. Данная форма предложена Комитетом экономического развития, промышленной политики и торговли Правительства Санкт-Петербурга для государственных учреждений Санкт-Петербурга [43].

Таблица 3.1.2. Форма учета прямых затрат автономного учреждения образования при оказании услуг

№ п/п	Наименование государственной услуги			Единица измерения объема государственной услуги / количество потребителей								
	Вид, состав действия	Технология выполнения действия	Периодичность выполнения действия	Трудовые ресурсы			Материальные ресурсы			Иные ресурсы		
Категория персонала, участвующего в выполнении действия				Численность персонала, чел.	Время выполнения действия на единицу персонала	Наименование материала	Требования к материалу	Количество материала	Наименование ресурса	Требования к ресурсу	Количество ресурса	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Накладные расходы распределяются пропорционально прямым затратам или объему выручки от реализации услуг или иному показателю, характеризующему результаты деятельности автономного учреждения.

При оказании различных видов услуг накладные расходы распределяются на себестоимость услуг на основании Справки (ф. 0504833) с приложением расчета их распределения, способом, утвержденным в учетной политике. Общехозяйственные расходы автономного учреждения, произведенные за отчетный период, согласно утвержденной учреждением учетной политики распределяются на себестоимость оказанных услуг, а в части не распределяемых расходов – на увеличение расходов текущего финансового года.

При оказании различных видов услуг общехозяйственные расходы распределяются на себестоимость услуг на основании Справки (ф. 0504833) с приложением расчета их распределения, способом, утвержденным в учетной политике. А часть не распределяемых общехозяйственных расходов относится на увеличение расходов текущего финансового года.

Издержки обращения – затраты, произведенные автономным учреждением в результате оказания услуг, в том числе в процессе продвижения услуг на рынок, относятся на уменьшение финансового результата текущего периода на основании Справки (ф.0504833).

Незавершенное производство отражается в бухгалтерском учете по фактической себестоимости прямых затрат. Сумма общехозяйственных расходов автономного учреждения не включается в фактическую стоимость незавершенного производства. В прилож. 15 «А» – «Б» отражены счета бухгалтерского учета, на которых отражаются затраты на оказание услуг согласно новому Плану счетов, утвержденного Приказом № 183н. Аналитический учет затрат на оказание услуг ведется в регистрах бухгалтерского учета, которые приведены в прилож. 15 «В».

При формировании методического раздела II учетной политики автономные учреждения (табл. 3.1.1) должны руководствоваться Инструкцией по применению Единого плана счетов государственных (муниципальных) учреждений. В рабочем Плане счетов считаем необходимым предусмотреть экономически обоснованные процедуры учета денежных средств, поступивших в учреждение в форме целевого финансового обеспечения ФХД (дотации и субвенции, а в ряде случаев и бюджетные инвестиции). Бухгалтериям автономных образовательных учреждений следует отражать суммы финансового обеспечения ФХД, а также – указывать перечень счетов, на которых отражается движение данных денежных средств.

К источникам относятся: субсидии, получаемые из бюджетов РФ и ее субъектов на содержание недвижимого и особо ценного движимого имущества учреждения, на выполнение государственного задания; пожертвования,

получаемые от различных фондов, юридических и физических лиц; гранты; средства от собственной приносящей доход деятельности, направляемые на ведение уставной деятельности и развитие уставной деятельности и т.д.

Считаем целесообразным рекомендации Неделько Г.В. по отражению в учетной политике порядка отражения средств финансового обеспечения на счетах санкционирования расходов, а также отражение на счетах учета денежных средств (или лицевых счетах в органах федерального казначейства). Для отражения сумм начисленных доходов рекомендуется к счету 401 10 «Доходы учреждения» утвердить в рабочем плане счетов перечень аналитических счетов по видам доходов. Целесообразно разделить доходы учреждения на целевые поступления, доходы от собственной деятельности, доходы от оказания услуг, сопутствующих образовательным, прочие доходы [64].

Представляется целесообразным при формировании учетной политики АОУ указать характеристики программного продукта и его операционных систем, которые может себе позволить приобрести учреждение в рамках утвержденного финансирования. В настоящее время выбор программных продуктов для ведения бухгалтерского учета не ограничен при достаточности средств на их приобретения. Однако автономные учреждения не имеют таких широких возможностей автоматизации учетного процесса какие имеются у коммерческих структур. Для АОУ не так много программных продуктов, отражающих специфику их деятельности, особенно таких, на основе которых можно решать управленческие задачи. Сравнивая бухгалтерские информационные системы, применяемые АУ высшего профессионального образования, можно сказать, что наиболее целесообразной системой является Автоматизированная система управления вузом «Галактика». По мнению Неделько, «в то же время системы 1С и БЭСТ-5 дают возможность использовать отдельные модули, которые можно адаптировать к автономным учреждениям высшего профессионального образования [64]. Это действительно так.

3.2. Изменение состава источников финансирования образовательной деятельности как фактор совершенствования методов учета, анализа и контроля в АОУ

Нисходящая динамика доходов бюджета на образовательные цели изначально приводит к вымыванию профессионалов с рынка труда и перевод, перемещение их в коммерческие сферы трудовой деятельности. Вследствие происходящих по качеству и финансированию образовательных процессов, молодежь, уже с момента школьного обучения ориентируются на продолжение обучения за рубежом.

Как справедливо отмечают эксперты, «преподаватели-звезды, которых единичное количество, не могут удержать их для работы в данных профессиональных сферах. Необходим планомерный и грамотный подход, который позволит нормализовать обстановку в сфере науки, здравоохранения и образования, чтобы избежать потери целой прослойки молодого поколения, которое может стать передовым фронтом России в сфере образования и науки. В этом могут нам помочь не только бюджетные финансовые потоки, но и создание специальных фондов» [13].

Действительно, развитие приоритетных специальностей и развитие сферы образования в целом может осуществляться также на основе развития системы благотворительности, создания эндаумент фондов. Эндаумент⁷² - это (от англ. endowment) – целевой фонд, предназначенный для использования в некоммерческих целях, как правило, для финансирования организаций образования, медицины и культуры. Он наполняется практически целиком за счет благотворительных пожертвований. Этот фонд может инвестировать свои средства для получения дополнительного дохода, однако, его прямой и непосредственной обязанностью является цель направлять весь полученный доход в пользу организаций, которые он, и обязан поддерживать.

Основное преимущество эндаумента – это практическая прозрачность его деятельности. Пожертвования – это индикатор доверия со стороны доно-

⁷² Эндаумент. Интернет-энциклопедия. <http://ru.wikipedia.org>.

ра для организации, которую он финансирует, то есть существуют не только финансовые, но и социальные отношения между организацией и донором, как таковым. Эндаументы впервые возникли в США являются формой негосударственной поддержки образовательных организаций. Эндаумент обеспечивает финансовую стабильность путем получения гарантированного дохода, частичную независимость от пожертвований, который носят разовый и единовременный характер и иных денежных поступлений. Он также формирует определенный финансовый источник для осуществления долговременной деятельности путем реализации определенного рода некоммерческой деятельности. Законодательным основанием для реализации своей деятельности эндаументов, является Закон № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций», Законом № 276-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ», Законом № 328-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций». Одновременно с этими законодательными актами были приняты поправки в НК РФ, которые позволяли не платить прибыль с дохода, полученного от процесса инвестирования целевых средств фонда.

Эндаумент-фонды (endowment) или в российском законодательстве – «фонды целевого финансирования» или капитала - отличаются от обычных благотворительных фондов тем, что направляют на цели своего развития, главным образом, не пожертвования доноров, а инвестиционный доход от сформированного донорами капитала. При этом «доноры» имеют право четко указывать, на что конкретно может быть потрачен полученный фондом доход. Чаще всего эндаумент-фонды создаются для финансирования организаций образования, медицины, культуры. Всемирно известный эндаумент-фонд – Нобелевский, созданный в конце 19 в.⁷³

⁷³ В соответствии с завещанием А.Нобеля средства, вырученные от продажи его собственности, должны были быть вложены в надежные ценные бумаги, а премии ученым выдавались бы с процентов от прибыли. На момент смерти Нобеля его состояние оценивалось в современных ценах примерно в \$212 млн., В 2012 г.

Возможность использования такого инструмента благотворительности как эндаумент-фонды открылась в России с принятием в конце 2006 г. Закона № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций». Совместно с этим Законом были приняты поправки в НК РФ, **освобождающие доход от капитала фондов от налога на прибыль**. На наш взгляд, должен быть положительно решен вопрос о предоставлении налоговых льгот также и жертвователям эндаумент-фондов.

В настоящее время управляющей компанией «БФА» накоплен определенный опыт аккумулирования и расходования эндаумент-фондов. Она успешно управляет средствами одного из первых в России эндаумент-фондов, созданных образовательным учреждением - фондом управления целевым капиталом «Фонд развития Высшей школы менеджмента Санкт-Петербургского государственного университета» (ВШМ СПбГУ)», который существует с декабря 2007 г. Кроме того, с начала 2011 г. при участии управляющей компании был сформирован «Фонд поддержки и развития Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов» и в настоящий момент находится под ее управлением, а в декабре 2012 г. компания начала управлять средствами «Специализированного фонда управления целевым капиталом Развитие Северо-Западного института РАН-ХиГС».

Доходы от эндаумента могут расходоваться – как обратные вложения в обучение и подготовку кадров отдельно взятой компании или финансирование разработок для улучшения работы и качества, особенно, в технологической сфере, для нее. Западные компании очень часто используют данный метод. Выпускник выходит уже полностью подготовленным к производственными или любым другим нуждам заданной компании, не требуется тратить дополнительное время и финансовые ресурсы на его переобучение. В связи с этим организации могут выступать в качестве целевых заказчиков образова-

активы Нобелевского фонда превышали \$500 млн., что вполне достаточно для ежегодной выдачи лауреату нобелевской премии не менее \$1 млн.

тельных услуг, а жертвователю может указывать целевое назначение средств – для поддержки конкретного направления обучения или исследовательского проекта. Он может также выкупить у образовательного учреждения лицензию на право использования в своей коммерческой деятельности результатов исследований студентов, магистров, аспирантов и докторантов. Авторские права (права интеллектуальной собственности) остаются в учреждении, осуществившем данные разработки, а право пользования переходит к конкретной компании. Это только укрепляет связку «наука-производство», что практически отсутствует в России.

Типовая схема движения средств целевого финансирования посредством эндаумент-фонда представлена на рис. 3.2.1.

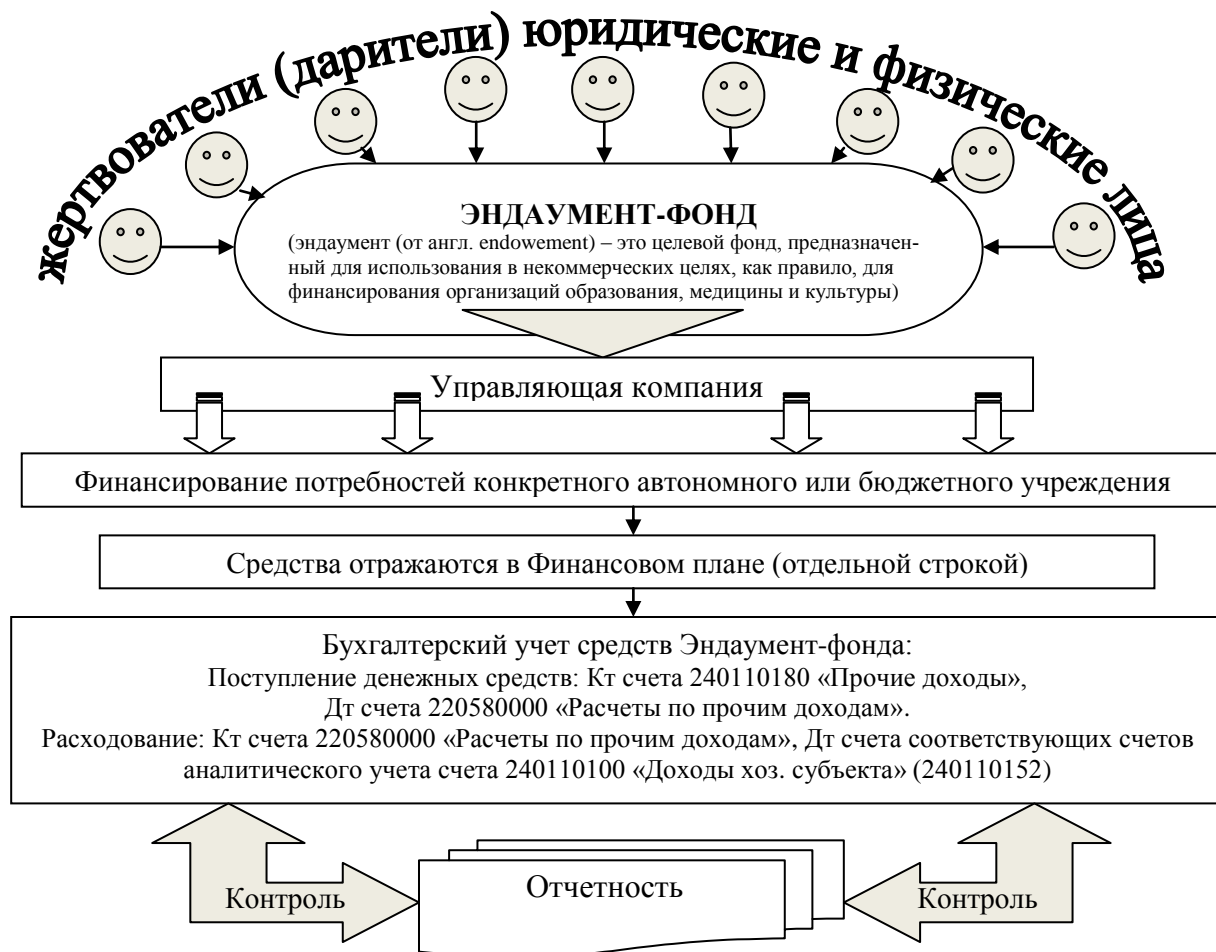


Рис. 3.2.1. Схема движения целевого финансирования от эндаумент-фонда

В качестве особенностей российского управления эндаументами можно назвать такую особенность – управляющие компании рассматривают в долгосрочной перспективе только год, поскольку Россия является непредсказуе-

мой страной с изменяющимися законами. Однако, согласно российскому законодательству, эндаумент-фонд создается на 10 лет, в зарубежной практике срок, как правило, бессрочный. Краткосрочность мотивов в создании и управлении фондом, затрудняет использование «фондов целевого капитала на полную мощность».

Главное отличие эндаумента от обычных благотворительных организаций состоит в том, что он носит полностью целевой характер собственной деятельности, например, для обеспечения финансовой деятельности какого-то конкретного образовательного учреждения (университета, среднего специального образовательного учреждения, школы) и нацелен на инвестирование средств для получения дополнительного дохода.

В настоящее время набирает обороты практика привлечения средств спонсоров (краудфандинг) на развитие автономных образовательных учреждений. В связи с этим, возникают дополнительные вопросы бухгалтерского учета поступлений и расходования данных средств и сопутствующие этому налоговые обязательства или их отсутствие. Соответственно этот вопрос детализируются на множество частных подвопросов, например: на каких счетах бухгалтерского учета отражать поступающие и расходующие средства, как строить учетные записи для целей налогообложения прибыли, следует ли вообще считать прибылью данные средства, отражается на счетах бухгалтерского учета, правомерно ли использовать льготы при определении базы по налогу на прибыль, возникают или нет обязательства по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость (НДС). Это только основные вопросы, практика функционирования АОУ с каждым годом выдвигает перед методологами учет и налогообложения всё новые вопросы по мере её (практики) совершенствования.

Целевой капитал и доходы от его обращения налогами не облагаются. Для физических лиц предусматривается вычет из подоходного налога как учет их пожертвований. Невозможно использовать данные средства для уменьшения налогообложения, когда налоги могут снижаться за счет расхо-

дов, которые, казалось бы, должны идти на благотворительность. Данные средства направлены только на ту организацию и ее деятельность, для которой созданы.

«Форумом доноров» как некоммерческим партнерством грантодающих организаций была создана программа по управлению целевыми капиталами (2010 г.), для установления горизонтальных и вертикальных связей между организациями и их эффективного взаимодействия в данной сфере, грамотного и прозрачного информационного обмена, методической поддержки для внедрения подобной практики в российскую действительность. По данным «Форума доноров», в настоящее время в России зарегистрировано более 86 фондов целевого капитала⁷⁴, однако, некоторые из них, хотя и имеют документальное оформление, находятся в стадии становления и формирования финансового капитала для дальнейшего его инвестирования. Основными сферами применения целевого капитала являются сфера образования и науки, культуры и спорта, искусства и социальной помощи, охрана окружающей среды и здравоохранение, архивное дело и оказание бесплатной правовой помощи и правового просвещения. Целевой капитал можно наращивать за счет операций с ценными бумагами и недвижимостью. Он считается сформированным, если его размер больше или равен 3-м миллионам рублей, существует совет по управлению и использованию данных целевых средств, капитал передан в доверительное управление управляющей компании. В мировой практике большинство эндаументов создаются навечно.

Все больше вузов (по подсчетам аналитиков, около 50 в России) создает свои эндаументы (фонды целевого капитала) из пожертвований бывших

⁷⁴ Наиболее крупные целевые фонды (эндаумент) являются: МГИМО, Академия народного хозяйства, Европейский университет в СПб, Высшая школа экономики, Финансовый университет при Правительстве РФ. Первыми эндаумент-фондами в России стали Фонд Развития МГИМО (28.03.2007 г.) и фонды, созданные для поддержки Московской школы управления «Сколково» (29.03.2007 г.) и Высшей школы менеджмента государственного университета в Санкт-Петербурге. В Новосибирске (декабрь 2007 г.) по инициативе выпускников НГУ и представителей бизнес-сообщества, был создан «Эндаумент НГУ», целью которого стала организация в университете структуры, которая призвана была осуществлять и выработать решения и проекты в сфере взаимодействия бизнеса и образования. В 2008 г. был создан эндаумент фонд при. В 2010 г. происходит создание эндаумент-фонда в Тамбове (государственный университет), который должен обеспечивать финансовую стабильность университета и помогать разрабатывать социально-ориентированный механизм взаимодействия науки и бизнеса. В 2011 г. был создан специализированный фонд для формирования целевого капитала в рамках Национального исследовательского технологического университета «МИСиС», развития материально-технической базы и строительства нового кампуса.

выпускников вузов. Фонды целевого капитала пока только раскрывают наличные проблемы с долгосрочными инвестициями и грамотным планированием. В России существует только один вуз, который формирует существенную долю своего бюджета за счет эндаумента – Европейский университет в Санкт-Петербурге (ЕУСПб). Развитие его деятельности в финансовой сфере было начато еще до появления законодательной базы в отношении фондов.

В Законе отмечено, что при отсутствии динамики доходов эндаумент-фонд может быть расформирован, если стоимость чистых активов становится меньше определенного значения и в процентах к уставному капиталу. Фонд несет расходы на свое собственное функционирование и оплачивает управляющую компанию и ее деятельность. До 10 % фонд вправе тратить на данные цели из самого целевого капитала («тела» фонда), однако, при этом возрастающая динамика дохода обязательна.

Сказанное позволяет утверждать, что изменение состава источников финансирования образовательной деятельности в автономных учреждениях России следует рассматривать как новый и объективный фактор, обуславливающий настоятельную необходимость совершенствования методов бухгалтерского учета, анализа и контроля в такого рода учреждениях. Без преувеличения можно сказать, что развитие эндаумента в условиях укрепления в России основ экономики знаний, технологизации образовательной деятельности, усиления тенденции межнациональных научных связей приведет в обозримом будущем к изменению парадигмы бухгалтерского учета (появление нового объекта – «интеллектуальный капитал»).

В современной учетной практике специальное методическое указание по учету, анализу и контролю средств, поступающих АОУ от эндаумент-фонда, отсутствует. На наш взгляд, практика такого учета может быть следующей.

Материал данного параграфа позволяет сделать ряд выводов. Во-первых, для образовательных учреждений – эндаумент – это возможность за-

ниматься исследовательской и научной деятельностью, расширять и оптимизировать научно-техническую и материальную базу. В данное время наметился тренд на объединение науки и образования, однако, существует достаточно часто точечное финансирование, направленное лишь на незначительные по ценности мероприятия. Некоторые образовательные учреждения фокусируются на развитии IT-технологии, осуществлении подготовки в данной сфере высокопрофессиональных кадров, способных продуцировать инновации в конкретной области знаний.

3.3. Принципы и содержание метода балльной системы оценок деятельности автономных образовательных организаций

Проведенное нами исследование позволило установить, что серьезными проблемами автономных учреждений в настоящее время являются следующие. Во-первых, это - краткосрочность муниципального задания, что лишает учреждение уверенности в завтрашнем дне. Во-вторых, страх перед возможностью сокращения муниципального задания, способного привести к потере площадей, земельных участков и, в конечном счете, к ликвидации учреждения, о чем было сказано в параграфе 1.2 диссертации. В-третьих, перспектива стать полностью хозрасчетным учреждением, что вполне вероятно при динамично прогрессирующем «уходе» административно властных структур России из, казалось бы, чисто бюджетной сферы деятельности общенационального значения, какой является сфера образования.

Оценка эффективности некоммерческих организаций заметно сложнее аналогичной задачи для коммерческих компаний. Как известно, основной целью коммерческой деятельности является наращивание стоимости бизнеса, измеряемой в бухгалтерской отчетности показателем прибыли, а в для управленческой деятельности для этого применяется целая система сбалансированных показателей. Весь набор традиционных и относительно новых

измерителей эффективности бизнеса в настоящее время это – обычный рыночный критерий успешности частной компании. В случае некоммерческой организации (далее – НКО), к которым относятся и обследуемые нами автономные образовательные учреждения (далее - АОУ) стандартные критерии прибыльности, рентабельности и капитализации не могут быть использованы в принципе, даже, несмотря на то, что крупные АОУ, например, ВУЗы, успешно применяют системы бюджетирования. Как правило, проблемой для НКО является рыночное ценообразование, ибо производимые этими организациями нематериальные блага и услуги плохо поддаются стоимостной оценке, они не имеют сложившихся рыночных цен. Кроме того, как показало проведенное нами исследование, вся система российского образования, находясь под прессом постоянного реформирования, не может сформулировать четкие цели развития, а потому и не имеющие стоимостного измерения. В связи с этим, поиск достаточно простых, естественных и отвечающих природе некоммерческой деятельности принципов оценки эффективности НКО ставит руководителей в тупик.

Отчасти проблему измерения результатов образовательной деятельности можно решить использованием метода балльной системы оценок. Для принятия экономически обоснованных управленческих решений этот метод оценки является, по нашему мнению, наиболее перспективным направлением в развитии теории принятия управленческих решений для некоммерческих организаций сферы образования.

В связи с этим, считаем необходимым повторить важное положение о том, что в соответствии со ст. 50 ГК РФ некоммерческие организации - это организации, не имеющие извлечение прибыли в качестве основной цели. Финансовые показатели данных организаций (прибыль, рентабельность и т.п.) не являются основными параметрами, на которых строится система управления АОУ. Работа АОУ в сфере оказания платных услуг должна учитывать требования учредителей учреждения, изложенные в уставе данных организаций, а именно следовать целям, ради которых они созданы. Таким

образом, эффективность работы АОУ в коммерческой деятельности должна определяться как финансовыми показателями, так и параметрами, которые невозможно оценить денежными средствами.

Ниже предлагается методика, на основании которой АОУ принимает наиболее оптимальные для ее учредителей решения при выборе услуг, которые планируются к оказанию за плату. Допустим автономное учреждение, имеет возможность оказывать платные образовательные услуги. В уставе данного АОУ указано, что приоритетными направлениями деятельности при оказании платных услуг являются оказание услуг лицам школьного возраста в соответствии со спецификой образовательного учреждения (преподавательского состава, материальной базой, конструктивными особенностями зданий и сооружений и т.п.). Руководителю АОУ необходимо решить какую из альтернативных услуг следует выбрать для их оказания в имеющемся помещении.

При оценке бизнес-предложений, которые могут быть предложены как работниками данного учреждения так и сторонними лицами считается, что у АОУ имеется помещение площадью $S(m^2)$, на которое приходится $Z(\text{руб./мес.})$ эксплуатационных расходов.

Оценка предложений осуществляется с использованием следующих критериев оценки: предмет оказания услуги, возраст лиц, которым оказываются услуги, качество оказываемой услуги, квалификация и состав персонала оказывающего платные услуги, прибыль, получаемая АОУ от услуги, рентабельность услуги, эффективность использования помещения по площади, эффективность использования помещения во времени.

Представленные выше критерии учитывают требования, предъявляемые к деятельности учреждения в соответствии с их учредительными документами и учитывают специфику финансирования данной деятельности (платные услуги).

Для оценки предложений осуществляется расчет итогового рейтинга по каждому предложению. Предложению, набравшему наибольший итогов-

вый рейтинг, присваивается первый номер и предлагается к реализации в данном помещении Итоговый рейтинг рассчитывается путем сложения рейтингов R^{-i} (балл) по каждому установленному критерию оценки, умноженному на их значимость K^{-i} (%) по формуле:

$$B_i = \frac{Ka_i}{100} \times Ra_i + \frac{Kb_i}{100} \times Rb_i + \frac{Kc_i}{100} \times Rc_i + \frac{Kd_i}{100} \times Rd_i + \frac{Ke_i}{100} \times Re_i + \frac{Kf_i}{100} \times Rf_i + \frac{Kg_i}{100} \times Rg_i + \frac{Kh_i}{100} \times Rh_i, \quad (1)$$

при этом:

$$Ka_i + Kb_i + Kc_i + Kd_i + Ke_i + Kf_i + Kg_i + Kh_i = 1$$

где:

1) Рейтинг, присуждаемый по критерию «предмет оказания услуги» Ra_i определяется по следующей таблице:

Предмет оказания услуги	Ra_i (балл)
Услуга в области 1	a_1
Услуга в области 2	a_2
.....
Услуга в области n	a_n

$$a_i < 100 \text{ и } a_1 < a_2 \dots < a_n$$

2) Рейтинг, присуждаемый по критерию «возраст лиц, которым оказываются услуги» Rb_i определяется по таблице:

возраст лиц, которым оказываются услуги	Rb_i (балл)
Услуга оказывается лицами с возрастом в интервале $t_{11} - t_{12}$	b_1
Услуга оказывается лицами с возрастом в интервале $t_{21} - t_{22}$	b_2
.....
Услуга оказывается лицами с возрастом в интервале $t_{n1} - t_{n2}$	b_n

$$b_i < 100 \text{ и } b_1 < b_2 < \dots < b_n$$

3) Для оценки по критерию «качество оказываемой услуги» каждому предложению выставляется значение от 0 до 100 баллов, которое находится по формуле:

$$Rc_i = C_1^i + C_2^i + \dots + C_k^i,$$

где: Rc_i - рейтинг, присуждаемый i -му предложению по указанному критерию; C_k^i - значение в баллах (среднее арифметическое в баллах всех членов экспертной комиссии) i -му предложению по k -му показателю, где k – количество установленных показателей.

4) Для оценки по критерию «квалификация и состав персонала оказывающего платные услуги» каждому предложению выставляется значение от 0 до 100 баллов, которое находится по формуле:

$$Rd_i = D_1^i + D_2^i + \dots + D_k^i,$$

где: Rd_i - рейтинг, присуждаемый i -му предложению по указанному критерию; D_k^i - значение в баллах (среднее арифметическое в баллах всех членов экспертной комиссии) i -му предложению по k -му показателю, где k – количество установленных показателей.

5) Рейтинг, присуждаемый предложению по критерию «прибыль, получаемая АОУ от услуги» определяется по формуле:

$$Re_i = \frac{E_i}{E_{\max}} \times 100,$$

где E_{\max} (руб) - максимальная прибыль, получаемая АОУ от услуги из всех рассматриваемых предложений; E_i (руб) - прибыль, получаемая АОУ от услуги по i -му предложению.

При расчете прибыли рекомендуем использовать метод «директ-костинг», который является более предпочтительным при решении управленческих задач.

6) Рейтинг, присуждаемый предложению по критерию «рентабельность услуги» определяется по формуле:

$$Rf_i = \frac{F_i}{F_{\max}} \times 100,$$

где F_{\max} (%) - максимальная рентабельность, получаемая АОУ от услуги из всех рассматриваемых с предложений; F_i (%) - рентабельность, получаемая АУ от услуги по i -му предложению.

7) Рейтинг, присуждаемый бизнес предложению по критерию «эффективность использования помещения по площади» определяется по формуле:

$$Rg_i = \frac{G_i}{G_{\max}} \times 100,$$

где G_{\max} (чел./м²) - максимальная эффективность использования помещения по площади, получаемая АОУ от услуги из всех рассматриваемых бизнес предложений; G_i (чел./м²) - эффективность использования помещения по площади, получаемая АУ от услуги по i -му бизнес предложению. При этом

$G_i = \frac{N_i}{S}$, где N_i - количество людей, которым оказываются услуги в данном помещении в течение одного занятия; S - площадь помещения

8) Рейтинг, присуждаемый бизнес предложению по критерию «эффективность использования помещения во времени» определяется по формуле:

$$Rh_i = \frac{H_i}{H_{\max}} \times 100,$$

где H_{\max} (час./м²) - максимальная эффективность использования помещения во времени, получаемая АОУ от услуги из всех рассматриваемых пред-

ложений; H_i (час./ м²) - эффективность использования помещения по времени, получаемая АОУ от услуги по i -му предложению. При этом $H_i = \frac{T_i}{S}$, где T_i - время использования помещения при оказании услуги за период его представления; S - площадь помещения.

Представленная выше методика может быть легко модифицирована и использована не только учреждениями системы образования, но и АОУ, оказывающими платные услуги в сферах культуры, спорта и т.д. Показатели значимости выбранных нами критериев следует определять органам управления АОУ исходя из их уставных целей.

Применение рассмотренной методики мотивирует руководителей АОУ на совершенствование управления своей финансово-хозяйственной деятельностью, а главное - повышению качества образовательных услуг. Так, например, развитие одной из гимназий основывалось на методе бальной оценки, рекомендованной к применению учреждениями г. Санкт-Петербурга. В результате руководители гимназии признали, что обладают большей свободой и финансовой самостоятельностью, производя оплату товаров, работ и услуг в соответствии с утвержденными бюджетами без заключения контрактов и договоров. Значительно расширили рынок платных образовательных услуг. В гимназии создан отдел платных образовательных услуг, предоставляющий возможность детям заниматься в театральной студии, готовиться к ЕГЭ, посещать спортивные секции, занятия английским языком, готовиться к школе. Появилась возможность вносить изменения в штатное расписание, вводить дополнительные ставки (научного руководителя, бухгалтера, педагогов дополнительного образования и др.) за счет привлеченных средств. Автономия позволяет сэкономленные на ресурсосбережении средства использовать на собственные потребности, вплоть до повышения заработной платы работникам гимназии и производить выплаты командировочных расходов

сотрудникам и учащимся даже на зарубежные поездки с целью обмена опытом.

И главное имеется возможность открывать дополнительные услуги сверх государственного стандарта образования. Для этого педагоги проводят маркетинговые исследования с целью реализации данных услуг: анализ демографической ситуации, возможности рынка труда, благосостояние населения, потребность в образовательной услуге, наличие конкурирующих структур и другие важнейшие исследования.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В первой главе диссертации нами подчеркивалась нецелесообразность проведенной в 2006 г. типизации учреждений, функционирующих в рамках государственных (муниципальных) органов власти и управления, на казенные, бюджетные и автономные. К сожалению, решение этой проблемы лежит больше в политической, нежели в экономической сфере и выходит далеко за пределы поставленной в диссертации цели. Тем не менее, считаем необходимым изложить собственную позицию на этот счет, поскольку принятие такого варианта решения проблемы может существенным образом изменить организацию бухгалтерского учета, обеспечить сохранность бюджетных ресурсов, снизить коррупционную составляющую бюджетного законодательства. В бюджетной сфере деятельности должны функционировать собственно бюджетные учреждения без права ведения какого бы то ни было вида коммерческой деятельности. Это значительно упростит План счетов и учетные процедуры. Такие учреждения целесообразно называть «казенные бюджетные учреждения», что сразу упрощает учет, контроль и отчетность осуществляется на основании утверждения сметных назначений. Организациям, желающим осуществлять, например, образовательные услуги на свой страх и риск, Закон не должен запрещать получать лицензии за право такой деятельности, однако, такая организация должны быть исключительно частной на полном хозяйственном расчете и с привлечением кредитных ресурсов по собственной ответственности. В конечном счете, в сфере продажи общественно-социальных услуг будут функционировать две группы организаций: коммерческие и некоммерческие со всеми отсюда вытекающими последствиями как для организации учета, так и для обеспечения прозрачности потоков в сфере публичных финансов.

Автономное учреждение как особый тип учреждений существует только в России, поскольку это нечто среднее между государственным (муници-

пальным) и негосударственным (частным) учреждением. Оно не является чисто государственным учреждением, несмотря на то, что частично её затраты покрываются за счет средств бюджетного финансирования (в форме субсидий). Эти дотации направляются исключительно на выполнение муниципального задания, а вся деятельность вне его финансируется за счет доходов автономного учреждения от коммерческой деятельности (платные работы и услуги).

Автономного учреждения создаются особым способом - путем изменения типа существующего государственного или муниципального учреждения. При этом не допускается изъятие или уменьшение имущества (в т.ч. денежных средств), закрепленного за государственным или муниципальным учреждением до перехода какого-либо из них в другой статусный тип. Данная норма позволяет гарантировать, что изменение типа не позволит параллельно изъять имущество учреждения.

Проведенное нами исследование показало, что с момента создания в 2006 г. и за весь семилетний период функционирования автономных учреждений на федеральном и региональных уровнях практика сталкивалась с целым рядом противодействующих факторов. Прежде всего, следует отметить неоправданно сложную процедуру перевода бюджетных организаций в автономные учреждения. Как показал он-лайн опрос, многие руководители указали на отсутствие со стороны органов власти и управления гарантий того, что переход в статус автономного учреждения не ухудшит их финансовое положение, ибо с переходом они лишаются устойчивых потоков бюджетных средств на развитие при активной динамике роста тарифов на энергоносители, обслуживание транспорта и т.п. По нашему убеждению, установленный в 2006 г. принцип финансирования государственного задания по нормативам затрат противоречит самой природе социально-ориентированных учреждений, поскольку для них определение стоимостной величины предоставленных услуг – это шаг в рыночные проблемы. Как известно, многие социальные услуги непереводимы в рыночную плоскость отношений, об этом свидетель-

ствуется и Конституция Российской Федерации. Кроме того, в статье 120 Гражданского кодекса РФ (далее - ГК РФ) установлено, что учреждением признается некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера. Такого рода противоречия наглядно подтверждает тот факт, что с 2007 по 2010 гг. на федеральном уровне было создано только пять автономных учреждений, а из 110 ВУЗов автономными учреждениями в 2013 г. являясь всего 9 учреждений. Кроме того, темпы медленного преобразования подтверждают, что решение проблем оптимизации бюджетной сети, являющееся главной целью реформы, не подтверждается практикой. Причиной этого, при прочих равных условиях, является недостаточная проработка, прежде всего, весомости социальной составляющей в правовом механизме регулирования финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений. По состоянию на 1.05.2008 г. создано всего 325 автономных учреждений на уровнях местного бюджета и бюджетов субъектов Федерации, в т.ч. в следующих сферах деятельности: образования - 157; культуры - 66; социальной защиты - 26; физической культуры и спорта - 14; иных - 62. А на уровне федерального бюджета по состоянию на 1.04.2009 г. создано только четыре автономных учреждения.

Организация бухгалтерского учета, контроля и отчетность должны быть поставлены в зависимость от источника осуществления финансово-хозяйственной деятельности. В сфере образовательной деятельности должны функционировать некоммерческие учреждения (детские сады, общеобразовательные школы и т.п.), полностью финансируемых из средств соответствующего бюджета, а при их недостаточности – получать бюджетные субсидии из средств вышестоящего бюджета. Движение таких бюджетных ресурсов на их некоммерческую деятельность должно фиксироваться сметой по плану и факту, без всяких лишних записей и документации. Образовательные частные организации, являясь полностью коммерческими, ведут учет, осуществляют контроль и составляют отчетность как и любая другая предприниматель-

ская структура согласно Закону бухгалтерском учета, стандартам и соответствующим правилам, которые такие стандарты предписывают. Иными словами, автономные учреждения должны быть упразднены как организации, совмещающие коммерческую и некоммерческую деятельности и ведущие несовместимые в методологическом отношении учетные процедуры. Разумеется, принятие такого решения, скорее всего, неосуществимое мероприятие политического свойства, но именно с ним связано, по нашему мнению, дальнейшее развитие бухгалтерского учета, контроля и отчетности в организациях образовательной сферы деятельности.

Считаем необходимым подчеркнуть следующее. Во-первых, организация бухгалтерского учета, контроля и отчетность должны быть поставлены в зависимость от источника осуществления финансово-хозяйственной деятельности. В сфере образовательной деятельности должны функционировать некоммерческих учреждения (детские сады, общеобразовательные школы и т.п.), полностью финансируемых из средств соответствующего бюджета, а при их недостаточности – получать бюджетные субсидии из средств вышестоящего бюджета. Движение таких бюджетных ресурсов на их некоммерческую деятельность должно фиксироваться сметой по плану и факту, без всяких лишних записей и документации. Образовательные частные организации, являясь полностью коммерческими, ведут учет, осуществляют контроль и составляют отчетность, как и любая другая предпринимательская структура согласно Закону о бухгалтерском учете, стандартам и соответствующим правилам, которые такие стандарты предписывают.

С ориентацией на текущий момент функционирования АОУ рекомендуем организацию отдельного учетного процесса в АОУ. Для этого следует:

- 1) закрепить в Уставе АУ перечень видов деятельности, за счет которых осуществляется извлечение прибыли и описать в учетной политике механизм распределения доходов и расходов, осуществляемых в рамках выполнения задания учредителя и предпринимательской деятельности;

2) дополнить рабочий план счетов счетами второго порядка для обособленного учета доходов и расходов, полученных от предпринимательской деятельности и предназначенные для выполнения задания учредителя и сформировать систему документооборота, позволяющую идентифицировать хозяйственные операции, выполняемые в рамках целевого финансирования и осуществляемые за счет предпринимательской деятельности;

3) 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;

4) сформировать отчетность АОУ, в которой будет систематизирована информация об имуществе, доходах и расходах необходимых для выполнения задания учредителя.

Важную роль в управленческой деятельности по эффективности и оптимизации деятельности АОУ, а именно расширение сферы дополнительных образовательных услуг, играет ежемесячный анализ востребованности специалистов на рынке труда и образовательных услуг. Полученные выводы будут способствовать принятию руководителей АОУ обоснованных решений по оптимизации бюджетного финансирования. Особое внимание обращается на экономию средств за счет рационального использования, например, коммунальных, транспортных услуг. Это в свою очередь будет служить объективной мотивацией по совершенствованию методов внутреннего финансового контроля, осуществляемого специалистами АОУ на основе актуальной

учетной информации и по всему спектру показателей финансовой отчетности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации: в ред. Федерального закона от 28.07.2012 г. № 145-ФЗ.
2. Гражданский Кодекс РФ (часть первая) принят Государственной думой 21.10.1994г.; с изм. и доп. от 28.11.2011г. № 337-ФЗ Режим доступа: [Консультант Плюс: Версия Проф].
3. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая и часть вторая: [в ред. от 29.06.2012г. № 97-ФЗ] Режим доступа: [Консультант Плюс: Версия Проф].
4. Закон РФ от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Закон от 6.12.2011 г. № 402 «О бухгалтерском учете».
5. Федеральный закон № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» от 3.11.2006 г. (в ред. от 6.11.2011 г. № 291-ФЗ). Режим доступа: [Консультант Плюс: Версия Проф].
6. Федеральный закон РФ № 3266-1 «Об образовании» от 10.07.1992 г. [в ред. от 17.12.2009 г. № 313-ФЗ]. Режим доступа: [Консультант Плюс: Версия Проф].
7. Федеральный закон № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 4.05.2011 г. [в ред. от 28.07.2012г. № 133-ФЗ]. Режим доступа: [Консультант Плюс: Версия Проф].
8. Федеральный закон «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ.
9. Федеральный закон от 8.05.2010 г. № 83-ФЗ (ред. от 30.11.2011) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» [КонсультантПлюс].
10. Автономные учреждения: бухгалтерский учет по новым правилам/ Под редакцией Г.Ю. Касьяновой. М.: АБАК, 2012. - 360 с.
11. Актуальные вопросы применения бюджетной классификации // «Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение», 2012, № 4.
12. Акчурина Г.Ф. Реформирование российской системы образования путем создания эндаумент-фондов как альтернатива бюджетного финансирования образования // Управление экономическими системами (электронный научный журнал) № 7, 2013.
13. Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие / под ред. О.В. Ефимовой, М.В. Мельник. 2-е изд., исправ. и доп. - М.: Омега-Л, 2006. - 408 с. : табл.
14. Аткинсон Эн.Б., Стиглиц Дж.Э. Лекции по экономической теории государственного сектора. – М.: Аспект Пресс, 1995.
15. Асаул А.Н. Роль государства в смешенной системе хозяйствования // Регион: политик, экономика, социология № 1-2, 2002.
16. Баханькова Е.Р. Некоммерческие организации в России: финансовое управление: учеб.-практ. пособие / Е.Р. Баханькова, М.Л. Макальская. М.: Дело и сервис, 2004. - 335 с.

17. Бегунов С.И. Автономия - это здорово! (мнение директора гимназии № 11 «Гармония», заслуженного учителя РФ, г. Новосибирск) // Педагогическое образование № 10 (129), 2012.

18. Болдырев В.А. Новая типология государственных и муниципальных учреждений // Российская юстиция № 10, 2010, с. 62-65.

19. Борисова Е.И., Полищук Л.И. Анализ эффективности в некоммерческом секторе: Проблемы и решения // Экономический журнал ВШЭ № 1, 2008. - с. 80-100.

20. Бухгалтерия автономного учреждения в 1С: Руководство по ведению учета. - М.: Издательство: Фирма «1С», 2009.

21. Блинова У.Ю. Бухгалтерский учёт и анализ в бюджетной организации (учебное пособие). - Хабаровск. – Издательство ДВГУПС, 2002. - 80 с.; Блинова У.Ю. Бухгалтерский учёт и анализ в бюджетном учреждении (практикум). - Хабаровск. – Издательство ДВГУПС, - 2002. - 50 с.; Блинова У.Ю. Бухгалтерский учёт и анализ в бюджетном учреждении (методические указания). - Хабаровск. – Издательство ДВГУПС, - 2002. - 50 с.

22. Бюджетирование: шаг за шагом / Е.Ю. Добровольский и др.. - СПб.: Питер Пресс, 2009. - 448 с.

23. Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке: пер. с англ. / Учебное пособие. - М.: Вильямс, 2000.

24. Вавилова А.А. Автономные учреждения в образовании: проблемы и перспективы // Педагогическое образование № 10 (129), 2012.

25. Варпаева И.А. Оценка нефинансовых активов учреждения // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях № 21, 2011, с. 2-7.

26. Волокитина И.В. Оценка эффективности управления образовательной деятельностью высших учебных заведений: дисс. канд. эк. наук: 08.00.05, 08.00.13. М., 2006. - 150 с.

27. Воробьева Л.П. Особенности платных образовательных услуг в 2012 году // Советник в сфере образования № 1, 2012, с. 29-36

28. Воробьева Л.П. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях (бюджетный учет): учеб. пособие / под ред. Н.Д. Шимширт, Г.С. Дмитриенко. - Том. политех, ун-т. - Томск: Изд-во ТПУ, 2006. - 100 с.

29. Гарнов И. Система бухгалтерского учета госучреждений в 2013 году. Основные изменения // Финансовая газета № 7, 8, 2013.

30. Гарнов Ю.И. Особенности перевода государственных (муниципальных) бюджетных учреждений на новый план счетов // Бухгалтерский учёт в бюджетных и некоммерческих организациях № 29 (283), 2011, с. 2.

31. Голованова С.С. Формирование эффективной системы финансирования высших учебных заведений: дис. канд. эк. наук: 08.00.10. - М., 2007. - 128 с.

32. Григорьева М.В. Автоматизация управленческого учета внебюджетной, образовательной деятельности подразделения высшего учебного заведения: дис. канд. тех. наук: 05.13.10 / М.В. Григорьева. - Томск, 2007. - 192 с.

33. Гришаев С.В. Совершенствование правового положения государственных (муниципальных) учреждений: (комментарий Федерального закона от 8.05.2010 г. № 83-ФЗ) // Хозяйство и право № 8, 2010, с. 16-24.

34. Грищенко А.В., Шабает Р.Э. Особенности налогообложения целевых средств в некоммерческих организациях // Некоммерческие организации в России № 1, 2013 выпуск изд. Дело и сервис.
35. Грищенко Ю.И. Оптимизация структуры капитала в некоммерческих организациях // Некоммерческие организации в России (ДиС) № 1, 2013.
36. Гусарова Л.В. Учет материалов и основных средств некоммерческих организаций // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях № 21, 2011, с. 30-36.
37. Гусарова Л.В. Организация внутреннего аудита в некоммерческих организациях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях № 1, 2012. - с. 32–37.
38. Данилов Е.Н. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях: учеб. пособие / Е.Н. Данилов, В.Е. Абарникова, Л.К. Шипиков. Минск: Интерпрессервис: Экоперспектива, 2003. - 336 с.
39. Ендовицкий Д.А., Исаенко А.Н. Финансовые резервы организации. – М.: КноРус, 2009. – 265 с.; Ендовицкий Д.А. Анализ предпочтений выпускников школ при выборе профессии // Высшее образование в России № 6, 2009. - с. 117-122; Ендовицкий Д.А. Востребованность выпускников вузов на рынке труда // Высшее образование в России № 2, 2010. - с. 47-56
40. Жигалов Д.В. Автономные учреждения: актуальные вопросы деятельности. - Москва: Фонд «Институт экономики города», 2010. - 118 с.
41. Заболонкова О. Типы и виды образовательных учреждений // Справочник руководителя образовательных учреждений № 6, 2012.
42. Захарьин В.Р. Автономные учреждения: особенности организации учета // Учет в сфере образования № 11, ноябрь 2011.
43. Иванов С.Ю. Премудрости перехода // Бухгалтерский учет в НКО 3 6, 2009, с.14-16.
44. Кабашкин В.А., Мышов В.А. Повышение роли внутреннего аудита и контроля в условиях рыночной экономики // Международный бухгалтерский учет № 13, 2011. - с. 36–46.
45. Кирилловых А.А. Автономные учреждения и новые формы управления в высшем образовании // Вестник Российской правовой академии. 2007. - № 4. - с. 91-93.
46. Кирилловых А.А. Учреждения: некоторые вопросы порядка и последствий перехода в автономный статус // Право и экономика : профессиональный журнал № 12, 2007.
47. Кириченко М. Системы внутреннего контроля. организационные аспекты построения // Финансовая газета 13.06.2013.
48. Козельский В.Н. Финансовые ресурсы и последующий финансовый контроль в сфере образования: дис. канд. экон. наук: 08.00.10. Саратов, 2002. - 177 с.
49. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях / Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков. 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Проспект, 2006. - 336 с.

50. Контрольные соотношения к показателям бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, представляемой в Федеральное казначейство главными распорядителями средств федерального бюджета, финансовыми органами субъектов РФ и органами управления государственными внебюджетными фондами.

51. Кришталева Т.И., Неделько Г.В. Учетная политика автономного образовательного учреждения для целей бухгалтерского учета // Некоммерческие организации в России № 3, 2011.

52. Кузнецов И.В. Теория и практика реформирования системы государственных (муниципальных) учреждений // Современное право № 1, 2011, с. 24-27.

53. Кузовкина И.Ю. Особенности государственной регистрации негосударственных образовательных учреждений // Некоммерческие организации в России (ДиС) № 1, 2013.

54. Лабынцев Н.Т., Егорова Л.В. Проблемы формирования учетной политики для некоммерческих организаций // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях № 7, апрель 2007.

55. Левшин Г.В. Взаимосвязь учетной политики организации с управленческим учетом // Экономический анализ: теория и практика № 21, 2007.

56. Макальская М.Л. Некоммерческие организации в России: создание, права, налоги, учет, отчетность. - М.: Дело и Сервис, 2006.

57. Мальцева Г.И. Концепция перехода вуза от управления затратами к управлению результатами // Финансовый менеджмент № 1, 2007. - с. 120.

58. Матвеева Т.В.: Учет и контроль за затратами в высших учебных заведениях: дис. канд. экон. наук: 08.00.12. М., 2001. - 219 с.

59. Мельник М.В., Антипова Т.В. Особенности аудита эффективности государственных (муниципальных) учреждений // Аудит и финансовый анализ № 6, 2010.

60. Методические рекомендации Экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России «Концепции и принципы управленческого учета».- www.cma.org.ru.

61. Началов А.В. Некоммерческие организации: учет и налоги. - М.: Изд. «Налог-Инфо», 2007. - 124 с.

62. Началов А.В. Самоучитель по бухгалтерскому учету в некоммерческих организациях. - 2008. - 144 с

63. Началов А.В. Благотворительность; Гранты; Неправительственные НКО; Некоммерческие организации: Учет и налоги. Изд. 3-е, перераб., доп. – М.: Изд «НАЛОГ-ИНФО»; Статус-Кво 97, 2007. – 210 с.

64. Неделько Г.В. Организация бухгалтерского учета в автономных учреждениях высшего профессионального образования: автореферат дисс. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук: 08.00.12. М.: Издательский центр Академия бюджета и казначейства МФ РФ, 2011. - 29 с.

65. Некоммерческие организации: правовое регулирование, бухгалтерский и налоговый учет в свете последних изменений законодательства: практиче-

ские рекомендации для бухгалтера и руководителя / Под ред. Г.Ю. Касьяновой. М.: Информцентр XXI века. - 2005. - 320 с.

66. Немчицкая О. М. Развитие бухгалтерского учета и внутреннего финансового контроля в негосударственных образовательных учреждениях: автореферат дис. на соиск. учен. степ. канд. эконом. наук: 08.00.12 / Рост. гос. эконом. ун-т. - Ростов Н/Д, 2009. 26 с.

67. Никитина А.А. Обеспечение высокого качества образования в условиях работы АОУ // Педагогическое образование № 10 (129), 2012.

68. Об особенностях принятия устава образовательного учреждения и внесения в него изменений // Справочник руководителя дошкольного учреждения за 2011 г.

69. Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» (с изм. и доп. от 26.10.2012 г.) / Приказ МФ РФ от 25.03.2011 г. г. № 33н (ред. от 26.10.2012 с изм., вступившими в силу 6.01.2013).

70. Об утверждении статистического инструментария для организации Министерством образования и науки РФ федерального статистического наблюдения за деятельностью образовательных учреждений среднего и высшего профессионального образования // Приказ Росстата от 18.10.2012 № 554.

71. Об утверждении порядка заполнения и представления форм федерального государственного статистического наблюдения № 11 «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов» и № 11 (краткая) «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) некоммерческих организаций» / Постановление Госкомстата России от 8.12.2003 г. № 111.

72. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» / Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н.

73. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 / Приказ Минфина РФ от 6.10.2008 № 106н, в ред. Приказов Минфина РФ от 11.03.2009 № 22н, от 25.10.2010 № 132н, от 8.11.2010 № 144н.

74. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): Приказ Минфина России от 6.05.1999 № 32н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс]: <http://base.consultant.ru>.

75. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000 / Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 91н.

76. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению / Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 8.11.2010 г.).

77. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению // Приказ Минфина РФ от 16.12.2010 г. № 174н

78. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению // Приказ Минфина РФ от 23.12.2010 г. № 183н.

79. Об утверждении методических рекомендаций по формированию исполнительными органами государственной власти Санкт-Петербурга технологических регламентов оказания государственных услуг (выполнения работ) государственными учреждениями Санкт-Петербурга / Распоряжение от 2.03.2011 г. Комитета экономического развития, промышленной политики и торговли 182-р.

80. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для государственных органов власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению / Приказ Минфина РФ 1.12.2010 г. № 157н.

81. 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 Минфина РФ 15.12.2010 г. № 173н.

82. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений / Закон 83-ФЗ от 12.05.2010. Источник: Российская газета федеральный выпуск № 5179.

83. О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц // Закон № 223-ФЗ от 18.07.2011 г.

84. Овсийчук В.Я. Методологические основы инструментария обеспечения экономической безопасности хозяйствующих субъектов: Коллект. монография – М.: МГПУ имени Ивана Федорова, 2012; Овсийчук В.Я. Контроль над устранением конфликта интересов в аудиторских организациях // Научно-теоретический журнал «Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики» № 5, 2013.

85. О Федеральной целевой программе развития образования на 2011-2015 гг. / Постановление Правительства РФ от 7.02.2011 г. № 61.

86. Опарина С.И. Учетная политика негосударственных некоммерческих организаций и Закон о бухгалтерском учете // Некоммерческие организации в России (ДиС) № 1, 2013.

87. Пименов В. Передача имущества внутри госсектора: варианты учета // Финансовый справочник бюджетной организации № 1, 2013.

88. Порфирьева А.В. Формирование системы сквозного контроля деятельности автономных учреждений / Автореф. дисс. на соиск. степ. к.э.н. – Чебоксары, 2012.

89. Пономарева С.В. Разработка инструментария аудиторской проверки: (Монография). - М.: ГОУ ВПО Государственный университет управления, Издательско-полиграфическая фирма ЗАО «Лика». - 2009. -156 с.; Пономарева С.В. Учетные концепции управления бизнесом. - М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К». – 2011; Пономарева С.В. Концепции аналитического обеспечения целей управления рыночной стоимостью компании, её бизнес-процессами и формирования отчетности (Монография). – М.: Издательско-полиграфическая фирма ЗАО «Лика», 2012.

90. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. - М.: ИНФРА-М, 2011.

91. Реморенко И.М. Новая пятилетка ФЦПРО [Электронный ресурс] // Вести образования. 18.03.2010. Режим доступа: <http://edunews.eurekanet.ru/vesti/info/2214.html>

92. Рогуленко Т.М. Контрольное обеспечение управления инновационным развитием филиалов государственных образовательных учреждений / Рогуленко Т.М., Журавлева О.В. Аудиторские ведомости № 6, 2012. - с. 32-43; Рогуленко Т. Внутренний аудит и его место в системе внутрихозяйственного контроля // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция № 1, 2012. - с. 568-576; Рогуленко Т.М. Особенности аудита, вызванные отраслевыми и общеэкономическими факторами // Вестник Университета (Государственный университет управления) № 19, 2007. Т. 1. - с. 291-303; Рогуленко Т.М. Внутренний аудит материальных ресурсов // Вестник Университета (Государственный университет управления) № 3. 2012. - с. 235-243.

93. Семенихин В.В. Типовая учетная политика транспортной организации // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях № 14, 2011.

94. Семенюк А.А., Пименов В.В. Особенности организации бухгалтерского учета в автономных учреждениях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях № 21, 2011, с. 13-17.

95. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет / Учебник для ВУЗов. 2-е изд., перераб. и доп, - М.: КноРус, 2012, - 480 с.

96. Самиренова М.Т. Что дала нам реорганизация образовательных учреждений // Северное обозрение № 12, 2008, с. 45-46.

97. Смирнова М.В. Изменение процедуры закупки товаров для автономных учреждений // Справочник руководителя дошкольного учреждения № 2, 2012.

98. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора (научный редактор перевода д.э.н., профессор Г.М. Куманин). – М.: Издательство Московского университета 1997 и ИНФРА-М 1997.

99. Станкевич Е.А. Автономные образовательные учреждения // Педагогическое образование № 10 (129), 2012.

100. Сухарева О.А. О внутреннем контроле // Главная книга. Конференц-зал» № 12, 2012. – с. 19-22.
101. Таланова И.Н. Разработка учетной политики казенного, бюджетного и автономного учреждений на 2011 год: методическое пособие / И.Н. Таланова, Т.Г. Терских. – М.: КНОРУС, 2011. – 112 с.
102. Чемизов Р.Б. Как нам развивать учетные стандарты // Экономист № 12, 2011, с. 23-24.
103. Унгаев А.А. Оценка экономической эффективности профессионального образования: дис. канд. экон. наук: 08.00.05. - Иркутск: ИГЭА, 2002. - 176 с.
104. Фадейкина Н.В. Реформа бюджетного учета: тенденции, проблемы, сомнения и надежды // Сибирская финансовая школа № 1, 2007.
105. Харченко Л.П. Статистика образования. - М: ИНФРА-М, 2007. – 253 с.
106. Шуклов Л.В. Постановка внутреннего контроля как основа для перехода на МСФО: типичные проблемы и пути их решения // Международный бухгалтерский учет № 38, 2011. - с. 2–11.
107. Akkerman S., Admiraal W., Brekelmans M., Oost H. Аудит качества научных исследований в области социальных наук (Auditing Quality of Research in Social Sciences) // Quality&Quantity. Vol. 42. Pp. 257-274.
108. Skaerbaek P. Тождества в понятии аудита эффективности в государственном секторе: Национальное аудиторское управление Дании в качестве независимого аудитора и реформатора (Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer) // Accounting, organizations and society. 2009. Vol. 34. Pp. 971-987.
109. Smith K.A., Cheng R., Smith O., Schiffel L. Производительность отчетности государственных органов: преодоление разрыва между существующей практикой и Предлагаемыми GASB критериями (Performance reporting by state agencies: Bridging the Gap Between Current Practice AND the GASB-Suggested Criteria) // The journal of government financial management. Vol. 57, Вып. 2. Pp. 42-48.
110. Smoker K.A., Manno K.A. Реформы в некоммерческом секторе как реализация закона Сарбейнс-Оксли (The Revision of Federal Form 990: A Move Toward SOX-like Reform in the Nonprofit Sector?) // CPA journal. Vol. 79. 2009. Вып. 7, pp. 52-56.
111. Yang S., Xiao J.Z., Pendlebury M. Государственный аудит в Китае: проблемы и реформы (Government auditing in China: Problems and reform) // Advances in accounting, incorporating advances in international accounting. Vol. 24. Pp. 119-127.
112. Epstein B.J., Bragg S.M., Nach R. Wiley GAAP: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2009 / B.J. Epstein, S.M. Bragg, R. Nach. Wiley, John & Sons, Incorporated, 2008 - 1440 p.

113. Garner C.W. Education Finance for School Leaders: Strategic Planning and Administration / C.W. Garner. Prentice Hall, 2003. - 320 p.
114. Price J. The Study of Organizational Effectiveness // Sociological Quarterly. 1972. Vol.13, pp. 3-15.
115. Yuchtman E., Seashore, S.A. System Resource Approach to Organizational Effectiveness // American Sociological Review. 1967. Vol. 32, pp. 891-903.
116. Connolly, T., Conlon, E., Deutsh, S. Organizational Effectiveness: A Multiple-Constituency Approach // Academy of Management Review. 1980. Vol. 5, pp. 211-217.
117. Herman R., D. Renz. Multiple Constituencies and the Social Construction of Nonprofit Organization Effectiveness // Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly. 1997. Vol. 26, 185–206.
118. Herman R.D., Heimovics R.D. A cross-national study of a method for researching non-profit organizational effectiveness // Voluntas. 1994. Vol. 5, № 1, pp. 86-100.
119. Sengupta Ch. Financial Modeling Using Excel and VBA (Wiley Finance Series) / Ch. Sengupta. Wiley, John & Sons, Incorporated, 2004. - 6571. P
120. Wasson Ch.S. System Analysis, Design, and Development : Concepts, Principles, and Practices / Ch.S. Wasson. Wiley, John & Sons, Incorporated, 2005.-Vol. 1.-818 p.
121. McWatters Ch.S.S. Management Accounting : Analysis and Interpretation / Ch.S.S. McWatters et al.. McGraw-Hill Higher Education, 2000. - 608 p.
122. Hunter H. Financial Planning / H. Hunter. Made E-Z Products, Incorporated, 2003. - 394 p.
123. Grady J.O. Systems Requirements Analysis / J.O. Grady. Elsevier Science & Technology Books, 2006. - 455 p.
124. Niven P.R. Balanced Scorecard. Step-by-Step for Government and Non-profit Agencies. Second Edition / P.R. Niven. Wiley, John & Sons, " Incorporated, 2008. - 365 p.
125. Anthony R.N. Management Control in Nonprofit Organizations / R.N. Anthony, D.W. Young, D. Young. McGraw-Hill Higher Education, 2002. -960 p.
126. Person R. Balanced Scorecards & Operational Dashboards with Microsoft Excel / R. Person. Wiley, John & Sons, Incorporated, 2008. - 452 p.
127. Методические рекомендации Экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России «Концепции и принципы управленческого учета».- www.cma.org.ru
128. Price J. The Study of Organizational Effectiveness. // Sociological Quarterly. 1972. Vol.13, pp. 3-15.
129. Yuchtman, E., Seashore, S. A System Resource Approach to Organizational Effectiveness // American Sociological Review. 1967. Vol. 32, pp. 891-903.
130. Connolly, T., Conlon, E., Deutsh, S. Organizational Effectiveness: A Multiple-Constituency Approach // Academy of Management Review. 1980. Vol. 5, pp. 211-217.

131. Herman R., D. Renz. Multiple Constituencies and the Social Construction of Nonprofit Organization Effectiveness // Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly. 1997. Vol. 26, 185–206/

132. Herman R.D., Heimovics R.D. A cross-national study of a method for researching non-profit organisational effectiveness // Voluntas. 1994. Vol. 5, No. 1, pp. 86-100.

Ресурсы информационных сайтов Интернета:

133. Материалы интернет-сайта Группы компаний «ИНТАЛЕВ» Электронный ресурс. Электрон, дан. - М., 1999-2012. - URL: <http://www.intalev.ru>.

134. Материалы интернет-сайта издания «Financial Times» Электронный ресурс. Электрон. дан. - [Б.м.], [б.г.]. - URL: Режим доступа: <http://www.ft.com/home/europe>.

135. Материалы интернет-сайта Издательского дома «Коммерсантъ» Электронный ресурс. Электронные данные (Информ. бюллетень «Мониторинг экономики образования» № 9(63), 2012 г. Информ. бюллетень. «Мониторинг экономики образования» № 6(69), 2013 г. 1991-2012. - URL: <http://www.kommersant.ru>.

136. Материалы интернет-сайта «American City Business Journals» Электронный ресурс. Электрон, дан. - [Б.м.], 2009. - URL: Режим доступа: <http://www.bizjournals.com>.

137. Материалы информационного портала корпоративного интернет-сайта Информационного Агентства Трейд.Су Электронный ресурс.

138. Электронные данные об образовании М., 2002-2010. - URL: <http://www.trade.su/content/massmedia> (дата обращения: 15.06.2009).

139. Материалы корпоративного интернет-сайта Информационного Агентства Трейд.Су Электронный ресурс. Электрон, дан. - М., [б.г.]. -URL: <http://www.goszakaz.ru>.

140. Материалы научного портала интернет-сайта «Sciencedirect» Электронный ресурс. Электрон, дан. - М., 2008. - URL: <http://www.sciencedirect.com> (дата обращения: 28.05.2008).

141. Официальный сайт Счетной палаты РФ: www.ach.gov.ru.

142. Официальный сайт «Российской газеты»: www.rg.ru.

143. Сайт Федеральной службы государственной статистики: www.gks.ru.

144. Сайт Министерства финансов Российской Федерации: www.minfin.ru

145. Сайт службы государственной статистики: <http://www.gks.ru>.

146. Сайт новостей «РИА Новости»: www.rian.ru.

147. Сайт Правительства Российской Федерации: www.government.ru.

148. Свободная энциклопедия Интернета: www.wikipedia.org.

149. Сайт Федерального Казначейства РФ: www.roskazna.ru.

ПРИЛОЖЕНИЯ

СОКРАЩЕНИЯ И ОБОЗНАЧЕНИЯ

НКО – некоммерческая организация

АОУ – автономное образовательное учреждение

ЛБО – лимит бюджетных ассигнований

ФХД – финансово-хозяйственная деятельность

НПА – нормативно-правовой акт

КОСГУ - Классификация операций сектора государственного управления.

НПФ – норматив подушевого финансирования

ППО – публично-правовое образование

Таблица 1. Перечень используемых сокращений и определений

№	Сокращение	Определение
1.	АДБ	Администратор доходов бюджета - орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, ЦБ РФ, бюджетное учреждение, осуществляющие в соответствии с законодательством РФ контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание и принятие решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей, пеней и штрафов по ним, являющихся доходами бюджетов бюджетной системы РФ
2.	АИФДБ	Администратор источников финансирования дефицита бюджета (администратор источников финансирования дефицита соответствующего бюджета) - орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, иная организация, имеющие право в соответствии с законодательством РФ осуществлять операции с источниками финансирования дефицита бюджета
3.	АУ	Автономное учреждение - некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ 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 в случаях, установленных федеральными законами.
4.	БА	Бюджетные ассигнования - предельные объемы денежных средств, предусмотренных в соответствующем финансовом году для исполнения бюджетных обязательств.
5.	Банк	Учреждение ЦБ РФ или другая кредитная организация.
6.	Банк России	Центральный банк Российской Федерации.
7.	БИК	Банковский идентификационный код.
8.	БО	Бюджетные обязательства - расходные обязательства, подлежащие ис-

		полнению в соответствующем финансовом году.
9.	БС	Бюджет субъекта Российской Федерации.
10.	БУ	Бюджетное учреждение - некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий соответственно органов гос. власти (гос. органов) или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, соц. защиты, занятости населения, физкультуры и спорта, а также в иных сферах
11.	Бюджетная классификация Российской Федерации (БК)	Группировка доходов и расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ, а также источников финансирования дефицитов этих бюджетов, используемая для составления и исполнения бюджетов и обеспечивающая сопоставимость показателей бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ.
12.	ГАДБ	Главный администратор доходов бюджета.
13.	ГАИФДБ	Главный администратор источников финансирования дефицита бюджета (главный администратор источников финансирования дефицита соответствующего бюджета) - определенный законом (решением) о бюджете орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, иная организация, имеющие в своем ведении администраторов источников финансирования дефицита бюджета и (или) являющиеся администраторами источников финансирования дефицита бюджета.
14.	ГВБФ	Государственный внебюджетный фонд (фонды).
15.	ГРБС	Главный распорядитель бюджетных средств - орган государственной власти РФ, имеющий право распределять средства федерального бюджета по подведомственным распорядителям и получателям бюджетных средств, а также наиболее значимое бюджетное учреждение науки, образования, культуры, здравоохранения и средств массовой информации.
16.	ГРБС БС (МБ)	Главный распорядитель средств бюджета субъекта РФ, средств местного бюджета - орган государственной власти субъекта РФ, орган местного самоуправления, бюджетное учреждение, имеющие право распределять бюджетные средства по подведомственным распорядителям и получателям средств бюджета субъекта РФ, средств местного бюджета, определенные ведомственной классификацией расходов соответствующего бюджета.
17.	ДСП	Гриф секретности «Для служебного пользования», присваиваемый документам ограниченного распространения.
18.	ЗКР	Заявка на кассовый расход.
19.	ИВнФДБ	Источник внешнего финансирования дефицита бюджета.
20.	ИВФДБ	Источник внутреннего финансирования дефицита бюджета.
21.	ИНН	Идентификационный номер налогоплательщика.
22.	ИПБС	Иной получатель бюджетных средств - получатель бюджетных средств, осуществляющий в соответствии с нормативными правовыми актами МФ РФ операции со средствами соответствующего бюджета

		на счете, открытом ему в подразделении расчетной сети Банка России или кредитной организации, а также получатель бюджетных средств, находящийся за пределами РФ, получающий средства соответствующего бюджета на обеспечение своей деятельности от главного распорядителя бюджетных средств в иностранной валюте.
23.	ИФНС	Инспекция Федеральной налоговой службы Российской Федерации.
24.	КВР	Классификатор вида расходов функционального классификатора расходов.
25.	Клиент	Главный распорядитель средств, распорядитель средств, получатель средств, иной получатель средств соответствующего бюджета, финансовый орган, которым в органе Федерального казначейства открыты соответствующие лицевые счета.
26.	Код по БК (КБК)	Код бюджетной классификации Российской Федерации.
27.	Код источника	Код классификации источников внутреннего или внешнего финансирования дефицитов бюджетов Российской Федерации.
28.	Код ОрФК	Код органа Федерального казначейства по классификатору органов Федерального казначейства.
29.	Код субсидии (субвенции)	Код строки, соответствующий субсидии (субвенции) в «Отчете об использовании субсидий (субвенций), предоставленных из федерального бюджета бюджету субъекта Российской Федерации и местным бюджетам».
30.	КОСГУ	Классификатор операций сектора государственного управления.
31.	КОФК	Классификатор органов Федерального казначейства.
32.	КПП	Код причины постановки на учет.
33.	КУ	Казенное учреждение - государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы.
34.	КЦСР	Классификатор целевой статьи функционального классификатора расходов.
35.	л/с	Лицевой счет.
36.	ЛБО	Лимит бюджетных обязательств - объем прав в денежном выражении на принятие бюджетным учреждением бюджетных обязательств и (или) их исполнение в текущем финансовом году (текущем финансовом году и плановом периоде).
37.	МБ	Бюджет муниципального образования (местный бюджет).
38.	Минфин России	Министерство финансов Российской Федерации.
39.	МО	Муниципальное образование.
40.	НПА	Нормативно-правовой акт.

41.	НСИ	Нормативно-справочная информация.
42.	НУБП	Юридическое лицо (его обособленное подразделение), не являющееся в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации получателем средств федерального бюджета, кассовое обслуживание которого осуществляется органами Федерального казначейства в случаях, установленных законодательством Российской Федерации.
43.	ОКАТО	Общероссийский классификатор объектов административно-территориального деления.
44.	ОКВ	Общероссийский классификатор валют.
45.	ОКПО	Общероссийский классификатор предприятий и организаций.
46.	ОКСМ	Общероссийский классификатор стран мира.
47.	ОМС	Обязательное медицинское страхование.
48.	ОрФК	Органы Федерального казначейства - Федеральное казначейство и территориальные органы Федерального казначейства.
49.	ОФК	Отделение Управления Федерального казначейства по субъекту Российской Федерации.
50.	ПБС	Получатель бюджетных средств (получатель средств соответствующего бюджета) - орган государственной власти (государственный орган), орган управления государственным внебюджетным фондом, орган местного самоуправления, орган местной администрации, находящееся в ведении главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств казенное учреждение, имеющие право на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств от имени публично-правового образования за счет средств соответствующего бюджета.
51.	ПДД	Приносящая доход деятельность.
52.	ПОФ	Предельные объемы финансирования.
53.	ПУБП	Перечень главных распорядителей, распорядителей и получателей средств бюджета, главных администраторов и администраторов источников финансирования дефицита бюджета, главных администраторов и администраторов доходов бюджета субъекта Российской Федерации (муниципального образования).
54.	РБС	Распорядитель бюджетных средств (распорядитель средств соответствующего бюджета) - орган государственной власти (государственный орган), орган управления государственным внебюджетным фондом, орган местного самоуправления, орган местной администрации, бюджетное учреждение, имеющие право распределять бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств между подведомственными распорядителями и (или) получателями бюджетных средств.
55.	РД	Расчетные документы - платежные поручения, на основании которых осуществляются операции по списанию и зачислению средств в банках, оформленные в соответствии с Положением Центрального банка Российской Федерации от 03.10.2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации» (в редакции Указания Центрального банка Российской Федерации от 13.05.2011 г. № 2364-У), с учетом требований, установленных совместным Положением Центрального банка Российской Федерации № 298-П и Министерства финансов Российской Федерации № 173н от 13.12.2006 г. «Об особенностях расчет-

		но-кассового обслуживания территориальных органов Федерального казначейства» (в редакции Указания Центрального Банка Российской Федерации № 2449-У, Министерства финансов Российской Федерации № 53н от 27.05.2010 г.) и Приказом Федерального казначейства от 10.10.2008 г. № 8н «О Порядке кассового обслуживания исполнения федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов и порядке осуществления органами Федерального казначейства отдельных функций финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по исполнению соответствующих бюджетов» (в редакции Приказа Федерального казначейства от 29.10.2010 г. № 13н).
56.	Реестр РР	Реестр расходных расписаний.
57.	РКЦ	Расчетно-кассовый центр.
58.	РР	Расходное расписание.
59.	РУБП	Реестр участников бюджетного процесса.
60.	Сводный реестр (СРРПБС)	Сводный реестр главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета, главных администраторов и администраторов доходов федерального бюджета, главных администратора и администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета - структурированный перечень сведений о следующих участниках бюджетного процесса: главных распорядителях, распорядителях, получателях, главных администраторов и администраторов доходов федерального бюджета, главных администратора и администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета
61.	Справка ф. 0504833	Справка органа Федерального казначейства по небанковским операциям (ф. 0504833)
62.	Средства ЮЛ	Средства юридического лица (его обособленного подразделения), не являющегося в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации получателем средств федерального бюджета, кассовое обслуживание которого осуществляется органами Федерального казначейства в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, а также средства бюджетных учреждений (автономных учреждений)
63.	ТГВБФ	Территориальный государственный внебюджетный фонд
64.	ТОФК	Территориальный орган Федерального казначейства. К территориальным органам Федерального казначейства относятся управления Федерального казначейства по субъектам РФ и подведомственные им - отделения управлений Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации
65.	УБП	Участник бюджетного процесса - главный распорядитель бюджетных средств, распорядитель бюджетных средств, получатель бюджетных средств; иной получатель бюджетных средств; главный администратор доходов бюджета, администратор доходов бюджета с полномочиями главного администратора, администратор доходов бюджета; главный администратор источников финансирования дефицита бюджета, администратор источников финансирования дефицита бюджета с полномочиями главного администратора, администратор источников финансирования дефицита бюджета; финансовый орган

66.	Удаленный НУБП БС РФ	Юридическое лицо (его обособленное подразделение, наделенное полномочиями по ведению бухгалтерского учета), не являющееся в соответствии с Бюджетным кодексом РФ получателем средств бюджета субъекта РФ, расположенное за пределами административного центра (столицы) субъекта РФ, лицевой счет которому открыт в финансовом органе субъекта РФ
67.	Удаленный ПБС БС РФ	Получатель средств бюджета субъекта Российской Федерации (его обособленное подразделение, наделенное полномочиями по ведению бухгалтерского учета), расположенный за пределами административного центра (столицы) субъекта Российской Федерации, лицевой счет которому открыт в финансовом органе субъекта Российской Федерации
68.	Указания по БК	Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденные Приказом Минфина России на соответствующий год
69.	УНК	Учетный номер клиента, присвоенный органом Федерального казначейства по месту открытия лицевого счета в рамках кода органа Федерального казначейства, вида лицевого счета и типа бюджета.
70.	УФК	Управление Федерального казначейства по субъекту Российской Федерации.
71.	УФНС	Управление Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации.
72.	ФБ	Федеральный бюджет.
73.	ФИО	Фамилия, имя, отчество.
74.	ФК	Федеральное казначейство.
75.	ФКР	Функциональный классификатор расходов.
76.	ФО	Финансовые органы - Министерство финансов Российской Федерации, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, осуществляющие составление и организацию исполнения бюджетов субъекта Российской Федерации (финансовые органы субъекта Российской Федерации), органы (должностные лица) местных администраций муниципальных образований, осуществляющие составление и организацию исполнения местных бюджетов (финансовые органы муниципального образования).
77.	ФОМС	Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации.
78.	ФТС	Федеральная таможенная служба.
79.	ЦАФК	Центральный аппарат Федерального казначейства.

СТАТИСТИКА ОБРАЗОВАНИЯ⁷⁵

В 2012 г. число общеобразовательных учреждений (без вечерних (сменных) общеобразовательных учреждений) сократилось (на 3,0%) и составило 45746 единиц. В то же время увеличилось число государственных и муниципальных гимназий (на 0,6%), лицеев (на 2,2%) и численность обучающихся в них (соответственно на 2,8% и 3,8%).

По сравнению с 2011г. число негосударственных общеобразовательных учреждений увеличилось на 4,1% и составило 715 единиц.

В 2012 г. в Российской Федерации наблюдался рост общего числа образовательных учреждений среднего профессионального образования. По сравнению с 2011г. их число возросло на 1,9% и составило 2981 единицу, причем число государственных и муниципальных учреждений выросло на 60, а негосударственных - сократилось на 4.

Сохраняется тенденция оптимизации числа учреждений высшего профессионального образования: число государственных и муниципальных образовательных учреждений уменьшилось на 25 единиц, а негосударственных - на 9.

Таблица 1. Отдельные показатели деятельности организаций образования [105]

	2012 г.	В % к 2011г.	Справочно	
			2011г.	В % к 2010г.
Государственные и муниципальные общеобразовательные учреждения (без вечерних (сменных) общеобразовательных учреждений)				
число учреждений, единиц	45031	96,9	46459	95,2
из них: гимназии	1446	100,6	1438	100,9
лицей	1098	102,2	1074	101,5
численность обучающихся, тыс. человек	13445,4	100,6	13362,3	100,9
из них: в гимназиях	1086,0	102,8	1056,0	104,0
в лицеях	764,4	103,8	736,2	105,4
Негосударственные общеобразовательные учреждения				
число учреждений, единиц	715	104,1	687	103,3
из них: гимназии	128	110,3	116	150,6
лицей	39	92,9	42	100,0
численность обучающихся, тыс. человек	91,9	110,0	83,5	113,6
из них: в гимназиях	20,8	121,3	17,1	156,6
в лицеях	6,7	106,3	6,3	139,4

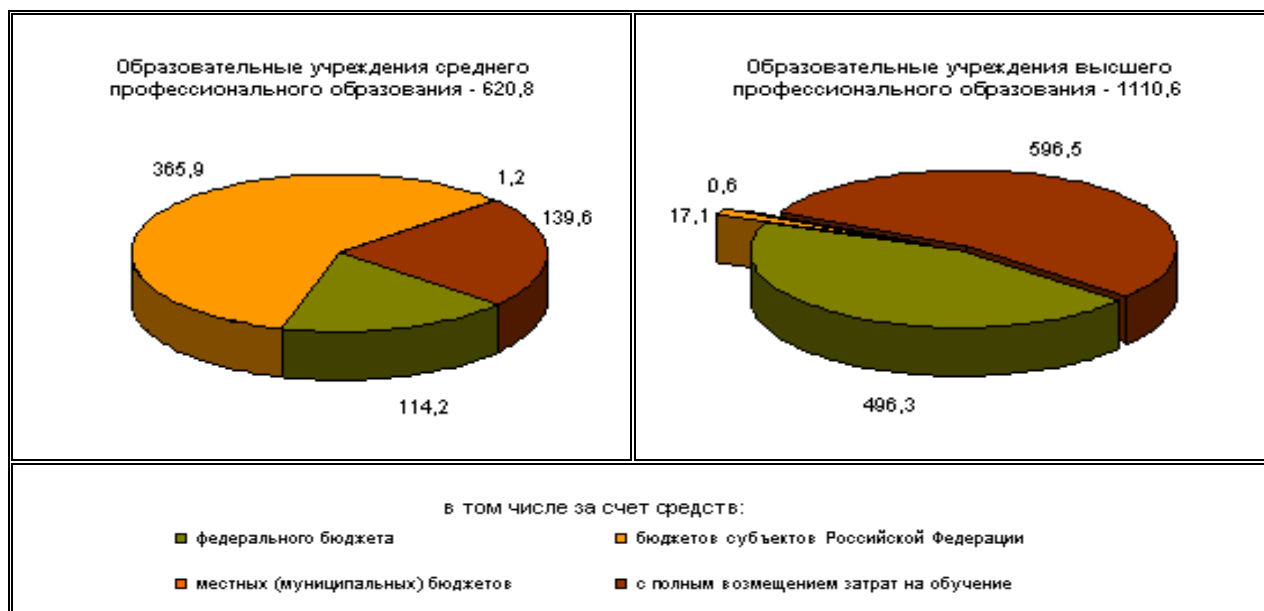
⁷⁵ <http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstatn/>

Государственные и муниципальные образовательные учреждения среднего профессионального образования				
число учреждений, единиц	2725	102,3	2665	103,1
численность студентов, тыс. человек	1984,4	100,0	1984,0	97,9
прием, тыс. человек	620,8	98,7	628,8	93,6
выпуск, тыс. человек	454,9	94,0	484,2	90,4
Негосударственные образовательные учреждения среднего профессионального образования				
число учреждений, единиц	256	98,5	260	98,5
численность студентов, тыс. человек	102,7	105,1	97,7	98,8
прием, тыс. человек	35,4	114,9	30,8	91,9
выпуск, тыс. человек	31,4	92,7	33,8	92,6
Государственные и муниципальные образовательные учреждения высшего профессионального образования				
число учреждений, единиц	609	96,1	634	97,1
численность студентов, тыс. человек	5143,8	94,3	5453,9	93,2
прием, тыс. человек	1110,6	105,0	1057,7	88,5
выпуск, тыс. человек	1127,1	97,4	1157,3	98,3
Негосударственные образовательные учреждения высшего профессионального образования				
число учреждений, единиц	437	98,0	446	96,5
численность студентов, тыс. человек	930,1	89,8	1036,1	86,3
прием, тыс. человек	186,6	124,7	149,7	73,4
выпуск, тыс. человек	271,9	95,2	285,6	98,4

Происходит перераспределение приема в образовательные учреждения профессионального образования **в пользу негосударственного сектора**: в негосударственных учреждениях среднего профессионального образования прием вырос на 14,9% при сокращении приема в государственные и муниципальные учреждения на 1,3%; в негосударственные учреждения высшего профессионального образования прием вырос на четверть, в государственные и муниципальные - только на 5%.

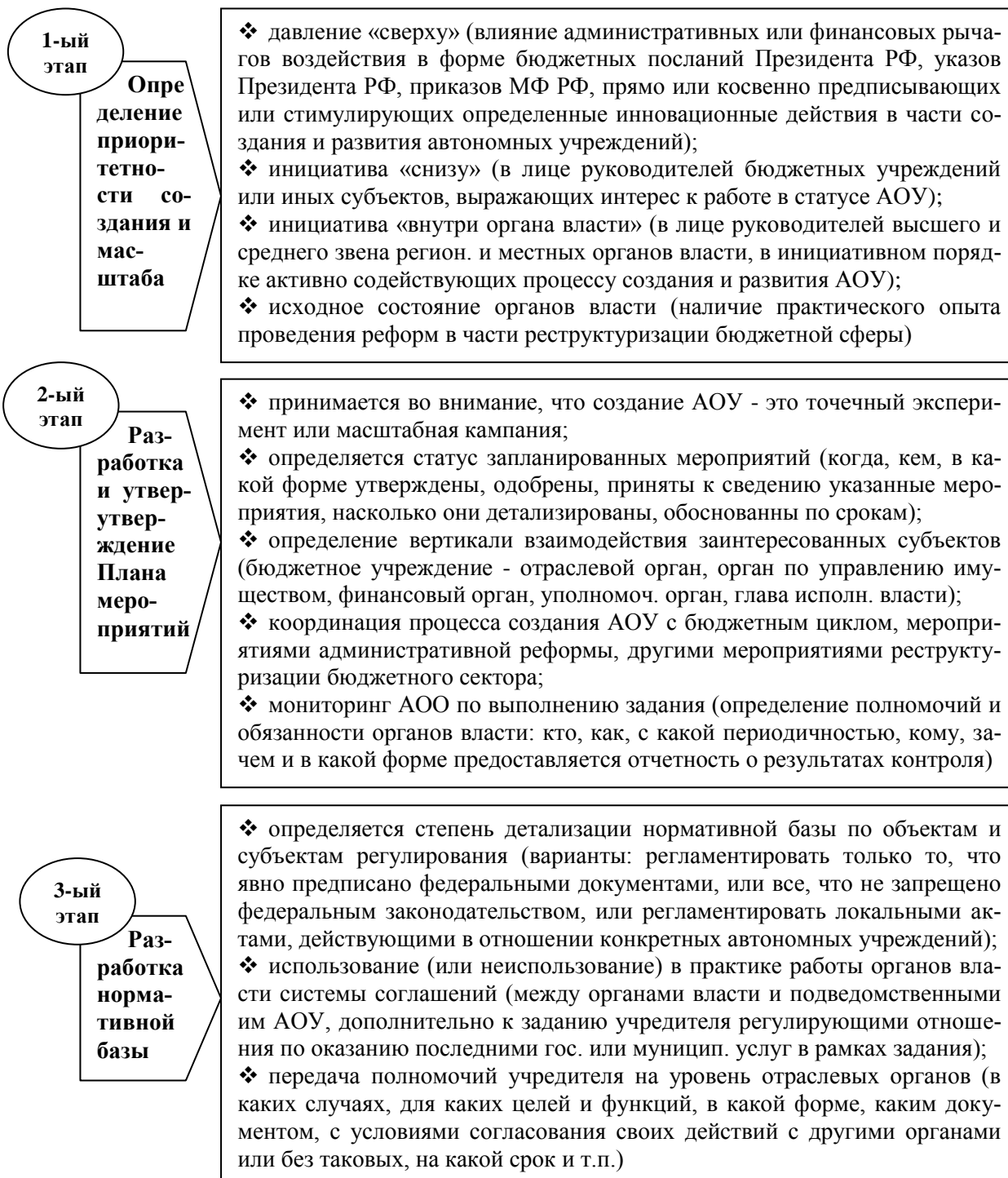
Меняется и структура приема в государственные и муниципальные образовательные учреждения высшего профессионального образования по формам обучения: рост приема на очную форму обучения опережает рост общего приема (6,1% против 5,0%).

Прием в государственные и муниципальные образовательные учреждения высшего и среднего профессионального образования в 2012 году тыс. человек



Сохраняется тенденция роста доли принятых на обучение в образовательные учреждения высшего профессионального образования **с полным возмещением стоимости обучения**: в 2011 г. она составила 57,7%, в 2012 г. - 60,0%. Доля принятых на обучение в образовательные учреждения среднего профессионального образования с полным возмещением стоимости обучения сократилась с 28,3% до 27,2%.

ЭТАПЫ СОЗДАНИЯ И НАЧАЛА ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ АВТОНОМНЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ (далее – АОУ)



Продолжение на следующей странице

4-ый этап

Отбор и оценка претендентов органами власти

❖ определяются принципы отбора указанных учреждений (т.е. или «назначать», или находить желающих). Во-вторых, определить критерии отбора («разрешающие» и «ограничивающие») бюджетных учреждений для изменения их типа на АОУ. Далее необходимо оценить целесообразность определения формы ходатайства бюджетного учреждения об изменении его типа на АОУ, наличия в ходатайстве бюджетного учреждения планируемой структуры, численности, штатного расписания после изменения типа учреждения на АОУ. Кроме того, надо определить свое отношение к так называемым нежелательным желающим (настойчиво выражающим инициативу бюджетным учреждениям, прямо или косвенно не удовлетворяющим рекомендуемым критериям изменения их типа на АОУ, а также бюджетным учреждениям, не получающим прямого бюджетного финансирования для текущего осуществления своей деятельности)

5-ый этап

Подготовка к началу функционирования

❖ рассмотрение ходатайства бюджетного учреждения об изменении его типа;
❖ подготовка и утверждение предложения о создании АОУ;
❖ внесение изменений в учредительные документы;
❖ отнесение движимого имущества к особо ценному; закрепление имущества за автономным учреждением;
❖ формирование наблюдательного совета;
❖ распределение функций и полномочий учредителя между структурными подразделениями органов власти;
❖ формирование задания учредителя

6-ый этап

Определение источников финансирования

❖ используемые методики расчета финансового обеспечения;
❖ степень детализации порядка финансового обеспечения задания учредителя;
❖ возможность и целесообразность финансирования дополнительных расходов, ранее не предусмотренных в смете бюджетного учреждения;
❖ финансирование расходов на развитие учреждения;
❖ порядок, периодичность, сроки и условия перечисления средств;
❖ зависимость финансового обеспечения от степени выполнения (перевыполнения, невыполнения) задания;
❖ нормативное закрепление системы нормативов финансового обеспечения и корректирующих коэффициентов, учитывающих условия и особенности оказания услуг

7-ый этап

Мониторинг деятельности

❖ проверка полноты и своевременности предоставления установленных отчетов;
❖ выявление «узких» мест в используемых процедурах создания и функционирования автономных учреждений, сбора и анализа их отчетности;
❖ определение достигнутого уровня реализации задач, установленных на этапе подготовки к созданию автономных учреждений, применительно к процессу оказания государственных (муниципальных) услуг;
❖ проверка выполнения автономным учреждением количественных и качественных параметров задания учредителя;
❖ целесообразность сохранения учреждения в ранге автономного и расширения сферы и объемов оказываемых через него услуг;
❖ проверка сохранности государственного (муниципального) имущества и не нарушения конституционных прав граждан в сфере образования

КРИТЕРИИ СРАВНЕНИЯ БЮДЖЕТНЫХ, АВТОНОМНЫХ И КАЗЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ (НА 1.12.2013 г.)

Критерии сравнения	Учреждения		
	Бюджетная (БУ)	Автономная (АУ)	Казенная (КУ)
Органы управления	Руководитель (директор, ректор, главный врач и т.д.), могут быть совещательные органы и органы самоуправления	Наблюдательный совет Руководитель Иные органы (ученый совет, художественный совет и т.д.)	Руководитель Совещательные органы и органы самоуправления
Создание учреждения	Новые федеральные БУ создаются по решению Правительства РФ. В подзаконном акте предлагается установить возможность создания БУ путем изменения типа автономных или казенных учреждений, передав данные полномочия от Правительства РФ профильным министерствам	1. Новые федеральные АУ создаются по решению Правительства РФ 2. В подзаконном акте предлагается упростить создание АУ путем изменения типа БУ, передав данные полномочия от Правительства РФ профильным министерствам	1. Новые федеральные КУ создаются по решению Правительства РФ. 2. Массовый перевод части БУ в КУ в силу Закона с 1.01.2011 г.
Реорганизация и ликвидация (банкротство запрещено)	Предлагается упростить процедуру, передав полномочия по федеральным БУ от Правительства РФ профильным министерствам	По решению учредителя, - в случаях и порядке, установленных Гражданским кодексом РФ	В отношении федеральных КУ – по решению профильного министерства
Право внесения имущества в капитал хозяйственных обществ	Только в случаях, прямо установленных законом (например, Законом от 2.08.2009 г. № 217-ФЗ)	Есть	Нет
Субсидиарная ответственность государства	Нет	Нет	Есть
Ответственность учреждения по своим обязательствам	Всем имуществом, кроме: а) особо ценного движимого имущества, закрепленного собственником; б) любого недвижимого имущества.	Всем имуществом, кроме: а) особо ценного движимого имущества, закрепленного собственником; б) недвижимого имущества, закрепленного собственником	В пределах доведенных ЛБО
Распоряжение имуществом	Всем имуществом, кроме: а) особо ценного движимого имущества, закрепленного собственником; б) любого недвижимого имущества.	Всем имуществом, кроме: а) особо ценного движимого имущества, закрепленного собственником; б) недвижимого имущества, закрепленного собственником	Не вправе распоряжаться любым имуществом
Право на совершение	С предварительного согласия учредителя	С предварительного согласия наблюдательного	Отсутствует

крупных сделок		совета	
Особо ценное движимое имущество	Виды могут определять профильные министерства. Перечни определяет орган, выполняющий функции учредителя	Виды могут определять профильные министерства. Перечни определяет орган, выполняющий функции учредителя	Не выделяется
Финансовое обеспечение	В виде субсидий в соответствии с заданием учредителя, бюджетных инвестиций и субсидий на иные цели. Доходы поступают в самостоятельное распоряжение	В виде субсидий в соответствии с заданием учредителя, бюджетные инвестиции. Доходы поступают в самостоятельное распоряжение	На основе бюджетной сметы. Доходы от приносящей доход деятельности зачисляются в бюджет.
Документы о планах деятельности, государственное (муниципальное) задание	План ФХД (финансово-хозяйственной деятельности), государственное (муниципальное) задание	План ФХД (финансово-хозяйственной деятельности), государственное (муниципальное) задание	Смета. Для отдельных учреждений – государственное (муниципальное) задание
Открытие счетов	В органах Казначейства (финансовых органах) за исключением случаев, установленных НПА	Вправе открывать счета в банках и в соответствии с соглашением в Казначействе (финансовом органе)	В органах Казначейства (финансовых органах) за исключением случаев, установленных НПА
Распространение действия 94-ФЗ	Распространяется в полном объеме, с 1.01.2014 действует закон от 5.04.2013 № 44-ФЗ	Не распространяется, действует закон от 18.07.2011 № 223-ФЗ	Распространяется в полном объеме
Заключение контрактов и иных гражданско-правовых договоров	Заключает от своего имени (за исключением случаев, установленных НПА, когда БУ приравнивается к получателю бюджетных средств и заключает государственные (муниципальные) контракты	Заключает от своего имени	Заключает от имени публично-правового образования
Привлечение заемных средств	Могут (с ограничением на крупные сделки)	Могут	Не могут
Учет	Бухгалтерский учет	Бухгалтерский учет	Бюджетный учет
Финансовый контроль и контроль учредителя	В основном – последующий (контроль выполнения государственного (муниципального задания) задания) Предварительный (санкционирование по целевым субсидиям и бюджетным инвестициям)	Последующий (контроль выполнения государственного (муниципального) задания)	Предварительный по всем расходам (проверка Казначейством наличия денежного обязательства), текущий и последующий контроль
Отчетность	Бухгалтерская отчетность, статистическая отчетность, отчет о результатах деятельности и использования иму-	Бухгалтерская отчетность, статистическая отчетность, отчет о результатах деятельности и ис-	Бюджетная отчетность, статистическая отчетность, отчет о результатах

	щества Приказ Минфина РФ от 30.09.2010 №114н	пользования имущества, Приказ Минфина РФ от 30.09.2010 №114н с учетом Правил опубликования отчетов о деятельности автономного учреждения и об использовании закрепленного за ним имущества, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 18.10.2007 г. № 684	деятельности и использования имущества
Открытость	Сведения об учреждении и его деятельности публикуются в открытом доступе в сети Интернет на общероссийском сайте, который создан Федеральным Казначейством и в действии с 1.01.2012 г. (ст. 32 Закона 7-ФЗ), в порядке, определенном Минфина РФ от 21.07.2011 г. № 86н № Правила размещения в сети Интернет и обновления информации об образовательном учреждении.		

Приложение 5

ОТЛИЧИЯ БЮДЖЕТНОГО, АВТОНОМНОГО, КАЗЕННОГО ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ ПО РАЗЛИЧНЫМ КРИТЕРИЯМ⁷⁶

Критерии сравнения	Бюджетное учреждение	Автономное учреждение	Казенное учреждение
Субсидиарная ответственность государства	Нет	Нет	Есть
Ответственность учреждения по своим обязательствам	Всеим имуществом, кроме: а) особо ценного движимого имущества; б) любого недвижимого имущества	Всеим имуществом, кроме: а) особо ценного движимого имущества; б) недвижимого имущества	В пределах имеющихся денежных средств
Распоряжение имуществом	Всеим имуществом, кроме: а) особо ценного движимого имущества; б) любого недвижимого имущества	Всеим имуществом, кроме: а) особо ценного движимого имущества; б) недвижимого имущества	Не вправе распоряжаться любым имуществом
Органы управления	Руководитель (директор, ректор, главный врач и т.д.). Также могут быть совещательные органы и органы самоуправления	Руководитель. Наблюдательный совет. Другие органы (ученый совет, художественный совет и т.д.)	Руководитель. Также могут быть совещательные органы и органы самоуправления
Создание учреждения	Путем изменения типа автономных или казенных учреждений	Путем изменения типа бюджетных учреждений	Решение учредителя по заявке руководителя учреждения

⁷⁶ Критерия отличия юридического исследовательского центра профсоюзного права способствуют исчерпывающему пониманию отличий, плюсов и минусов новых типов учреждений.

Реорганизация и ликвидация	По решению учредителя	По решению учредителя	По решению учредителя
Финансовое обеспечение	В виде субсидий в соответствии с заданием учредителя, бюджетных инвестиций и субсидий на иные цели	В виде субсидий в соответствии с заданием учредителя, бюджетные инвестиции	На основе бюджетной сметы
Доходы от приносящей доход деятельности	Доходы поступают в самостоятельное распоряжение	Доходы поступают в самостоятельное распоряжение	Зачисляются в бюджет
Документы о планах деятельности, государственное (муниципальное) задание	План финансово-хозяйственной деятельности, государственное (муниципальное) задание	План финансово-хозяйственной деятельности, государственное (муниципальное) задание	Смета. Для отдельных учреждений - государственное (муниципальное) задание
Открытие счетов	В органах Казначейства (финансовых органах)	Вправе открывать счета в банках и в соответствии с соглашением в Казначействе (финансовом органе)	В органах Казначейства (финансовых органах)
Распространение действия 94-ФЗ от 21.07.2005 г. (гос. контракты)	Распространяется в полном объеме	Не распространяется	Распространяется в полном объеме
Учет	Бухгалтерский учет	Бухгалтерский учет	Бюджетный учет
Финансовый контроль и контроль учредителя	Последующий (контроль выполнения госзадания). Предварительный (санкционирование по целевым субсидиям и бюджетным инвестициям)	Последующий (контроль выполнения госзадания)	Предварительный по всем расходам (проверка Казначейством наличия денежного обязательства), текущий и последующий контроль
Отчетность	Бухгалтерская отчетность, статистическая отчетность, отчет о результатах деятельности и использования имущества		
Открытость	Сведения об учреждении и его деятельности публикуются в открытом доступе в сети Интернет на общероссийском сайте, который создан Федеральным казначейством и запущен с 1 января 2012 г.		
НДС от платных услуг	Уплачивают (с учетом льгот, установленных ст. 149 Налогового кодекса РФ)		
НДС от аренды	Уплачивают	Уплачивают	Не уплачивают (платит арендатор - налоговый агент)
Налог на прибыль	Уплачивают (субсидия в налогооблагаемую базу не включается)	Уплачивают (субсидия в налогооблагаемую базу не включается)	Не уплачивают (налогооблагаемая база отсутствует)
Налог на имущество, земельный налог	Уплачивают (расходы на уплату налога на недвижимое имущество и особо ценное движимое имущество включены в сумму субсидии)	Уплачивают (расходы на уплату налога на недвижимое имущество и особо ценное движимое имущество включены в сумму субсидии)	Уплачивают (за счет выделенных им на эти цели средств)

**КРИТЕРИАЛЬНОЕ СРАВНЕНИЕ БЮДЖЕТНОГО, КАЗЕННОГО И
АВТОНОМНОГО ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ** [Педагогическое обозре-
ние № 10 • 2012 (129) с. 13]

Критерии сравнения	Бюджетное учреждение	Автономное учреждение	Казенное учреждение
Субсидиарная ответственность властных органов государства	Отсутствует	Отсутствует	Имеет место
Ответственность учреждения по своим обязательствам перед контрагентами	Всем имуществом, за исключением: а) особо ценного движимого имущества; б) любого недвижимого имущества	Всем имуществом, за исключением: а) особо ценного движимого имущества; б) недвижимого имущества	В пределах имеющихся денежных средств
Распоряжение имуществом	Всем имуществом, за исключением: а) особо ценного движимого имущества; б) любого недвижимого имущества	Всем имуществом, за исключением: а) особо ценного движимого имущества; б) недвижимого имущества	Право на распоряжение любым имуществом отсутствует
Органы управления	Руководитель (директор, ректор, главный врач и т.д.). Также могут быть совещательные органы и органы самоуправления	Руководитель. Наблюдательный совет. Иные органы (ученый совет, художественный совет и т.д.)	Руководитель. Также могут быть совещательные органы и органы самоуправления
Создание учреждения	Путем изменения типа автономных или казенных учреждений	Путем изменения типа бюджетных учреждений	Решение учредителя по заявке руководителя учреждения
Реорганизация и ликвидация	По решению учредителя	По решению учредителя	По решению учредителя
Финансовое обеспечение	В виде субсидий в соответствии с заданием учредителя, бюджетных инвестиций и субсидий на иные цели	В виде субсидий в соответствии с заданием учредителя, бюджетные инвестиции	На основе бюджетной сметы
Доходы от приносящей деятельности	Доходы поступают в самостоятельное распоряжение	Доходы поступают в самостоятельное распоряжение	Зачисляются в бюджет
Документы о планах деятельности, государственное (муниципальное) задание	План финансово-хозяйственной деятельности, государственное (муниципальное) задание	План финансово-хозяйственной деятельности, государственное (муниципальное) задание	Смета бюджетных назначений (поступило/выбыло. Для отдельных учреждений – федеральное, субфедеральное (муниципальное) задание
Открытие счетов	В органах Казначейства (финансовых органах на местах)	Вправе открывать счета в банках и в соответствии с соглашением в Казначействе (финансовом органе на местах)	В органах Казначейства (финансовых органах на местах)
Распространение действия 94-ФЗ от 21.07.2005 г. (гос. контракты)	Распространяется в полном объеме	Не распространяется	Распространяется в полном объеме
Учет	Бухгалтерский учет	Бухгалтерский учет (Ин-	Бюджетный учет

	(Инструкция МФ РФ № 174н)	струкция МФ РФ № 183н)	
Финансовый контроль и контроль учредителя	Последующий (контроль выполнения гос. задания). Предварительный (санкционирование по целевым субсидиям и бюджетным инвестициям)	Последующий (контроль выполнения государственно-го задания)	Предварительный по всем расходам (проверка Казначейством наличия денежного обязательства), текущий и последующий контроль
Отчетность	Бухгалтерская отчетность, статистическая отчетность, отчет о результатах деятельности и использования имущества		
Открытость	Сведения об учреждении и его деятельности публикуются в открытом доступе в сети Интернет на общероссийском сайте, который создан Федеральным казначейством и запущен с 1 января 2012 г.		
НДС от платных услуг	Уплачивают (с учетом льгот, установленных ст. 149 Налогового кодекса РФ)		
НДС от аренды	Уплачивают	Уплачивают	Не уплачивают (платит арендатор - налоговый агент)
Налог на прибыль	Уплачивают (субсидия в налогооблагаемую базу не включается)	Уплачивают (субсидия в налогооблагаемую базу не включается)	Не уплачивают (налогооблагаемая база отсутствует)
Налог на имущество, земельный налог	Уплачивают (расходы на уплату налога на недвижимое имущество и особо ценное движимое имущество включены в сумму субсидии)	Уплачивают (расходы на уплату налога на недвижимое имущество и особо ценное движимое имущество включены в сумму субсидии)	Уплачивают (за счет выделенных им на эти цели средств)
Транспортный налог	Уплачивает с транспорта, взятого в лизинг	Уплачивает с транспорта, взятого в лизинг	Не уплачивает

Примечание. Для уяснения отличий, включая все плюсы и минусы новых типов учреждений, юридическим исследовательским центром профсоюзного права составлена таблица, все позиции доработаны автором.

Приложение 7

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ТИПОВ УЧРЕЖДЕНИЙ (по М.В. Мельник) [59]

Признак сравнения	Автономное учреждение	Бюджетное учреждение	Казенное учреждение
Регламентирующий нормативно-правовой акт	Федеральный закон «Об автономных учреждениях» от 3 ноября 2006 г. №174-ФЗ	Федеральный закон «О некоммерческих организациях» от 12 января 1996 г. №7-ФЗ (ред. от 19 мая 2010 г.)	Бюджетный кодекс РФ
Сфера деятельности	Наука, образование, здравоохранение, культура, социальная защита, занятость населения, физическая культура и спорт, а также иные сферы	Наука, образование, здравоохранение, культура, социальная защита, занятость населения, физическая культура и спорт, а также иные сферы	В рамках полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления
Собственник имущества	Собственником имущества автономного учреждения является	Собственником имущества бюджетного учреждения яв-	Собственником имущества казенного учреждения яв-

	ся соответственно РФ, субъект РФ, муниципальное образование [5, п. 1, ст. 3]	ляется соответственно РФ, субъект РФ, муниципальное образование [3, п. 10, ст. 9.2]	ляется соответственно РФ, субъект РФ, муниципальное образование
Закрепление имущества	В оперативное управление	В оперативное управление	В оперативное управление
Классификация имущества	<ul style="list-style-type: none"> • Недвижимое и особо ценное движимое имущество, закрепленное за ним учредителем или приобретенное автономным учреждением за счет выделенных учредителем средств на приобретение этого имущества; • остальное, в том числе недвижимое, имущество 	<ul style="list-style-type: none"> • Недвижимое и особо ценное движимое имущество, закрепленное за ним собственником или приобретенным бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества; • остальное, в том числе недвижимое, имущество 	Движимое и недвижимое имущество
Распоряжение имуществом	Не вправе распоряжаться недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленными за ним учредителем или приобретенными автономным учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение этого имущества [5, п. 2, ст. 3]	Не вправе распоряжаться особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества, а также недвижимым имуществом [3, п. 10, ст. 9.2]	Учреждения, за которыми имущество закреплено на праве оперативного управления, распоряжаются этим имуществом с согласия собственника этого имущества [2, п. 1 ст. 296]
Вид получаемых бюджетных ассигнований	Субсидии	Субсидии	Финансовое обеспечение
Доходы	Доходы автономного учреждения поступают в его самостоятельное распоряжение, в т.ч. от разрешенной продажи имущества [5, п. 8, ст. 2]	Полученные доходы поступают в самостоятельное распоряжение бюджетного учреждения, в т.ч. от разрешенной продажи имущества [3, п. 10, ст. 9.2]	Доходы, полученные от приносящей доход деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы РФ - с 1 января 2012 г. [1, п. 3 ст. 41, п. 3. ст. 161; 6, п. 7, ст. 33]
Бухгалтерский учет	Автономное учреждение обязано вести бухгалтерский учет, представлять бухгалтерскую отчетность и статистическую отчетность в порядке, установленном законодательством РФ	Годовая бухгалтерская отчетность бюджетного учреждения утверждается в порядке, установленном Минфином РФ	Годовая бухгалтерская отчетность казенного учреждения утверждается в порядке, установленном Минфином РФ
Действие Федерального закона от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ	Не распространяется на автономные учреждения [12]	Действует в полном объеме	Действует в полном объеме

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДОЛОГИИ УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ И АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ И КОММЕРЧЕСКОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА (таблицы 1- 5)

При ведении бухгалтерского учета бюджетными учреждениями хозяйственные операции отражаются на счетах Плана счетов бюджетного учреждения, содержащих в 24 – 26 разрядах номера счета аналитический код вида поступлений, выбытий объекта учета, соответствующий коду Классификации операций сектора государственного управления, в зависимости от экономического содержания хозяйственной операции, отражаемой в бухгалтерском учете бюджетного учреждения. Структура кода бухгалтерского счета для бюджетного учреждения представлена в табл. 1.

Таблица 1. Структура Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений

Наименование счета	Номер счета									
	код									
	аналитический классификационный	вида фин. обеспечения	синтетического счета					Аналитический счет по КОСГУ		
			объекта учета	группы	вида					
	номер разряда счета									
1-17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
1	2	3	4	5	6	7				
Раздел 1. Нефинансовые активы	0	0	1	0	0	0				
Раздел 2. Финансовые активы	0	0	2	0	0	0				
Раздел 3. Обязательства	0	0	3	0	0	0				
Раздел 4. Финансовый результат	0	0	4	0	0	0				
Раздел 5. санкционирование расходов	0	0	5	0	0	0				
Забалансовые счета										
Пример:										
Раздел 1. Нефинансовые активы										
Прочие материальные запасы – особо ценное движимое имущество учреждения	0	0	1	0	5	2	6	0	0	0
Увеличение стоимости прочих материальных запасов – особо ценного движимого имущества учреждения	0	0	1	0	5	2	6	3	4	0

Расшифровка кодов предусмотрена Планом счетов и Инструкцией по его применению⁷⁷. Так, 1-17 разряды – аналитический код по классификационному признаку поступлений и выбытий. Чтобы правильно определить первые семнадцать разрядов необходимо руководствоваться Планом счетов бюджетного учета и инструкцией по его применению; 18 разряд – код вида финансового обеспечения (деятельности); 19-21 разряд код синтетического Плана счетов; 22-23 разряд код аналитического Плана счетов; 24-26 разряд – код классификации операций сектора государственного управления. Разряды 18-23 образуют код счета бюджетного учета.

В целях организации и ведения бухгалтерского учета, утверждения Рабочего плана счетов бюджетными учреждениями применяются следующие коды вида финансового обеспечения (деятельности):

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

2 – приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения);

3 – средства во временном распоряжении;

⁷⁷ План счетов.....

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

Единый план счетов состоит из пяти разделов, сгруппированных по экономическому содержанию в целях составления достоверной финансовой отчетности и отражения показателей, необходимых для формирования государственного задания, бюджетной сметы (сметы доходов и расходов, плана финансово-хозяйственной деятельности) учреждения (табл. 2).

Таблица 2. Структура Плана счетов бухгалтерского учета АОУ

Наименование счета	Номер счета								
	код								
	аналитический классификационный	вида фин. обеспечения	синтетического счета				аналитический вид поступлений, выбытий объекта учета		
			объекта учета	группы	вида				
	номер разряда счета								
1-17	18	19	20	21	22	23	24	25	26

Бюджетное учреждение вправе с учетом положений Инструкции по применению Единого плана счетов, при утверждении Рабочего плана счетов, вводить дополнительные аналитические коды счетов, обеспечивающих формирование в бухгалтерском учете дополнительной информации, необходимой внутренним, внешним пользователям бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений.

АОУ осуществляют ведение бухгалтерского учета так же, как и бюджетные учреждения. При ведении бухгалтерского учета автономные учреждения должны использовать Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений. Основное отличие плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений от плана счетов бюджетных учреждений состоит в том, что вместо – кода классификации операций сектора государственного управления (24-26 разряд счета) введен код аналитического вида поступлений, выбытий объекта учета (табл. 3). Ввиду отсутствия методических рекомендаций по ведению бухгалтерского учета до 1.01.2011 г. автономные учреждения, как правило, вели бухгалтерский учет в соответствии с коммерческим планом счетов. С настоящее время практически все негосударственные образовательные учреждения, включая и автономные некоммерческие организации используют коммерческий план счетов по собственному усмотрению. Структура плана счетов бухгалтерского (коммерческого учета) отличается от структуры счетов бюджетного учета (табл. 3).

Таблица 3. Сравнительная таблица структуры Планов счетов бюджетного и коммерческого учета [Л. Максимова]

План счетов бюджетного учета		План счетов бухгалтерского (коммерческого) учета	
1	Нефинансовые активы	I	Внеоборотные активы
2	Финансовые активы	II	Производственные запасы
3	Обязательства	III	Затраты на производство
4	Финансовый результат	IV	Готовая продукция и товары
5	Санкционирование расходов	V	Денежные средства
	Забалансовые счета	VI	Расчеты
		VII	Капитал
		VIII	Финансовые результаты
			Забалансовые счета

Как видно из информации в табл. 3, План счетов коммерческого учета содержит больше разделов, чем План счетов бюджетного учета. Объекты учета по разделу «Внеоборотные активы», «Производственные запасы», «Готовая продукция» коммерческого Плана счетов объединены в бюджетном учете в раздел «Нефинансовые активы». И, наоборот, дебиторская задолженность, учитываемая на счетах раздела «Финансовые активы», и кредиторская задолженность, учитываемая на счетах раздела «Обязательства» объединены в коммерческом учете в разделе «Расчеты».

Отсутствуют в бухгалтерском (бюджетном) учете счета по учету капитала организации, поскольку у бюджетных учреждений, поскольку традиционное понятие «капитал» в их финансово-хозяйственной деятельности не используется. Счета раздела «Затраты на производство», предназначенные для учета расходов, аналогичны счетам расходов бюджетных учреждений раздела «Финансовый результат» бюджетного плана счетов, за исключением того, что в коммерческом учете отсутствуют такие отдельные статьи расходов как заработная плата, начисления на нее, коммунальные услуги, услуги связи и прочее. Совокупные расходы учреждения, ведущего коммерческий план счетов аккумулируются на одном из счетов раздела «Затраты на производство» в зависимости от вида (уровня) производства: основное производство, вспомогательное производство, общепроизводственные расходы и т.д. Состав счетов по разделам бюджетного и коммерческого плана счетов представлен в таблице 4 и таблице 5.

Таблица 4. Структура Планов счетов бюджетного учета

Номер раздела	Название раздела	Состав бухгалтерских счетов
1	Нефинансовые активы	Основные средства, нематериальные активы, непроизводственные активы, амортизация, материальные запасы, вложения в нефинансовые активы
2	Финансовые активы	Денежные средства учреждения, средства на счетах бюджета, средства на счетах органа, осуществляющего кассовое обслуживание, финансовые вложения, расчеты по доходам, расчеты по выданным авансам, расчеты по кредитам, займам (ссудам), расчеты с подотчетными лицами, расчеты по ущербу имуществу, прочие расчеты с дебиторами, внутренние расчеты по поступлениям, внутренние расчеты по выбытиям, вложения в финансовые активы.
3	Обязательства	Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам, расчеты по принятым обязательствам, расчеты по платежам в бюджеты, прочие расчеты с кредиторами, расчеты по выплате наличных денег, расчеты по операциям на счетах органа, осуществляющего кассовое обслуживание, внутренние расчеты по поступлениям, внутренние расчеты по выбытиям.
4	Финансовый результат	Финансовый результат хозяйствующего субъекта, результат по кассовым операциям бюджета.
5	Санкционирование расходов	Лимиты бюджетных обязательств, принятые обязательства, бюджетные ассигнования, Сметные (плановые) назначения
	Забалансовые счета	Имущество, полученное в пользование материальные ценности, принятые на хранение, бланки строгой отчетности, списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов материальные ценности, оплаченные по централизованному снабжению и т.д.

Таблица 5. Структура Планов счетов бухгалтерского (коммерческого) учета

Номер раздела	Название раздела	Состав бухгалтерских счетов
I	Внеоборотные активы	Основные средства, Амортизация основных средств, доходные вложения в материальные ценности, нематериальные активы, амортизация нематериальных активов, оборудование к установке, вложения во внеоборотные активы, отложенные налоговые активы.
II	Производственные запасы	Материалы, животные на выращивании и откорме, резервы под снижение стоимости материальных ценностей, заготовление и приобретение материальных ценностей, отклонение в стоимости материальных ценностей, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям.
III	Затраты на производство	Основное производство, полуфабрикаты собственного производства, вспомогательные производства, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, брак в производстве, обслуживающие производства и хозяйства.
IV	Готовая продукция и товары	Выпуск продукции (работ, услуг), товары, торговая наценка, готовая продукция, расходы на продажу, товары отгруженные, выполненные этапы по незавершенным работам.
V	Денежные средства	Касса, расчетные счета, валютные счета, специальные счета в банках, переводы в пути, финансовые вложения, резервы под обесценение финансовых вложений
VI	Расчеты	Расчеты с поставщиками и подрядчиками, расчеты с покупателями и заказчиками, резервы по сомнительным долгам, расчеты по краткосрочным кредитам и займам, расчеты по долгосрочным кредитам и займам, расчеты по налогам и сборам, расчеты по социальному страхованию и обеспечению, расчеты с персоналом по оплате труда, расчеты с подотчетными лицами, расчеты с персоналом по прочим операциям, расчеты с учредителями, расчеты с разными дебиторами и кредиторами, отложенные налоговые обязательства, внутрихозяйственные расчеты
VII	Капитал	Уставный капитал, собственные акции (доли) резервный капитал, добавочный капитал, нераспределенная, прибыль (убыток), целевое финансирование.
VIII	Финансовые результаты	Продажи, прочие доходы и расходы, недостачи и потери от порчи ценностей, резервы предстоящих расходов, расходы будущих периодов, доходы будущих периодов, прибыли и убытки
	Забалансовые счета	Арендованные основные средства, товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение и т.д.

**БУХГАЛТЕРСКИЕ НОВАЦИИ В ЧАСТИ РАСШИРЕНИЯ ТРЕБОВАНИЙ К
ОФОРМЛЕНИЮ ПЕРВИЧНЫХ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТОВ⁷⁸**

► реквизит «наименование участника хозяйственной операции, от имени которого составлен документ, а также его идентификационные коды» заменен на реквизит «наименование субъекта учета, составившего документ» (не любой участник хозяйственной операции (например, грузчик) имеет право формировать первичный учетный документ, кроме того, из реквизита убраны ссылки на идентификационные коды, которые субъекту учета могут быть не присвоены);

► текст реквизита «измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении» изменен на «величина натурального (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения» и дополнен текстом следующего содержания: «Информация о государственных и муниципальных платежах, необходимая для представления субъектом учета (администратором доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации) в Государственную информационную систему в соответствии с порядком, установленным Федеральным законом от 27.07.2010 № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг». В частности, п. 2 ч. 1 ст. 7 Федерального закона от 27.07.2010 № 210-ФЗ с 01.01.2013 предусмотрено предоставление учреждениями информации о взыскании ими государственной пошлины за оказание заявителям государственных (муниципальных) услуг»;

► текст реквизитов «наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления» и «личные подписи указанных лиц и их расшифровка» заменены соответственно на «наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события» и «подписи лиц, предусмотренных в абзаце восьмом настоящего пункта, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц» (новый текст данного реквизита максимально уточняет перечень должностных лиц, ответственных за правильность оформления первичных учетных документов, а также условия их идентификации). Таким образом, например, реквизиты доверенности (приказа) на право подписи первичного учетного документа включены в перечень обязательных реквизитов данного документа;

► п. 10 Инструкции № 157н дополнен абзацем следующего содержания: «В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации первичные учетные документы, в том числе в виде электронного документа, изымаются, копии изъятых документов, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в документы бухгалтерского учета» (таким образом, в состав первичных учетных документов при названных условиях фактически включены их копии, оформленные надлежащим порядком);

► в п. 17 Инструкции № 157н уточнено, что изъятию из учреждения уполномоченными органами может быть подвергнут и первичный учетный документ в электронной форме.

⁷⁸ Приказ № 134н Об уточнении положений п. п. 7, 10 и 17 Инструкции № 157н

УТОЧНЕНИЯ (ДОПОЛНЕНИЯ) НЕКОТОРЫЕ ТЕРМИНЫ (НАЗВАНИЙ СЧЕТОВ УЧЕТА), ПРИМЕНЯЕМЫЕ В ИНСТРУКЦИИ № 157н. ВНЕСЕННЫЕ ПРИКАЗОМ МИНФИНА РОССИИ № 134н

Минфин России Приказом от 12.10.2012 г. № 134н (далее - Приказ № 134н) внес целый ряд изменений и уточнений в отдельные положения Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для государственных (муниципальных) учреждений, утвержденной Приказом Минфина России от 1.12.2010 № 157н (далее - Инструкция № 157н).

1. Структура счета 0 206 00 000 «Расчеты по выданным авансам» дополнена субсчетом 0 206 70 000 «Расчеты по авансам на приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений» (с детализацией по видам указанных финансовых активов). Соответствующие изменения внесены и в текст п. 204 Инструкции № 157н. Данное изменение структуры счета 0 206 00 000 вызвано необходимостью более точного отражения в бухгалтерском учете государственных (муниципальных) учреждений операций по приобретению ценных бумаг и иных финансовых вложений, в частности уточнения момента перехода к учреждениям прав на них. Перечисление учреждением денежных средств в предварительную оплату данных финансовых активов еще не означает, что права на них уже получены учреждением. Субсчет, предназначенный для отражения в бухгалтерском учете таких авансов, до внесения в Инструкцию № 157н анализируемых изменений и дополнений в Плане счетов государственных (муниципальных) учреждений отсутствовал, а для отражения данных платежей на уже имеющемся в Плане счетов субсчете 0 302 70 000 «Расчеты по приобретению ценных бумаг и иных финансовых вложений» оснований не имеется.

При применении указанных субсчетов бухгалтерского учета следует иметь в виду, что фьючерсы, дающие право приобретения соответствующих финансовых активов в будущем, сами являются разновидностью ценных бумаг. Поэтому предварительная их оплата подлежит отражению на счете 0 206 70 000, а фактическое их получение - на субсчете 0 302 70 000.

2. Остальные изменения названий счетов бухгалтерского учета, применяемых государственными (муниципальными) учреждениями, связаны с изменением общей терминологии системы бухгалтерского учета в России, в т.ч. и в связи с приведением ее в соответствие с терминологией, применяемой во вступившем в силу с 1.01.2013 Федеральном законе от 6.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), а также в связи с уточнением фактического содержания отражаемых в учете соответствующих финансово-хозяйственных операций, в частности:

2.1. В связи с необходимостью приведения используемых в Инструкции № 157н названий счетов и терминов в соответствие с международной терминологией, применяемой в экономической сфере, а также терминологией изданных в последнее время российских нормативных актов название счета 0 401 00 000 «Финансовый результат хозяйствующего субъекта» изменено на «Финансовый результат экономического субъекта», а встречающиеся в тексте Инструкции № 157н слова «хозяйственная операция» заменены словами «факт хозяйственной жизни» в соответствующих числе и падеже;

2.2. Из названий забалансовых счетов 04 «Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов» и 20 «Списанная задолженность, не востребованная кредиторами» исключено слово «списанная», так как порядок отражения операций по данным счетам уже предполагает списание соответствующих сумм дебиторской и кредиторской задолженности с соответствующих «балансовых» счетов бухгалтерского учета;

2.3. Из названия забалансового счета 07 «Переходящие награды, призы, кубки и ценные подарки, сувениры» исключено слово «переходящие», что, по нашему мнению, вызвано тем, что на данном забалансовом счете помимо переходящих наград (в условной оценке 1 руб. за 1 экз.) подлежат отражению ценные подарки и сувениры, подлежащие **единовременному** вручению (награждению) как работникам учреждения, так и сторонним организациям и лицам (по стоимости их приобретения); в соответствии с Письмом Минфина России от 23.10.2012 № 02-05-10/4410 расходы учреждения на приобретение призов и сувенирной продукции, предназначенных для передачи работникам учреждения или сторонним организациям и лицам, не предназначенных для дальнейшей перепродажи, следует в момент оприходования единовременно списывать на текущие

расходы по статье 290 «Прочие расходы» КОСГУ с отражением для организации дальнейшего контроля за их движением на забалансовом счете 07 «Награды, призы, кубки и ценные подарки, сувениры» (в условной или фактической оценке);

2.4. Пункт 21 Инструкции № 157н **изменено название 6-го кода источника финансового обеспечения учреждений: вместо ранее применявшегося названия «бюджетные инвестиции»** данный код стал называться **«субсидии на цели осуществления капитальных вложений»** (таким образом, подтвержден «субсидийный» характер бюджетных инвестиций, а сами они стали подпадать под действие налоговой льготы по налогу на прибыль, установленной пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ). Для применения к бюджетным инвестициям льготы по налогу на добавленную стоимость, установленной пп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ, необходимо, чтобы строительство (реконструкция) за счет этих инвестиций соответствующих объектов недвижимого имущества было включено в государственное (муниципальное) задание учреждения.

Приложение 11

ПРИЛОЖЕНИЕ К ПИСЬМУ МФ РФ ОТ 18.09.2013 г. «БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ ПО ОТРАЖЕНИЮ В УЧЕТЕ УЧРЕЖДЕНИЯ И ОРГАНА, ВЫПОЛНЯЮЩЕГО ФУНКЦИИ И ПОЛНОМОЧИЯ УЧРЕДИТЕЛЯ, ОПЕРАЦИЙ С ОСОБО ЦЕННЫМ ИМУЩЕСТВОМ»

№	Наименование операции	Бух. запись по Дт счета	Бух. запись по Кт счета
1	2	3	4
	Закрепление особо ценного имущества за учреждением (безвозмездная передача от государственных (муниципальных) органов)		
	Закрепление за учреждением особо ценного имущества из казны соответствующего бюджета		
	Отражение в учете органа осуществляющего управление казной соответствующего бюджета	1 401 20 241	1 108 xx 410
		-	1 108 xx 420
		-	1 108 xx 440
		1 104 5 x 410 ²	
		1 104 59 x 420 ²	1 401 20 x 241
	Закрепление в учете организации	4 101 xx 310	4 401 10 180
		4 102 xx 320	
		4 105 xx 340	4 104 xx 410
		4 401 xx 180	4 104 xx 420
2	Закрепление в установленных случаях органом, выполняющим функции и полномочия учредителя, за учреждением особо ценного имущества, по приобретенно-		

	го учредителем (числящегося на балансе учредителя), а также безвозмездная передача и имущества от государственных (муниципальных) органов учреждению:		
	Отражение в учете органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя	1 401 20 241 1 104 хх 410 1 104 хх 420	1 106 хх 410 1 106 хх 440 1 101 хх 410 1 102 хх 420 1 105 хх 440 1 401 20 241
	Отражение в учете учреждения	4 106 хх 310 4 106 хх 340 4 101 хх 310 4 102 хх 320 4 105 хх 340 4 401 10 180	4 401 10 180 4 104 хх 410 4 104 хх 420
II	Поступление имущества по иным основаниям		
I	Приобретение особо ценного движимого имущества за счет субсидии на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием учреждениями соответствия с государственным (муниципальным) заданием государственных (муниципальных) услуг (выполнением работ) (далее - субсидии на выполнение государственного задания)		
1.1.	Отражение в учете органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя		
	Принятие решения о предоставлении учреждению субсидии на выполнение государственного задания на основании заключенного соглашения и перечисление указанной субсидии на счет учреждения	1 401 20 241 1 302 41 830	1 302 41 730 1 304 05 241
1.2.	Отражение в учете учреждения		
1.2.1.	Начисление доходов от получения субсидии на выполнение государственного задания на основании соглашения и поступление указанной субсидии на счет учреждения	4 205 81 560 4201 11 510 (Увеличение забалансового счета 17 по аналитическому коду поступления (КОСГУ) 180)	4 401 10 180 4 205 81 660
1.2.2.	Формирование вложений в особо ценное движимое имущество за	4 106 2 х 310	4 302 31 730

	счет субсидии на выполнение государственного задания	4 106 2 x 320 4 106 2 x 340	4 302 32 730 4 302 34 730 4 302 xx 730
1.2.3.	Оплата учреждением принятых работ, оказанных услуг (поставленных товаров)	4 302 31 830 4 302 32 830 4 302 34 830 4 302 xx 830	4 201 11 610 (Уменьшение забалансового счета 18 по соответствующему аналитическому коду поступления (КОСГУ))
1.2.4.	Принятие учреждением к учету объектов нефинансовых активов	4 101 2 x 310 4 102 2 x 320 4 105 2 x 340	4 106 2 x 310 4 106 2 x 320 4 106 2 x 340
1.2.5	Начисление амортизации на принятые к учету объекты нефинансовых активов	4 401 20 271	4 104 2 x 4 x 0
1.2.6	Осуществление текущих расходов за счет субсидии на выполнение государственного задания (в том числе начисление расходов по содержанию имущества)	4 109 xx xxx (4 401 20 xxx) 4 302 xx 830	4 302 xx 730 4 201 xx 610 (Уменьшение забалансового счета 18 по соответствующему аналитическому коду поступления (КОСГУ))
2.	Приобретение имущества за счет субсидий на иные цели		
2.1.	Отражение в учете органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя		
2.1.1.	Перечисление субсидии на иные цели	1 206 41 560	1 304 05 241
2.1.2.	Принятие к учету расходов на предоставление субсидии на основании Отчета учреждения	1 401 20 241	1 302 41 730
2.1.3.	Зачет ранее причисленного аванса	1 302 41 830	1 206 41 660
2.2.	Отражение в учете учреждения		
2.2.1.	Получение субсидии на иные цели	5 201 11 510 (Увеличение забалансового счета 17 по аналитическому коду поступления (КОСГУ) 180)	5 205 81 660

2.2.2.	Формирование вложений в особо ценное имущество за счет субсидии на иные цели. Оплата принятых работ, оказанных услуг (поставленных товаров)	5 106 хх 3 х 0 5 302 31 830 5 302 хх 830	5 302 31 730 5 302 хх 730 5 201 11 610 (Уменьшение забалансового счета 18 по соответст. платежу)

Приложение 12

БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ ПО ОТРАЖЕНИЮ ОПЕРАЦИЙ ПО ПРЕДОСТАВЛЕНИЮ СУБСИДИЙ НА ВЫПОЛНЕНИЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО (МУНИЦИПАЛЬНОГО) ЗАДАНИЯ, СУБСИДИЙ НА ИНЫЕ ЦЕЛИ

№ п/п	Наименование операции	Бухгалтерская запись по дебету счета	Бухгалтерская запись по кредиту счета
1	2	3	4
Бухгалтерские записи по отражению в учете учреждения и органа, выполняющего функции и полномочия учредителя, операций по предоставлению субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания			
1	Отражение в учете главного распорядителя (получателя) бюджетных средств (Учредителя)		
1.1	Доведение лимитов бюджетных обязательств на предоставление субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания до главного распорядителя бюджетных средств как получателя бюджетных средств	1 501 х* 2 241 (доведение по укрупненным кодам КОСГУ с последующей детализацией 1 501 х 2 000 1 501 х 3 000)	1 501 х 3 241 (доведение по укрупненным кодам КОСГУ с последующей детализацией 1 501 х 3 000 1 501 х 3 241)
1.2	Принятие бюджетных обязательств в сумме соглашения	1 501 х 3 241	1 502 х 1 241
1.3	Признание денежного обязательства по наступлении даты предоставления субсидии в соответствии с условиями соглашения:		
а)	принятие кредиторской задолженности по предоставлению учреждению субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	1 401 20 241	1 302 41 730
б)	принятие денежных обязательств	1 502 11 241	1 502 12 241
1.4	Перечисление субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	1 302 41 830	1 304 05 241
2	Отражение в учете бюджетного, автономного учреждения		
2.1	Отражение утвержденных плановых назначений от получения субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания согласно заключенному соглашению	4 507 х 0 180	4 504 х 0 180
2.2	Начисление доходов от получения субсидии на	4 205 81 560	4 401 10 180

	выполнение государственного (муниципального) задания на основе условий заключенного соглашения	(4 205 80 000)	
2.3	Поступление субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания:		
а)	на лицевой счет учреждения	4 201 11 510 (4 201 11 000) (Увеличение забалансового счета 17 по аналитическому коду поступления (КОСГУ) 180)	4 205 81 660 (4 205 80 000)
б)	на счет автономного учреждения, открытый в кредитной организации	4 201 21 000 (Увеличение забалансового счета 17 по аналитическому коду поступления (КОСГУ) 180)	4 205 80 000
в)	Исполнение плана финансово-хозяйственной деятельности по доходам от получения субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	4 508 10 180	4 507 10 180
Бухгалтерские записи по отражению в учете учреждения и органа, выполняющего функции и полномочия учредителя, операций по предоставлению субсидии на иные цели			
1	Отражение в учете главного распорядителя (получателя) бюджетных средств (Учредителя)		
1.1	Доведение лимитов бюджетных обязательств на предоставление субсидии на иные цели до главного распорядителя бюджетных средств как получателя бюджетных средств	1 501 x 2 241 (доведение по укрупненным кодам КОСГУ с последующей детализацией 1 501 x 2 000 1 501 x 3 000)	1 501 x 3 241 (доведение по укрупненным кодам КОСГУ с последующей детализацией 1 501 x 3 000 1 501 x 3 241)
1.2	Принятие бюджетных обязательств в сумме заключенного соглашения о предоставлении субсидий на иные цели (в сумме лимитов бюджетных обязательств, если заключение Соглашения не предусмотрено)	1 501 x 3 241	1 502 x 1 241
1.3	Принятие денежных обязательств в сумме платежей, предусмотренных соглашением о предоставлении субсидии на иные цели (на основании документов, предусмотренных нормативным правовым актом, если заключение соглашений не является обязательным)	1 502 11 241	1 502 12 241
1.4	Перечисление субсидии на иные цели	1 206 41 560	1 304 05 241
1.5	Принятие кредиторской задолженности по предоставлению учреждению субсидии на иные цели на основании Отчета учреждения	1 401 20 241	1 302 41 730
1.6	Зачет ранее перечисленной субсидии	1 302 41 830	1 206 41 660
1.7	Поступления от возврата неиспользованного остатка целевых субсидий, предоставленных в текущем периоде	1 304 05 241	1 206 41 660
1.8	Поступления от возврата неиспользованного остатка целевых субсидий прошлых лет:		

	трансформация остатка	1 205 81 560	1 206 41 660
	поступление неиспользованного остатка целевых субсидий	1 210 02 180	1 205 81 660
2	Отражение в учете бюджетного, автономного учреждения		
2.1	Отражение утвержденных плановых назначений от получения субсидии на иные цели	5 507 x 0 180	5 504 x 0 180
2.2	Поступление субсидии на иные цели на лицевой счет учреждения	5 201 11 510 (5 201 11 000) (Увеличение забалансового счета 17 по аналитическому коду поступления (КОСГУ) 180)	5 205 81 660 (5 205 80 000)
2.3	Исполнение плана финансово-хозяйственной деятельности по доходам от получения субсидии на иные цели	5 508 10 180	5 507 10 180
2.4	Начисление доходов от получения субсидии на иные цели на основании принятого органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, Отчета учреждения	5 205 81 560 (5 205 80 000)	5 401 10 180
2.5	Возврат неиспользованных остатков целевой субсидии	5 205 81 560 (5 205 80 000)	5 201 11 610 (5 201 11 000) (Уменьшение забалансового счета 17 по аналитическому коду поступления (КОСГУ) 180)

*значком– «х» указывается соответствующая аналитическая группа синтетического счета объекта учета

Приложение 13

КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ ДЛЯ ОСНОВНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ПРИНОСЯЩИХ ДОХОДЫ АВТОНОМНЫМ УЧРЕЖДЕНИЯМ ОБРАЗОВАНИЯ

Вид дохода	По кредиту счета	По дебету счета	Перечень первичных документов
Доходы от оказания платных работ, услуг, от реализации товаров и готовой продукции			
Доходы от реализации работ, услуг, осуществляемых учреждением в рамках разрешенных согласно Уставу автономного учреждения видов деятельности	040110130	020530000	Акты приема - сдачи выполненных работ (Акты оказания услуг, Заказ - наряды, иные первичные учетные документы, предусмотренные условиями договоров в рамках обычая делового оборота, подтверждающих фактическое исполнение автономным учреждением работ (услуг), Счета (Счета-фактуры).
Доходы текущего отчетного периода договорной стоимости выполненных и сданных заказчику отдельных этапов	040110130	040140000	Акты приема - сдачи выполненных работ (Акты оказания услуг, Заказ - наряды, иные первичные учетные документы, предусмотренные условиями договоров в

готовой продукции, работ, услуг			рамках обычая делового оборота, подтверждающих фактическое исполнение автономным учреждением работ (услуг), Счета (Счета-фактуры).
Доходы от реализации товаров	040110130	020530000	Товарный отчет и прилагаемые к нему первичные (сводные) учетные документы (товарные отгрузочные документы, отчеты кассира операциониста, Счета (Счета-фактур) и т.д.).
Доходы от реализации готовой продукции	040110130	020530000	Товарный отчет и прилагаемые к нему первичные (сводные) учетные документы (товарные отгрузочные документы, отчеты кассира операциониста, Счета (счет-фактура) и т.д.).
Доходы от собственности			
Доходы от сдачи имущества в аренду на основании договора	040110120	020520000	Счета (Счета-фактуры); Справки (ф. 0504833).
Доходы от операций с активами			
Доходы от реализации основных средств	040110172	020571000	Акт приема-передачи (ф.0306001, ф. 0306030, ф.0306031)
Доходы от реализации нематериальных активов	040110172	020572000	Акт приема-передачи (ф. 0306001, ф. 0306031) и Счет (Счет-фактура)
Доходы от реализации материальных запасов	040110172	020574000	товарные отгрузочные документы (Накладные), Акты приема-передачи, Счет-фактура
Доходы, связанные с начислением задолженности по причиненным имуществу учреждения, за исключением денежных средств	040110172	020900000	
Чрезвычайные доходы от операций с активами			
Доходы в сумме кредиторской задолженности, списанной с балансового учета, в связи с отсутствием требований кредитора в период срока исковой давности	040110173	020800000, 030200000; 030402000	
Прочие доходы			
Доходы в сумме полученных субсидий на выполнение государственного задания	440110180	020580000	Справка (ф. 0504833) (Отчет по субсидиям)
Доходы по предоставленным субсидиям на иные цели в объеме расходов, произведенных автономным учреждением, источником финансового обеспечения которых являлись субсидии на соответствующие цели	440110180	420580000	Справка (ф. 0504833) (Отчет по субсидиям)
Доходы по предоставленным автономному учреждению бюджетным инвестициям в объеме расходов, произведенных на строительство (до-	440110180	420580000	Отчет автономного учреждения

стройку, реконструкцию) объекта инвестиций			
Принятие к учету неучтенных объектов нефинансовых активов, выявленных при инвентаризации	440110180	010000000	Акт о результатах инвентаризации (ф. 0504835)
Доходы в сумме денежных средств, полученных автономным учреждением в виде пожертвований, грантов и иных аналогичных поступлений	440110180	220580000	документ благотворителя, подтверждающий безвозмездность передачи денежных средств
Доходы от принятия к учету объектов имущества, за исключением денежных средств, полученных автономным учреждением в виде дара, пожертвования	440110180	210000000; 220000000	Акт приема-передачи (Акт дарения), подтверждающих безвозмездность передачи благотворителем имущества и факт получения объектов автономным учреждением

Приложение 14

ПРАВИЛА ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, СОБЛЮДАЕМЫЕ БУХГАЛТЕРИЕЙ АВТОНОМНОГО ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ:

♦ бухгалтерский учет государственного имущества, обязательств, операций их изменяющих (фактов хозяйственной деятельности), финансовых результатов осуществляется методом двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов субъекта учета;

♦ бухгалтерский учет ведется методом начисления, согласно которому результаты операций признаются по факту их совершения, независимо от того, когда получены или выплачены денежные средства (или их эквиваленты) при расчетах, связанных с осуществлением указанных операций;

♦ бухгалтерский учет ведется непрерывно исходя из предположения, что субъект учета будет осуществлять свою деятельность в обозримом будущем;

♦ информация в денежном выражении о состоянии активов и обязательств, об операциях их изменяющих и финансовых результатах указанных операций (доходах, расходах), отражаемая на соответствующих счетах рабочего плана счетов субъекта учета, должна быть полной, с учетом существенности;

♦ информация об имуществе, обязательствах, и операциях их изменяющих, а также о результатах исполнения бюджета и (или) хозяйственной деятельности субъекта учета, формируется на соответствующих счетах бухгалтерского учета с обеспечением аналитического учета (аналитики), в объеме показателей, предусмотренных для представления внешним пользователям (опубликования в средствах массовой информации) согласно законодательству Российской Федерации;

♦ данные бухгалтерского учета и сформированная на их основе отчетность АОУ должны быть сопоставимы, в том числе за различные финансовые (отчетные) периоды его деятельности;

♦ рабочий план счетов, а также требования к структуре аналитического учета, утвержденные в рамках формирования учетной политики, применяются непрерывно и изменяются при условии обеспечения сопоставимости показателей бухгалтерского учета и отчетности за отчетный, текущий и очередной финансовый год (очередной финансовый год и плановый период);

♦ в бухгалтерском учете подлежит отражению информация, не содержащая существенных ошибок и искажений, позволяющая ее пользователям положиться на нее, как на правдивую. Существенной информацией признается информация, пропуск или искажение которой может повлиять на экономическое решение учредителей АОУ (пользователей информации), принятое на основании данных бухгалтерского учета и (или) бухгалтерской отчетности субъекта учета;

♦ имущество, являющееся собственностью учредителя АОУ, учитывается учреждением обособленно от иного имущества, находящегося у данного учреждения в пользовании (управлении, на хранение);

♦ обязательства, по которым учреждение отвечает имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, а также указанное имущество, учитываются в бухгалтерском учете учреждений обособленно от иных объектов учета.

ПРИ ФОРМИРОВАНИИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ АОУ УТВЕРЖДАЮТСЯ:

• рабочий план счетов бухгалтерского учета учреждения, 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;

• порядок организации и обеспечения (осуществления) бюджетным учреждением внутреннего финансового контроля;

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

Приложение 15 «А»

СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, НА КОТОРЫХ ОТРАЖАЮТСЯ ЗАТРАТЫ НА ОКАЗАНИЕ УСЛУГ АОУ (разработано автором)

Наименование видов расходов по экономическому содержанию	Номер счета учета по группам затрат			
	Себестоимость услуг	Накладные расходы	Общехозяйственные расходы	Издержки обращения
Затраты на заработную плату	010960211	010970211	010980211	010990211
Затраты на прочие выплаты	010960212	010970212	010980212	010990212
Затраты на начисления на выплаты по оплате труда	010960213	010970213	010980213	010990213
Затраты на услуги связи	010960221	010970221	010980221	010990221
Затраты на транспортные услуги	010960222	010970222	010980222	010990222
Затраты на коммунальные услуги	010960223	010970223	010980223	010990223
Затраты на арендную плату за пользование имуществом	010960224	010970224	010980224	010990224
Затраты на работы, услуги по содержанию имущества	010960225	010970225	010980225	010990225
Затраты на оплату прочих работ, услуг	010960226	010970226	010980226	010990226
Амортизация основных средств и нематериальных активов	010960271	010970271	010980271	010990271
Расходование материальных запасов	010960272	010970272	010980272	010990272
Прочие затраты	010960290	010970290	010980290	010990290

Приложение 15 «Б»

АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ОКАЗАНИЕ УСЛУГ ВЕДЕТСЯ В РЕГИСТРАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АОУ (разработано автором)

Наименование регистра	Код формы документа	Комментарии по формированию
Многографная карточка	0504054	Аналитический учет в разрезе видов оказываемых услуг
Журнал операций по оплате труда	0504071	Учет затрат при оказании услуг, общехозяйственных расходов, издержек обращения
Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками	0504071	
Журнал операций с подотчётными лицами	0504071	
Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов	0504071	
Журнал по прочим операциям	0504071	
Главная книга	0504072	Сводные данные по счетам учета объектов из журналов операций

КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ ДЛЯ ОСНОВНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ПРИНОСЯЩИХ ДОХОДЫ АВТОНОМНЫМ УЧРЕЖДЕНИЯМ ОБРАЗОВАНИЯ (разработано автором)

Вид дохода	По кредиту счета	По дебету счета	Перечень первичных документов
Доходы от оказания платных работ, услуг, от реализации товаров и готовой продукции			
Доходы от реализации работ, услуг, осуществляемых учреждением в рамках разрешенных согласно Уставу автономного учреждения видов деятельности	040110130	020530000	Акты приема - сдачи выполненных работ (Акты оказания услуг, Заказ - наряды, иные первичные учетные документы, предусмотренные условиями договоров в рамках обычая делового оборота, подтверждающих фактическое исполнение автономным учреждением работ (услуг), Счета (Счета-фактуры).
Доходы текущего отчетного периода договорной стоимости выполненных и сданных заказчику отдельных этапов готовой продукции, работ, услуг	040110130	040140000	Акты приема - сдачи выполненных работ (Акты оказания услуг, Заказ - наряды, иные первичные учетные документы, предусмотренные условиями договоров в рамках обычая делового оборота, подтверждающих фактическое исполнение автономным учреждением работ (услуг), Счета (Счета-фактуры).
Доходы от реализации товаров	040110130	020530000	Товарный отчет и прилагаемые к нему первичные (сводные) учетные документы (товарные отгрузочные документы, отчеты кассира операциониста, Счета (Счета-фактур) и т.д.).
Доходы от реализации готовой продукции	040110130	020530000	Товарный отчет и прилагаемые к нему первичные (сводные) учетные документы (товарные отгрузочные документы, отчеты кассира операциониста, Счета (счет-фактура) и т.д.).
Доходы от собственности			
Доходы от сдачи имущества в аренду на основании договора	040110120	020520000	Счета (Счета-фактуры); Справки (ф. 0504833).
Доходы от операций с активами			
Доходы от реализации основных средств	040110172	020571000	Акт приема-передачи (ф.0306001, ф. 0306030, ф.0306031)
Доходы от реализации нематериальных активов	040110172	020572000	Акт приема- передачи (ф. 0306001, ф. 0306031) и Счет (Счет-фактура)
Доходы от реализации материальных запасов	040110172	020574000	товарные отгрузочные документы (Накладные), Акты приема-передачи, Счет-фактура
Доходы, связанные с начислением задолженности по причиненным имуществу учреждения, за исключением денежных средств	040110172	020900000	
Чрезвычайные доходы от			

операций с активами			
Доходы в сумме кредиторской задолженности, списанной с балансового учета, в связи с отсутствием требований кредитора в период срока исковой давности	040110173	020800000, 030200000; 030402000	
Прочие доходы			
Доходы в сумме полученных субсидий на выполнение государственного задания	440110180	020580000	Справка (ф. 0504833) (Отчет по субсидиям)
Доходы по предоставленным субсидиям на иные цели в объеме расходов, произведенных автономным учреждением, источником финансового обеспечения которых являлись субсидии на соответствующие цели	440110180	420580000	Справка (ф. 0504833) (Отчет по субсидиям)
Доходы по предоставленным автономному учреждению бюджетным инвестициям в объеме расходов, произведенных на строительство (достройку, реконструкцию) объекта инвестиций	440110180	420580000	Отчет автономного учреждения
Принятие к учету неучтенных объектов нефинансовых активов, выявленных при инвентаризации	440110180	010000000	Акт о результатах инвентаризации (ф. 0504835)
Доходы в сумме денежных средств, полученных автономным учреждением в виде пожертвований, грантов и иных аналогичных поступлений	440110180	220580000	документ благотворителя, подтверждающий безвозмездность передачи денежных средств
Доходы от принятия к учету объектов имущества, за исключением денежных средств, полученных автономным учреждением в виде дара, пожертвования	440110180	210000000; 220000000	Акт приема-передачи (Акт дарения), подтверждающих безвозмездность передачи благотворителем имущества и факт получения объектов автономным учреждением

РАЗРАБОТКА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ АВТОНОМНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ ОБЩЕГО И ДОПОЛНИТЕЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХ- ГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Необходимость разработки и утверждения Учетной политики обусловлена тем, что бухгалтерское и налоговое законодательство иногда предоставляет автономным учреждениям выбор одного способа учета из нескольких. В отдельных случаях законодательство вообще не устанавливает порядка учета и учреждениям приходится разрабатывать его самостоятельно. Учетная политика призвана закрепить выбор автономным учреждением и установить порядок определения показателей, не предусмотренных законодательством. Соответственно, в Учетной политике должны отражаться только те моменты, по которым Инструкцией по бухгалтерскому (бюджетному) учету или законодательством представлено право выбора или которые Инструкцией или законодательством не регламентированы.

Одним из первых специалистов, предложившим методику формирования Учетной политики для автономных учреждений является С.Р. Валова [106]. По ее мнению в рамках учетной политики автономное учреждение должно в первую очередь определить совокупность способов, необходимых ему для отражения в бухгалтерском учете и отчетности фактов хозяйственной жизни, при этом рассмотреть лишь те, которые имеют место в деятельности учреждения (с учетом специфики) либо планируется в ближайшем будущем. Учетная политика может быть дополнена в связи с возникновением в автономном учреждении фактов, не имевших места ранее. Поэтому нет необходимости предугадывать все события и пытаться их отразить в данном документе.

На этом этапе решаются три задачи:

1. выбор варианта учета из вариантов, предлагаемых законодателем;
2. оценка учреждением нормативно установленных способов учета;
3. выявление фактов хозяйственной жизни, в отношении которых отсутствует нормативное регулирование [106].

Как правило, Учетная политика включает два раздела: организационный и методический. Ранее автономные учреждения, созданные в период с 2007 по 2010 год включительно при формировании организационного раздела руководствовались нормами Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). С 2011 г. как было отмечено выше приказами Министерства финансов РФ № 132н и № 142 была отменена сфера действия положений по бухгалтерскому учету для государственных (муниципальных) учреждений, в том числе и автономных.

По вопросам формирования Учетной политики бюджетных учреждений в соответствии с Инструкциями по бюджетному учету первыми научными изданиями были книги С.Г. Хабаева «Бюджетный учет по новому плану счетов [94] и В.Р. Захарьина «Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях» [62]. Среди последних работ, связанных с разработкой Учетной политики в том числе и автономных учреждений, можно выделить работы И.Н. Талановой и Т.Е. Терских [114].

Учетная политика АОУ утверждается приказом. В приложении Б представлен, разработанный нами типовой образец данного приказа с формами, которые предлагается использовать при организации учета АОУ.

В организационном разделе Учетной политики АОУ в обязательном порядке предлагается отражать следующую информацию:

1. Ответственные за организацию бухгалтерского и налогового учета:

а) руководитель учреждения – за организацию учета и за соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций;

б) главный бухгалтер – за формирование Учетной политики, за формирование графика документооборота, за своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской и налоговой отчетности.

2. Бухгалтерский и налоговый учет ведется бухгалтерской службой АОУ. По нашему мнению для АОУ нецелесообразно пользоваться услугами централизованных бухгалтерий.

3. При обработке информации использовать автоматизированный учет.

4. Деятельность бухгалтерской службы регламентируется:

а) должностными инструкциями сотрудников бухгалтерии;

б) распоряжениями руководства;

в) положениями о бухгалтерской службе

г) отдельными приказами.

5. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и предоставлению в бухгалтерскую службу АОУ необходимых документов и сведений обязательны для всех сотрудников учреждения.

6. По функциональному признаку в бухгалтерской службе АОУ выделяются следующие группы учета:

- финансовая группа (учет денежных средств, расчеты с поставщиками, кассовые операции, учет финансирования, налоговый учет;

- материальная группа (учет основных средств, нематериальных активов, материальных запасов;

- расчетная группа (учет расчетов с персоналом)

- группа учета Центра платных услуг (учет расчетов с покупателями услуг, в том числе кассовые операции)

- иные группы

7. Главному бухгалтеру запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину.

8. АОУ ведется раздельный учет по источникам финансирования:

- субсидии на выполнение государственного задания;

- субсидии на иные цели;

- приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения);

- средства во временном распоряжении (кредиты и т.п.);

- бюджетные инвестиции;

- целевые средства;

- пожертвования, получаемые от различных фондов, юридических и физических лиц;

- гранты

9. Для ведения бухгалтерского учета АОУ в целом применяются формы первичных документов класса 03 и класса 05 Общероссийского классификатора управленческой документации (ОКУД), утвержденные приказом Минфина России от 15.12.2010 № 173н.

Операции по учету, для которых отсутствуют формы первичных документов оформляются в соответствии с требованиями п.2 статьи 9 Федерального закона от 6.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» самостоятельно разработанными формами документов с обязательным указанием следующих реквизитов: наименование документа; дата составления документа; наименование ОАО; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц (см. форма Б 1.1 к Учетной политике).

10. Сроки хранения документов (приказ Минкультуры РФ от 25.08.2010 № 558 «Об утверждении Перечня типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения»:

а) годовая отчетность постоянно;

б) квартальная отчетность - не менее 5 лет;

в) документы по начислению заработной платы – не менее 75 лет;

г) документы, подтверждающие исчисление и уплату страховых взносов – не менее 6 лет (Закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в пенсионный ПФР, в ФСС РФ, ФОМС и ТОМС РФ»);

д) остальные документы – не менее 5 лет.

Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в соответствии с законом «О бухгалтерском учете» несет руководитель.

11. Расчеты с юридическими и, физическими лицами при приеме наличных денежных средств осуществляются с применением контрольно-кассовой техники, которая устанавливается в центральной кассе АОУ.

12. В целях организации аналитического учета расчетов с покупателями (заказчиками) товаров (работ, услуг) к кассовым чекам выдаются приложения, разработанные с учетом использования формы Б 1.1 к Учетной политике

13. Операции при приеме наличных денежных средств осуществляются кассиром-операционистом.

14. Отчеты по кассовым операциям ведутся с использованием журнала кассира-операциониста (КМ-4)

15. Рабочий план счетов бюджетного (бухгалтерского) учета утверждается в целом по учреждению на основании единого плана счетов с указанием всех используемых аналитических счетов по учреждению (форма Б 1.4 к Учетной политике).

16. Определяются используемые **Забалансовые счета**. Рабочий план счетов забалансового учета утверждается в целом по учреждению.

Вводятся новые счета:

-счет ___ - «Программное обеспечение с исключительными правами»;

-счет ___ - «Переоценка основных средств, нематериальных активов»;

-счет ___ - «Налог на добавленную стоимость к распределению»;

-счет ___ - «Материальные ценности к утилизации»

-иное (форма Б 1.5 к Учетной политике).

17. Утверждается Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, счетов-фактур, денежных и расчетных документов, финансовых и кредитных обязательств в пределах и на основании, определенных законом (форма Б 1.6 к Учетной политике).

18. Утверждается Перечень лиц, имеющих право получения доверенностей (форма Б 1.7 к Учетной политике).

19. Утверждается Перечень должностных лиц, имеющих право на получение наличных денежных средств в подотчет на хозяйственные цели и представительские расходы (форма Б 1.8 к Учетной политике).

20. Выдача средств на хозяйственные расходы и на расходы по представительским мероприятиям производится лицам, заключившим с администрацией договор о полной индивидуальной материальной ответственности, при условии ознакомления подотчетных лиц с Положением о выдаче наличных денежных средств и бланков строгой отчетности в подотчет и представлении отчетности подотчетными лицами.

21. Утверждается Перечень должностей работников, имеющих разъездной характер работы согласно должностным инструкциям и обеспечиваемых ежемесячно проездными документами.

22. Другим должностным лицам оплата служебных разъездов производится на основании Разъездных ведомостей, представляемых в бухгалтерию ____ числа каждого месяца.

23. Порядок формирования, отчетности и планирование расходов на представительские мероприятия устанавливаются в соответствии с Положением о представительских расходах.

24. Порядок и размер возмещения расходов, связанных со служебными командировками, устанавливается в соответствии с Положением о служебных командировках.

25. Предельные сроки использования доверенности;

- 3 дня с момента получения доверенности;

- 10 дней с момента получения доверенности;

- 3 года с момента получения доверенности;

- иное (в пределах 3-х лет с момента получения доверенности – п.1 ст.186 ГК РФ)

26. Предельные сроки использования доверенностей на получение ТМЦ:

-3 дня с момента получения доверенности;

-10 дней с момента получения доверенности;

-15 дней с момента получения доверенности;

-иное (в пределах 3-х лет с момента получения доверенности - п.1 ст.186 ГК РФ).

27. Предельные сроки отчетности по выданным доверенностям на получение ТМЦ:

-3 дня с момента получения материальных ценностей;

-10 дней с момента получения материальных ценностей;

-15 дней с момента получения материальных ценностей;

-иное.

28. Учет расходов на телефонную, мобильную связь и Интернет ведется в соответствии с Положением о расходах на телефонную, мобильную связь и Интернет.

29. В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности инвентаризация имущества, финансовых активов и обязательств учреждения производится в установленные сроки в соответствии с Законом от 6.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Документальное оформление проведения инвентаризаций и их результатов осуществляется в соответствии с приказом Минфина России № 173н от 15.12.2010 и Положением об инвентаризации (формы Б 1.9, Б 1.10 к Учетной политике).

30. Для проведения инвентаризаций создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия (форма Б 1.11 к Учетной политике).

31. Периодичность формирования регистров бюджетного учета на бумажных носителях осуществляется согласно формы Б 1.12 к Учетной политике.

32. Учреждением организуется документооборот с указанием сроков получения, оформления, визирования и списания документов, а также ответственности лиц учреждения (формы Б 1.13, Б 1.14 к Учетной политике).

33. Для документов, составляющих коммерческую тайну учреждения, устанавливается специальный режим хранения и доступа в соответствии с Положением о коммерческой тайне. В методическом разделе Учетной политики АОУ в обязательном порядке должна содержаться информация о правилах учета основных средств и нематериальных активов; учета материальных запасов; учета денежных средств и денежных документов; учета расчетов, дебиторской и кредиторской задолженности.

В составе основных средств АОУ учитываются материальные объекты, используемые в процессе деятельности учреждения независимо от стоимости объекта основных средств со сроком полезного использования более 12 месяцев по фактической стоимости приобретения (изготовления). Для организации учета и обеспечению контроля за сохранностью основных средств АОУ, кроме основных средств стоимостью до 3000 руб. включительно, присваивается уникальный инвентарный порядковый номер из 17 знаков:

- 1-2-й знаки - коды аналитического счета (22-23-й разряды бухгалтерского счета)

- 3-11-й знаки - коды ОКОФ, в случае, если какие-то объекты невозможно отнести к соответствующему коду ОКОФ, проставляется 000000000

-12-17-й знаки порядковый номер объекта в группе (000000001-999999999)

При наличии в документации поставщика информации о стоимости составных частей объекта основных средств ее необходимо отразить в инвентаризационной карточке ф.0504031, для того, чтобы в дальнейшем оформить модернизацию, частичную ликвидацию объекта.

Аналитический учет основных средств следует вести по отдельным инвентарным объектам в разрезе групп основных средств по материально ответственным лицам и подразделениям.

При начислении амортизации по основным средствам стоимостью свыше 40000 рублей рекомендуем применять линейный способ начисления амортизации и руководствоваться нормами амортизационных начислений в соответствии с классификацией объектов основных средств, установленной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002; рекомендациям, содержащимися в документах производителя, входящих в комплектацию имущества.

Срок полезного использования нематериальных активов устанавливается в зависимости от срока действия нематериального актива.

В составе материальных запасов АОУ учитываются предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости. Оценка материальных запасов, приобретенных за плату, осуществляется по фактической стоимости приобретения с учетом всех произведенных расходов. Если прочие расходы связаны с приобретением различного вида материальных запасов, то данные расходы распределяются пропорционально стоимости видов материалов.

Списание (отпуск) материальных запасов на расходы следует производить либо по фактической стоимости каждой единицы либо по средней себестоимости.

Аналитический учет материальных запасов следует вести по: видам запасов; наименованиям; номенклатурным номерам; источникам финансирования; местам хранения; материально ответственным лицам.

Учет денежных средств в АОУ осуществляется в соответствии с требованиями, установленными Порядком ведения кассовых операций в РФ (решение Совета Директоров ЦБ России от 22.09.2004 № 140). Кассовая книга ведется автоматизированным способом. Аналитический учет денежных средств ведется по видам документов, движение денежных документов оформляется приходными, расходными «фондовыми» ордерами и отражается на отдельных листах кассовой книги. В составе денежных документов учитываются: почтовые марки; почтовые конверты; талоны на приобретение ГСМ; авиа – и железнодорожные билеты и иное.

При учете дебиторской и кредиторской задолженности следует учитывать следующие правила:

1) Дебиторская задолженность, срок исковой давности которой истек списывается по результатам инвентаризации. Основанием для списания служат: первичные документы, подтверждающие возникновение дебиторской задолженности (договоры, акты, счета, платежные документы); инвентаризационная опись расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ф.0504089); докладная записка руководству учреждения о выявлении дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности; решение руководителя о списании этой задолженности. Учреждением ведется учет списанной задолженности на забалансовом счете 04 «Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

2) Кредиторская задолженность, срок исковой давности которой истек списывается по результатам инвентаризации. Основанием для списания служат: первичные документы, подтверждающие возникновение кредиторской задолженности (договоры, акты, счета, платежные документы); инвентаризационная опись расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ф.0504089); объяснительная записка о при-

чине образования задолженности; решение руководителя о списании этой задолженности. Учреждением ведется учет списанной задолженности на забалансовом счете 20 «Списанная задолженность, не востребованная кредиторами» в течение срока исковой давности с момента списания задолженности с балансового учета (3 года).

В методической части учетной политики необходимо также отразить общие принципы ведения налогового учета АОУ, которые создаются в рамках действующей системы бюджетного учета в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ.

Для ведения налогового учета АОУ используются: данные бухгалтерского учета и бухгалтерских регистров, специальные средства бухгалтерской программы, предназначенные для ведения налогового учета; регистры налогового учета. В АОУ формируются следующие налоговые регистры: регистр учета доходов; регистр учета доходов будущих периодов; регистры учета внереализационных доходов и расходов; регистры налоговой амортизации; регистры учета прямых расходов; регистры распределения накладных расходов; регистры учета и распределения общехозяйственных расходов; регистры учета и распределения издержек обращения; регистр учета расходов будущих периодов; регистры незавершенного производства (форма Б 1.15 к Учетной политике).

В учетной политике следует отразить также основные правила и сроки уплаты следующих налогов: налог на прибыль; НДС; НДФЛ; страховые взносы; налог на имущество; транспортный налог.

Приложение 17

КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ «ДОХОДНЫХ» СЧЕТОВ

Вид дохода	По кредиту счета	По дебету счета	Перечень первичных документов
Доходы от оказания платных работ, услуг, от реализации товаров и готовой продукции			
Доходы от реализации работ, услуг, осуществляемых учреждением в рамках разрешенных согласно Уставу автономного учреждения видов деятельности	040110130	020530000	Акты приема - сдачи выполненных работ (Акты оказания услуг, Заказ - наряды, иные первичные учетные документы, предусмотренные условиями договоров в рамках обычая делового оборота, подтверждающих фактическое исполнение автономным учреждением работ (услуг), Счета (Счета-фактуры).
Доходы текущего отчетного периода договорной стоимости выполненных и сданных заказчику отдельных этапов готовой продукции, работ, услуг	040110130	040140000	Акты приема - сдачи выполненных работ (Акты оказания услуг, Заказ - наряды, иные первичные учетные документы, предусмотренные условиями договоров в рамках обычая делового оборота, подтверждающих фактическое исполнение автономным учреждением работ (услуг), Счета (Счета-фактуры).
Доходы от реализации товаров	040110130	020530000	Товарный отчет и прилагаемые к нему первичные (сводные) учетные

			документы (товарные отгрузочные документы, отчеты кассира операциониста, Счета (Счета-фактур) и т.д.).
Доходы от реализации готовой продукции	040110130	020530000	Товарный отчет и прилагаемые к нему первичные (сводные) учетные документы (товарные отгрузочные документы, отчеты кассира операциониста, Счета (Счета-фактур) и т.д.).
Доходы от собственности			
Доходы от сдачи имущества в аренду на основании договора	040110120	020520000	Счета (Счета-фактуры); Справки (ф. 0504833).
Доходы от операций с активами			
Доходы от реализации основных средств	040110172	020571000	Акт приема-передачи (ф.0306001, ф. 0306030, ф.0306031)
Доходы от реализации нематериальных активов	040110172	020572000	Акт приема-передачи (ф. 0306001, ф. 0306031) и Счет (Счет-фактура)
Доходы от реализации материальных запасов	040110172	020574000	товарные отгрузочные документы (Накладные), Акты приема-передачи, Счет-фактура
Доходы, связанные с начислением задолженности по причиненным имуществу учреждения, за исключением денежных средств	040110172	020900000	
Чрезвычайные доходы от операций с активами			
Доходы в сумме кредиторской задолженности, списанной с балансового учета, в связи с отсутствием требований кредитора в период срока исковой давности	040110173	020800000, 030200000; 030402000	
Прочие доходы			
Доходы в сумме полученных субсидий на выполнение государственного задания	440110180	020580000	Справка (ф. 0504833) (Отчет по субсидиям)
Доходы по предоставленным субсидиям на иные цели в объеме расходов, произведенных автономным учреждением, источником финансового обеспечения которых являлись субсидии на соответствующие цели	440110180	420580000	Справка (ф. 0504833) (Отчет по субсидиям)
Доходы по предоставленным автономному учреждению бюджетным инвестициям в объеме расходов, произведенных на строительство (достройку, реконструкцию) объекта инвестиций	440110180	420580000	Отчет автономного учреждения
Принятие к учету неучтенных объектов нефинансовых активов, выявленных при инвентаризации	440110180	010000000	Акт о результатах инвентаризации (ф. 0504835)
Доходы в сумме денежных средств, полученных автономным учреждением в виде пожертвований, грантов и иных аналогичных поступлений	440110180	220580000	документ благотворителя, подтверждающий безвозмездность передачи денежных средств
Доходы от принятия к учету объек-	440110180	210000000;	Акт приема-передачи (Акт дарения),

тов имущества, за исключением денежных средств, полученных автономным учреждением в виде дара, пожертвования		220000000	подтверждающих безвозмездность передачи благотворителем имущества и факт получения объектов автономным учреждением
--	--	-----------	--

Приложение 18

ПРИМЕРНАЯ КЛАССИФИКАЦИЯ НАРУШЕНИЙ И НЕДОСТАТКОВ В ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЙ

Подвид нарушения	Перечень действий (бездействий), влекущих нарушения законодательных и иных нормативных правовых актов РФ в финансово-бюджетной сфере
Нарушения порядка ведения учета, в том числе бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности, имевшие негативные финансовые последствия	Несоответствие данных бухгалтерского (бюджетного) учета первичным документам бухгалтерского (бюджетного) учета
	Искажение статей, строк форм бухгалтерской (бюджетной) отчетности
	Неучтенная дебиторская и кредиторская задолженность, завышение кредиторской задолженности, наличие просроченной дебиторской / кредиторской задолженности
	Необоснованное оформление бухгалтерских записей и другие нарушения порядка ведения учета, в том числе, бухгалтерского (бюджетного) учета, повлекшие уменьшение имущественных прав Российской Федерации (имевшие негативные финансовые последствия)
	Непринятие мер по возврату задолженности по средствам, выданным под отчет при увольнении лица, которому выданы средства, повлекшее ущерб для государства.
	Выдача денежных средств из кассы лицам, не отчитавшимся по ранее полученным под отчет суммам.
	Отсутствие аналитического учета по физическим и юридическим лицам при администрировании доходов (в т.ч. не начисление обязательных платежей в бюджет, пеней, штрафов и иных поступлений в момент возникновения требований соответствующих администраторов к плательщикам).
	Нарушения документального оформления бюджетной отчетности
	Неполное предоставление бюджетной отчетности, отсутствие обязательных форм
	Нарушение сроков предоставления бюджетной отчетности
	Нарушения порядка составления Баланса, справок по консолидируемым отчетам, отчетов о принятых бюджетных обязательствах, отчетов об исполнении смет доходов и расходов по приносящей доход деятельности, иных форм бюджетной отчетности и Пояснительной записки
	Отсутствие одного или нескольких учетных регистров, ведение которых установлено соответствующими нормативными правовыми актами
	Неполное или неправильное заполнение бланков первичных документов и форм отчетных и учетных регистров
	Несоблюдение установленных сроков оформления первичных документов, проведения первичных документов по учетным регистрам, подготовки, составления и направления отчетности
	Несоблюдение сроков хранения документов, установленными нормативными правовыми актами
	Нарушения порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций (невыполнение установленных требований, направленных на обеспечение сохранности денежных средств, несоответствие помещения кассовой комнаты установленным требованиям)

	Ненадлежащее обеспечение подведомственных участников бюджетного процесса указаниями по вопросам организации бюджетного учета в связи с отраслевыми особенностями функциональной деятельности подведомственных участников бюджетного процесса
	Несоблюдение методологии применения плана счетов бюджетного учета, порядка отражения операций по исполнению бюджетов (за исключением нецелевого использования средств)
	Несвоевременное представление авансовых отчетов лицами, взявшими денежные средства из кассы под отчет, несвоевременный возврат в кассу остатка полученных подотчетных сумм
Нарушения порядка ведения учета, в том числе бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности, не повлекшие ущерба для государства, а также не имевшие негативных финансовых последствий	Нарушения документального оформления бюджетной отчетности
	Неполное предоставление бюджетной отчетности, отсутствие обязательных форм
	Нарушение сроков предоставления бюджетной отчетности
	Нарушения порядка составления Баланса, справок по консолидируемым отчетам, отчетов о принятых бюджетных обязательствах, отчетов об исполнении смет по приносящей доход деятельности, иных форм бюджетной отчетности и Пояснительной записки
	Отсутствие одного или нескольких учетных регистров, ведение которых установлено соответствующими нормативными правовыми актами
	Неполное или неправильное заполнение бланков первичных документов и форм отчетных и учетных регистров
	Несоблюдение установленных сроков оформления первичных документов, проведения первичных документов по учетным регистрам, подготовки, составления и направления отчетности
	Несоблюдение сроков хранения документов, установленными нормативными правовыми актами
	Нарушения порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций (невыполнение установленных требований, направленных на обеспечение сохранности денежных средств, несоответствие помещения кассовой комнаты установленным требованиям)
	Ненадлежащее обеспечение подведомственных участников бюджетного процесса указаниями по вопросам организации бюджетного учета в связи с отраслевыми особенностями функциональной деятельности подведомственных участников бюджетного процесса
	Несоблюдение методологии применения плана счетов бюджетного учета, порядка отражения операций по исполнению бюджетов (за исключением нецелевого использования средств)
	Несвоевременное представление авансовых отчетов лицами, взявшими денежные средства из кассы под отчет, несвоевременный возврат в кассу остатка полученных подотчетных сумм
	Другие нарушения порядка ведения учета, в том числе бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности, не повлекшие ущерба для государства, а также не имевшие негативных финансовых последствий
Нарушения порядка учета материальных ценностей и регистрации прав на них	Нарушения документального оформления отчетности в части учета (отражения) материальных ценностей, в том числе государственного имущества, повлекшие ущерб для государства, а также имевшие негативные финансовые последствия
	Нарушения документального оформления отчетности в части учета (отражения) материальных ценностей, в том числе государственного имущества, не повлекшие ущерба для государства, а также не имевшие негативных финансовых последствий
	Не направление сведений о федеральном имуществе в уполномоченные органы для включения в Реестр федерального имущества
	Несвоевременное направление сведений о федеральном имуществе в уполномоченные органы для внесения в Реестр федерального имущества
Нарушения по учету расходов	Расходы по оплате сотовой связи производятся без учета ограничений, установленных в разрезе работников локальным документом
Нарушение учета бюджетных	Не ведется аналитический учет принятых бюджетных обязательств. Не ведется журнал учета бюджетных обязательств. Принятие бюджетных обязательств не предусмотренных в бюджетной смете

обязательств	Бюджетные обязательства, принятые в соответствии с государственными контрактами, иными договорами, заключенными на срок, превышающий пределы финансового года не учитываются в следующем году за счет лимитов бюджетных обязательств следующего финансового года.
	Принятие бюджетных обязательств производится не в пределах доведенных по кодам классификации расходов бюджета лимитов бюджетных обязательств (в текущем финансовом году и плановом периоде) и не с учетом принятых и неисполненных бюджетных обязательств.
Нарушения по учету основных средств	Имущество бюджетного учреждения, финансируемого с федерального бюджета, не было внесено в реестр федерального имущества, закрепленного на праве оперативного управления за гос. учреждением
	Несогласование передачи объектов основных средств с управлением по имуществу
	Не оформление актов о приемке-передаче отремонтированных, модернизированных объектов при проведении ремонта объектов основных средств.
	Неосуществление МОЛ ведения учета основных средств в инвентарных списках НФА (ф. 0504034) и материальных запасов в книгах количественно-суммового учета МЦ.
	Объектам основных средств, стоимостью до 3000 р., присвоены уникальные инвентарные номера.
	При достройке служебного помещения не производились изменения первоначальной стоимости здания.
	Отражение ведения учета основных средств по их наименованию и количеству в журналах производной формы.
	Принятие к учету объектов основных средств произведено без соблюдения требований ОКОФ, что приведет к неправильному начислению налога на имущество.
	Выдача в эксплуатацию объектов основных средств, стоимостью до 3000 р., не произведена по ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210)
	Работы по реконструкции объектов основных средств проведены без разрешения на строительство.
	Общая сумма амортизации, начисленная за отчетный месяц по основным средствам, не отражена в журнале операций по выбытию и перемещению НФА.
	Наружные пристройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, отдельно стоящие здания котельных, а также капитальные надворные постройки (склады, гаражи и т.д.) не приняты к учету в качестве самостоятельных инвентарных объектов.
	Присвоение обособленным элементам сложного объекта основных средств (включающего обособленные элементы, составляющие вместе с ним одно целое) отличных от него инвентарных номеров.
	Неоднократная смена инвентарного номера за весь период его нахождения в данном учреждении, присвоенного объекту основных средств.
	Инвентарные номера списанных с бюджетного учета объектов основных средств присваиваются вновь принятым к бюджетному учету объектам.
	Осуществление разборки и демонтажа основных средств до утверждения соответствующих актов.
Несоответствие учета драгоценных металлов и драгоценных камней, содержащихся в объектах основных средств, с порядком, установленным Министерством финансов РФ.	
Принятие к учету первичных документов производной формы без содержания в них обязательных реквизитов.	
Нарушения по учету материальных запасов	Расходование средств при отсутствии оправдательных документов, не оформление или неправильное оформление первичных документов на приобретение материальных ценностей.
	Расходование средства на приобретение материальных ценностей, сверх норм (например, нормы на расходование ГСМ и т.д.)
	При замене комплектующих к компьютерам не отражаются операции по демонтажу снятых запасных частей, кроме того, нередко отсутствует документальное подтверждение

	дальнейшего движения или утилизации материальных запасов, т.е. отсутствуют документы, подтверждающие наличие необходимости и целесообразности проведения ремонтов компьютерной техники.
	Учет материальных запасов осуществляется без стоимости, только в количественном выражении.
	Годовая инвентаризация проведена не в полном объеме, с нарушением правил проведения инвентаризации
	В использовании автотранспортных средств допускаются нарушения, связанные с правильностью оформления первичных учетных документов, списанием горюче-смазочных материалов и запасных частей: — в первичных учетных документах (путевых листах) допускаются неоговоренные исправления остатков ГСМ на начала и конец рабочего дня; — в путевых листах не указываются маршрут поездки, время ее начала и окончания, а также показания спидометра (пробег) автомобиля за каждую поездку; — автомобильные масла списывались прямым расходом без указания расхода топлива, рассчитанного по нормам для каждого автомобиля; — излишнее списание ГСМ вследствие завышения норм расхода; — списание запасных частей для автомобилей производилось прямым расходом при выдаче их со склада, а не по актам установленной формы.
	Материальные запасы списываются без учета срока эксплуатации.
	Принимаются к учету первичные документы, в которых наименование материальных ценностей указаны на иностранном языке без построчного перевода
	Списание (отпуск) материальных запасов производится по рыночной стоимости, тогда как их списание (отпуск) следовало производить по фактической стоимости
Нарушения по учету нематериальных активов	Принятие к учету не оформленных в установленном законодательством порядке объектов НМА.
	Присвоение инвентарного номера выбывшего (списанного) объекта НМА вновь принятому к учету объекту.
	После изменения срока полезного использования объекта НМА не была произведена корректировка суммы начисляемой ежемесячно амортизации.
Нарушения постановки бухгалтерского учета	Не разработана учетная политика
	Несоблюдение требований учетной политики при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности. Нарушение порядка изменения учетной политики.
	Нарушение принципа последовательности (постоянное использование предприятием учетной политики) учетной политики
	Не полнота отражения элементов учетной политике: Отсутствие перечня неутвержденных форм документов Отсутствие рабочего плана счетов. Отсутствие перечня работников, имеющих право подписи.
	По истечении каждого отчетного месяца данные оборотов по счетам из журналов не переносятся в Главную книгу.
	Отсутствие регистров бюджетного учета, несоответствие данных регистров учета первичным документам или несоответствия данных Главной книги данным регистров учета
	Журналы операций по истечении каждого отчетного месяца не брошюруются вместе с первичными документами, относящимися к журналам операций
	Данные проверенных и принятых к учету первичных учетных документов (например, по начислению амортизации) не систематизируются по датам совершения операций (в хронологическом порядке);
	Отсутствуют подписи лиц, ответственных за ведение регистров бюджетного учета (главного бухгалтера и/или бухгалтера, составившего регистр бюджетного учета)
	Ненадлежащее оформление первичных документов: Неполное заполнение форм первичных документов; Применение неустановленных или неприменение установленных законодательством форм первичных документов. Отсутствие обязательных реквизитов и показателей в формах первичных документов
	Исправление ошибок, выявленных в регистрах бюджетного учета, с нарушением уста-

новлен. требований.
При хранении регистров бухгалтерского учета следует обеспечивать их защиту от не-санкционированных исправлений.
Отсутствие заголовков в текстах документов, в текстах заголовков должно быть более 28 знаков.
Передача на исполнение входящих документов без прохождения первичной обработки, предварительного рассмотрения, регистрации, рассмотрения руководством
Служба документационного обеспечения управления (ДООУ), которая может быть представлена в учреждении, как самостоятельным структурным подразделением, так и отдельным сотрудником, должна принимать к обработке только правильно оформленные документы, имеющие юридическую силу и присланные в полном комплекте (при наличии приложения).
Повторная регистрация документов.
Несоответствие документов формам составления (наличия определенного бланка, полноты реквизитов, наличия всевозможных сопутствующих материалов, контроль исполнения документов в указанные сроки.)
Отсутствие в первичных документах наименования документа (формы), кода формы, даты составления, содержание хозяйственной операции, измерителей хозяйственной операции, наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки
Ведение записей в первичных документах простым карандашом
Документы не сдаются в архив. Нарушение порядка хранения документов менее установленного законодательством срока.
Не проводится инвентаризация перед составлением годовой отчетности. Отсутствует инвентаризационная комиссия. В ходе инвентаризации выявлены объекты, не принятые к учету.
Наличие незаполненных строк в инвентаризационных описях. Незаполненные строки прочеркиваются.
В состав инвентаризационной комиссии включено материально-ответственное лицо
При смене МОЛ не проводится инвентаризация
Годовая инвентаризация не проводится или проводится не в полном объеме

Концепция управления государственным имуществом и приватизации в РФ (в части реформирования учреждений) [Постановление Правительства от 9.09.1999 № 1024]

Базовые положения государственной политики в области реформирования государственного сектора

<p>Определение количества учреждений, необходимых для обеспечения функций государства. Остальные учреждения подлежат преобразованию в иные формы некоммерческих организаций или в коммерческие в процессе приватизации их имущества либо ликвидированы</p>	<p>Повышение эффективности деятельности оставшихся государств. учреждений и использования закрепленного за ними имущества путем установления обязательных требований к текущему и перспективному планированию результатов их деятельности</p>	<p>снижение расходов бюджета государства на содержание учреждений. В первую очередь это должно затронуть те из них, которые занимают преимущественно коммерческой деятельностью, что, по существу, противоречит предназначению учреждений, в этом случае государство не должно нести субсидиарную ответственность по обязательствам учреждений</p>	<p>Ужесточение контроля деятельности учреждений посредством установления обязательных требований к форме, содержанию и периодичности представления отчетности собственнику (учредителю) об их деятельности, а также повышения ответственности руководителей за результаты работы</p>
--	---	--	--

ПРИ ЭТОМ

Правительственные планы реформирования учреждений не исключают возможности сохранения части учреждений, имущество которых признано необходимым для выполнения государственных или муниципальных (так называемых нерыночных) «публичных функций». Такие учреждения (казенные) не должны заниматься предпринимательской деятельностью. Планирование их деятельности предполагается осуществлять в рамках стандартов (нормативов). Финансирование этих учреждений полностью обеспечивается средствами бюджетов различного уровня

ИСПОЛНЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОГО БЮДЖЕТА ПО РАСХОДАМ МИНИСТЕРСТВОМ ТРУДА И СОЦИАЛЬНОЙ ЗАЩИТЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ЗА 2012 г., тыс.руб. (Извлечения)

Расходы, выделенные в 2012 г. на Центральный аппарат - 587 986,9 тыс. рублей.									
Наименование расхода	Код расхода по БК				Утверждено бюджетной росписью (с учетом изменений) на год	Доведено лимитов бюджетных обязательств на год	Распределено главными распорядителями лимитов бюджетных обязательств	Кассовый расход (оперативные данные)	% исполнения
	РЗ	ПР	ЦСР	ВР					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ВСЕГО РАСХОДОВ					44 077 504,5	44 073 631,0	43 921 691,9	43 182 125,3	98,3
Общегосударственные вопросы	01				110 512,0	110 512,0	110 512,0	12 278,3	11,1
Иные бюджетные ассигнования	01	08	0309600	800	1 000,0	1 000,0	1 000,0	0,0	0,0
Предоставление платежей, взносов, безвозмездных перечислений субъектам международного права	01	08	0309600	860	1 000,0	1 000,0	1 000,0	0,0	0,0
Платежи в целях обеспечения реализации соглашений с правительствами иностранных государств и международными организациями	01	08	0309600	863	1 000,0	1 000,0	1 000,0	0,0	0,0
Иные бюджетные ассигнования	01	08	0309800	800	3 012,0	3 012,0	3 012,0	0,0	0,0
Другие общегосударственные вопросы	01	13			106 500,0	106 500,0	106 500,0	12 278,3	11,5
Реформирование государственной службы Российской Федерации	01	13	0940000		106 500,0	106 500,0	106 500,0	12 278,3	11,5
Обеспечение мероприятий по рефор-	01	13	0948400		106 500,0	106 500,0	106 500,0	12 278,3	11,5

мированию государственной и муниципальной службы									
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	01	13	0948400	200	106 500,0	106 500,0	106 500,0	12 278,3	11,5
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	01	13	0948400	240	106 500,0	106 500,0	106 500,0	12 278,3	11,5
Прочая закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	01	13	0948400	244	106 500,0	106 500,0	106 500,0	12 278,3	11,5
Образование	07				5 417 329,9	5 417 329,9	5 414 349,2	5 414 349,2	100,0
Среднее профессиональное образование	07	04			558 562,5	558 562,5	555 581,8	555 581,8	100,0
Средние специальные учебные заведения	07	04	4270000		554 426,0	554 426,0	551 445,3	551 445,3	100,0
Обеспечение деятельности (оказание услуг) подведомственных учреждений	07	04	4279900		554 426,0	554 426,0	551 445,3	551 445,3	100,0
Расходы на выплаты персоналу в целях обеспечения выполнения функций государственными органами, казенными учреждениями, органами управления государственными внебюджетными фондами	07	04	4279900	100	302 395,5	302 395,5	302 168,3	302 168,3	100,0
Расходы на выплаты персоналу казенных учреждений	07	04	4279900	110	302 395,5	302 395,5	302 168,3	302 168,3	100,0
Фонд оплаты труда и страховые взносы	07	04	4279900	111	301 399,2	301 399,2	301 399,2	301 399,2	100,0
Иные выплаты персоналу, за исключением фонда оплаты труда	07	04	4279900	112	996,3	996,3	769,1	769,1	100,0
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	07	04	4279900	200	179 982,9	179 982,9	179 982,9	179 982,9	100,0

Профессиональная подготовка, переподготовка и повышение квалификации	07	05			150 871,8	150 871,8	150 871,8		0,0
Институты повышения квалификации	07	05	4280000		62 296,4	62 296,4	62 296,4		0,0
Государственный заказ на профессиональную переподготовку и повышение квалификации государственных служащих	07	05	4280100		34 591,4	34 591,4	34 591,4	27 501,3	79,5
Социальные выплаты, установленные Законом РФ от 10.07.1992 г. № 3266-I «Об образовании»	07	05	4288600		94,1	94,1	94,1	94,1	100,0
Выплата ежемесячной денежной компенсации педагогическим работникам федеральных государственных образовательных учреждений в целях содействия их обеспечению книгоиздательской продукцией и периодическими изданиями	07	05	4288601		94,1	94,1	94,1	94,1	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	07	05	4288601	600	94,1	94,1	94,1	94,1	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям	07	05	4288601	610	94,1	94,1	94,1	94,1	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели	07	05	4288601	612	94,1	94,1	94,1	94,1	100,0
Обеспечение деятельности (оказание услуг) подведомственных учреждений	07	05	4289900		27 610,9	27 610,9	27 610,9	27 610,9	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	07	05	4289900	600	27 610,9	27 610,9	27 610,9	27 610,9	100,0

Субсидии бюджетным учреждениям	07	05	4289900	610	27 610,9	27 610,9	27 610,9	27 610,9	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)	07	05	4289900	611	24 801,2	24 801,2	24 801,2	24 801,2	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели	07	05	4289900	612	2 809,7	2 809,7	2 809,7	2 809,7	100,0
Учебные заведения и курсы по переподготовке кадров	07	05	4290000		88 575,4	88 575,4	88 575,4	44 968,7	50,8
Переподготовка и повышение квалификации кадров	07	05	4297800		88 575,4	88 575,4	88 575,4	44 968,7	50,8
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	07	05	4297800	200	88 575,4	88 575,4	88 575,4	44 968,7	50,8
Высшее и послевузовское профессиональное образование	07	06			107 895,6	107 895,6	107 895,6	107 895,6	100,0
Реализация государственных функций в области социальной политики	07	06	5140000		107 895,6	107 895,6	107 895,6	107 895,6	100,0
Субсидии отдельным общественным организациям и иным некоммерческим объединениям	07	06	5140500		107 895,6	107 895,6	107 895,6	107 895,6	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	07	06	5140500	600	107 895,6	107 895,6	107 895,6	107 895,6	100,0
Субсидии некоммерческим организациям (за исключением государственных учреждений)	07	06	5140500	630	107 895,6	107 895,6	107 895,6	107 895,6	100,0
Молодежная политика и оздоровление детей	07	07			4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	100,0
Мероприятия по проведению оздоро-	07	07	4320000		4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	100,0

вительной кампании детей									
Оздоровление детей	07	07	4320200		4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	100,0
Межбюджетные трансферты	07	07	4320200	500	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	100,0
Субсидии	07	07	4320200	520	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	100,0
Субсидии, за исключением субсидий на софинансирование объектов капитального строительства государственной собственности и муниципальной собственности	07	07	4320200	521	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	100,0
Федеральные целевые программы	09	09	1000000		0,0	0,0	0,0	0,0	
Государственная программа РФ «Доступная среда» на 2011 - 2015 гг.	09	09	1009000		0,0	0,0	0,0	0,0	
Бюджетные инвестиции	09	09	1009000	400	0,0	0,0	0,0	0,0	
Пособия и компенсации гражданам и иные социальные выплаты, кроме публичных нормативных обязательств	10	03	5144500	321	0,0	0,0	0,0	0,0	
Прикладные научные исследования в области социальной политики	10	05			143 825,7	143 825,7	143 825,7	132 585,7	92,2
Прикладные научные исследования и разработки	10	05	0810000		136 545,7	136 545,7	136 545,7	131 635,7	96,4
Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по государственным контрактам	10	05	0816900		15 000,0	15 000,0	15 000,0	10 090,0	67,3
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	05	0816900	200	15 000,0	15 000,0	15 000,0	10 090,0	67,3
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	05	0816900	240	15 000,0	15 000,0	15 000,0	10 090,0	67,3
Прочая закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	05	0816900	244	15 000,0	15 000,0	15 000,0	10 090,0	67,3

Обеспечение деятельности (оказание услуг) подведомственных учреждений	10	05	0819900		121 545,7	121 545,7	121 545,7	121 545,7	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	10	05	0819900	600	121 545,7	121 545,7	121 545,7	121 545,7	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям	10	05	0819900	610	121 545,7	121 545,7	121 545,7	121 545,7	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)	10	05	0819900	611	85 017,1	85 017,1	85 017,1	85 017,1	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели	10	05	0819900	612	36 528,6	36 528,6	36 528,6	36 528,6	100,0
Федеральные целевые программы	10	05	1000000		7 280,0	7 280,0	7 280,0	950,0	13,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	10	06	0939900	600	103 796,5	103 796,5	103 796,5	102 019,7	98,3
Субсидии бюджетным учреждениям	10	06	0939900	610	103 796,5	103 796,5	103 796,5	102 019,7	98,3
Межбюджетные трансферты	10	06	1004899	500	68 000,0	68 000,0	68 000,0	68 000,0	100,0
Субсидии	10	06	1004899	520	68 000,0	68 000,0	68 000,0	68 000,0	100,0
Субсидии на софинансирование объектов капитального строительства государственной (муниципальной) собственности	10	06	1004899	522	68 000,0	68 000,0	68 000,0	68 000,0	100,0
Субсидии	10	06	1007200	520	388 345,1	388 345,1	388 345,1	388 345,1	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	10	06	5140400	600	950 000,0	950 000,0	950 000,0	950 000,0	100,0

Субсидии некоммерческим организациям (за исключением государственных учреждений)	10	06	5140400	630	950 000,0	950 000,0	950 000,0	950 000,0	100,0
Субсидии отдельным общественным организациям и иным некоммерческим объединениям	10	06	5140500		752 598,3	752 598,3	752 598,3	752 598,3	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	10	06	5140500	600	752 598,3	752 598,3	752 598,3	752 598,3	100,0
Субсидии некоммерческим организациям (за исключением государственных учреждений)	10	06	5140500	630	752 598,3	752 598,3	752 598,3	752 598,3	100,0
Иные бюджетные ассигнования	10	06	5140600	800	11 829,0	11 829,0	11 829,0	11 829,0	100,0
Разработка и реализация комплекса мер по оказанию поддержки детям, оказавшимся в трудной жизненной ситуации	10	06	5140800		500 000,0	500 000,0	500 000,0	500 000,0	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	10	06	5140800	600	500 000,0	500 000,0	500 000,0	500 000,0	100,0
Субсидии некоммерческим организациям (за исключением государственных учреждений)	10	06	5140800	630	500 000,0	500 000,0	500 000,0	500 000,0	100,0

Данные на 4 февраля 2013 года

Источник: сайт <http://www.rosmintrud.ru/ministry/budget/1>

ИСПОЛНЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОГО БЮДЖЕТА ПО РАСХОДАМ МИНИСТЕРСТВОМ ТРУДА И СОЦИАЛЬНОЙ ЗАЩИТЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ЗА 2012 г., тыс.руб.

Расходы, выделенные в 2012 г. на Центральный аппарат - 587 986,9 тыс. рублей.									
Наименование расхода	Кодрасхода по БК				Утверждено бюджетной росписью (с учетом изменений) на год	Доведено лимитов бюджетных обязательств на год	Распределено главными распорядителями лимитов бюджетных обязательств	Кассовый расход (оперативные данные)	% исполнения
	РЗ	ПР	ЦСР	ВР					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ВСЕГО РАСХОДОВ					44 077 504,5	44 073 631,0	43 921 691,9	43 182 125,3	98,3
Общегосударственные вопросы	01				110 512,0	110 512,0	110 512,0	12 278,3	11,1
Международные отношения и международное сотрудничество	01	08			4 012,0	4 012,0	4 012,0	0,0	0,0
Международное сотрудничество	01	08	0300000		4 012,0	4 012,0	4 012,0	0,0	0,0
Обеспечение реализации соглашений с правительствами иностранных государств и организациями	01	08	0309600		1 000,0	1 000,0	1 000,0	0,0	0,0
Иные бюджетные ассигнования	01	08	0309600	800	1 000,0	1 000,0	1 000,0	0,0	0,0
Предоставление платежей, взносов, безвозмездных перечислений субъектам международного права	01	08	0309600	860	1 000,0	1 000,0	1 000,0	0,0	0,0
Платежи в целях обеспечения реализации соглашений с правительствами иностранных государств и международными организациями	01	08	0309600	863	1 000,0	1 000,0	1 000,0	0,0	0,0
Взносы в международные организации	01	08	0309800		3 012,0	3 012,0	3 012,0	0,0	0,0
Иные бюджетные ассигнования	01	08	0309800	800	3 012,0	3 012,0	3 012,0	0,0	0,0
Предоставление платежей, взносов, безвозмездных перечислений субъектам международного права	01	08	0309800	860	3 012,0	3 012,0	3 012,0	0,0	0,0
Взносы в международные организации	01	08	0309800	862	3 012,0	3 012,0	3 012,0	0,0	0,0
Другие общегосударственные вопросы	01	13			106 500,0	106 500,0	106 500,0	12 278,3	11,5
Реформирование государственной службы Российской Федерации	01	13	0940000		106 500,0	106 500,0	106 500,0	12 278,3	11,5

Обеспечение мероприятий по реформированию государственной и муниципальной службы	01	13	0948400		106 500,0	106 500,0	106 500,0	12 278,3	11,5
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	01	13	0948400	200	106 500,0	106 500,0	106 500,0	12 278,3	11,5
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	01	13	0948400	240	106 500,0	106 500,0	106 500,0	12 278,3	11,5
Прочая закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	01	13	0948400	244	106 500,0	106 500,0	106 500,0	12 278,3	11,5
Образование	07				5 417 329,9	5 417 329,9	5 414 349,2	5 414 349,2	100,0
Среднее профессиональное образование	07	04			558 562,5	558 562,5	555 581,8	555 581,8	100,0
Средние специальные учебные заведения	07	04	4270000		554 426,0	554 426,0	551 445,3	551 445,3	100,0
Обеспечение деятельности (оказание услуг) подведомственных учреждений	07	04	4279900		554 426,0	554 426,0	551 445,3	551 445,3	100,0
Расходы на выплаты персоналу в целях обеспечения выполнения функций государственными органами, казенными учреждениями, органами управления государственными внебюджетными фондами	07	04	4279900	100	302 395,5	302 395,5	302 168,3	302 168,3	100,0
Расходы на выплаты персоналу казенных учреждений	07	04	4279900	110	302 395,5	302 395,5	302 168,3	302 168,3	100,0
Фонд оплаты труда и страховые взносы	07	04	4279900	111	301 399,2	301 399,2	301 399,2	301 399,2	100,0
Иные выплаты персоналу, за исключением фонда оплаты труда	07	04	4279900	112	996,3	996,3	769,1	769,1	100,0
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	07	04	4279900	200	179 982,9	179 982,9	179 982,9	179 982,9	100,0
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	07	04	4279900	240	179 982,9	179 982,9	179 982,9	179 982,9	100,0
Закупка товаров, работ, услуг в сфере информационно-коммуникационных технологий	07	04	4279900	242	15 501,9	15 501,9	15 501,9	15 501,9	100,0
Закупка товаров, работ, услуг в целях капитального ремонта государственного имущества	07	04	4279900	243	44 551,6	44 551,6	44 551,6	44 551,6	100,0
Прочая закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	07	04	4279900	244	119 929,4	119 929,4	119 929,4	119 929,4	100,0
Социальное обеспечение и иные выплаты населению	07	04	4279900	300	23 675,5	23 675,5	22 831,9	22 831,9	100,0
Социальные выплаты гражданам, кроме публичных нормативных социальных выплат	07	04	4279900	320	10 330,5	10 330,5	10 063,1	10 063,1	100,0
Пособия и компенсации гражданам и иные социальные выплаты, кроме публичных нормативных обязательств	07	04	4279900	321	10 330,5	10 330,5	10 063,1	10 063,1	100,0
Стипендии	07	04	4279900	340	13 345,0	13 345,0	12 768,8	12 768,8	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учре-	07	04	4279900	600	34 311,6	34 311,6	34 311,6	34 311,6	100,0

ждениям и иным некоммерческим организациям									
Субсидии бюджетным учреждениям	07	04	4279900	610	34 311,6	34 311,6	34 311,6	34 311,6	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)	07	04	4279900	611	28 637,4	28 637,4	28 637,4	28 637,4	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели	07	04	4279900	612	5 674,2	5 674,2	5 674,2	5 674,2	100,0
Иные бюджетные ассигнования	07	04	4279900	800	14 060,5	14 060,5	12 150,6	12 150,6	100,0
Уплата налогов, сборов и иных платежей	07	04	4279900	850	14 060,5	14 060,5	12 150,6	12 150,6	100,0
Уплата налога на имущество организаций и земельного налога	07	04	4279900	851	12 390,9	12 390,9	10 481,0	10 481,0	100,0
Уплата прочих налогов, сборов и иных платежей	07	04	4279900	852	1 669,6	1 669,6	1 669,6	1 669,6	100,0
Социальная помощь	07	04	5050000		4 136,5	4 136,5	4 136,5	4 136,5	100,0
Федеральный закон от 21.12.1996 г. № 159-ФЗ «О доп. гарантиях по социальной поддержке детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей»	07	04	5052100		4 136,5	4 136,5	4 136,5	4 136,5	100,0
Социальное обеспечение детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, лиц из числа детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, обучающихся в государственных образовательных учреждениях начального, среднего профессионального образования и высшего профессионального образования	07	04	5052103		4 136,5	4 136,5	4 136,5	4 136,5	100,0
Социальное обеспечение и иные выплаты населению	07	04	5052103	300	4 136,5	4 136,5	4 136,5	4 136,5	100,0
Социальные выплаты гражданам, кроме публичных нормативных социальных выплат	07	04	5052103	320	4 136,5	4 136,5	4 136,5	4 136,5	100,0
Пособия и компенсации гражданам и иные социальные выплаты, кроме публичных нормативных обязательств	07	04	5052103	321	4 136,5	4 136,5	4 136,5	4 136,5	100,0
Профессиональная подготовка, переподготовка и повышение квалификации	07	05			150 871,8	150 871,8	150 871,8		0,0
Институты повышения квалификации	07	05	4280000		62 296,4	62 296,4	62 296,4		0,0
Государственный заказ на профессиональную переподготовку и повышение квалификации государственных служащих	07	05	4280100		34 591,4	34 591,4	34 591,4	27 501,3	79,5
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	07	05	4280100	200	34 591,4	34 591,4	34 591,4	27 501,3	79,5
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	07	05	4280100	240	34 591,4	34 591,4	34 591,4	27 501,3	79,5

Прочая закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	07	05	4280100	244	34 591,4	34 591,4	34 591,4	27 501,3	79,5
Социальные выплаты, установленные Законом РФ от 10.07.1992 г. № 3266-I «Об образовании»	07	05	4288600		94,1	94,1	94,1	94,1	100,0
Выплата ежемесячной денежной компенсации педагогическим работникам федеральных государственных образовательных учреждений в целях содействия их обеспечению книгоиздательской продукцией и периодическими изданиями	07	05	4288601		94,1	94,1	94,1	94,1	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	07	05	4288601	600	94,1	94,1	94,1	94,1	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям	07	05	4288601	610	94,1	94,1	94,1	94,1	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели	07	05	4288601	612	94,1	94,1	94,1	94,1	100,0
Обеспечение деятельности (оказание услуг) подведомственных учреждений	07	05	4289900		27 610,9	27 610,9	27 610,9	27 610,9	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	07	05	4289900	600	27 610,9	27 610,9	27 610,9	27 610,9	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям	07	05	4289900	610	27 610,9	27 610,9	27 610,9	27 610,9	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)	07	05	4289900	611	24 801,2	24 801,2	24 801,2	24 801,2	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели	07	05	4289900	612	2 809,7	2 809,7	2 809,7	2 809,7	100,0
Учебные заведения и курсы по переподготовке кадров	07	05	4290000		88 575,4	88 575,4	88 575,4	44 968,7	50,8
Переподготовка и повышение квалификации кадров	07	05	4297800		88 575,4	88 575,4	88 575,4	44 968,7	50,8
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	07	05	4297800	200	88 575,4	88 575,4	88 575,4	44 968,7	50,8
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	07	05	4297800	240	88 575,4	88 575,4	88 575,4	44 968,7	50,8
Прочая закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	07	05	4297800	244	88 575,4	88 575,4	88 575,4	44 968,7	50,8
Высшее и послевузовское профессиональное образование	07	06			107 895,6	107 895,6	107 895,6	107 895,6	100,0
Реализация государственных функций в области социальной политики	07	06	5140000		107 895,6	107 895,6	107 895,6	107 895,6	100,0
Субсидии отдельным общественным организациям и иным некоммерческим объединениям	07	06	5140500		107 895,6	107 895,6	107 895,6	107 895,6	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	07	06	5140500	600	107 895,6	107 895,6	107 895,6	107 895,6	100,0

Субсидии некоммерческим организациям (за исключением государственных учреждений)	07	06	5140500	630	107 895,6	107 895,6	107 895,6	107 895,6	100,0
Молодежная политика и оздоровление детей	07	07			4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	100,0
Мероприятия по проведению оздоровительной кампании детей	07	07	4320000		4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	100,0
Оздоровление детей	07	07	4320200		4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	100,0
Межбюджетные трансферты	07	07	4320200	500	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	100,0
Субсидии	07	07	4320200	520	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	100,0
Субсидии, за исключением субсидий на софинансирование объектов капитального строительства государственной собственности и муниципальной собственности	07	07	4320200	521	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	4 600 000,0	100,0
Здравоохранение	09				806 187,5	806 187,5	806 187,5	806 187,5	100,0
Стационарная медицинская помощь	09	01			804 087,5	804 087,5	804 087,5	804 087,5	100,0
Прикладные научные исследования и разработки	09	01	0810000		41 716,4	41 716,4	41 716,4	41 716,4	100,0
Обеспечение деятельности (оказание услуг) подведомственных учреждений	09	01	0819900		41 716,4	41 716,4	41 716,4	41 716,4	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	09	01	0819900	600	41 716,4	41 716,4	41 716,4	41 716,4	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям	09	01	0819900	610	41 716,4	41 716,4	41 716,4	41 716,4	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)	09	01	0819900	611	40 569,9	40 569,9	40 569,9	40 569,9	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели	09	01	0819900	612	1 146,5	1 146,5	1 146,5	1 146,5	100,0
Больницы, клиники, госпитали, медико-санитарные части	09	01	4700000		514 603,8	514 603,8	514 603,8	514 603,8	100,0
Высокотехнологичные виды медицинской помощи	09	01	4700200		62 130,0	62 130,0	62 130,0	62 130,0	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	09	01	4700200	600	62 130,0	62 130,0	62 130,0	62 130,0	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям	09	01	4700200	610	62 130,0	62 130,0	62 130,0	62 130,0	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели	09	01	4700200	612	62 130,0	62 130,0	62 130,0	62 130,0	100,0
Обеспечение деятельности (оказание услуг) подведомственных учреждений	09	01	4709900		452 473,8	452 473,8	452 473,8	452 473,8	100,0

Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	09	01	4709900	600	452 473,8	452 473,8	452 473,8	452 473,8	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям	09	01	4709900	610	452 473,8	452 473,8	452 473,8	452 473,8	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)	09	01	4709900	611	449 486,8	449 486,8	449 486,8	449 486,8	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели	09	01	4709900	612	2 987,0	2 987,0	2 987,0	2 987,0	100,0
Медико-социальная экспертная комиссия	09	01	5000000		247 767,3	247 767,3	247 767,3	247 767,3	100,0
Обеспечение деятельности (оказание услуг) подведомственных учреждений	09	01	5009900		247 767,3	247 767,3	247 767,3	247 767,3	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	09	01	5009900	600	247 767,3	247 767,3	247 767,3	247 767,3	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям	09	01	5009900	610	247 767,3	247 767,3	247 767,3	247 767,3	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)	09	01	5009900	611	175 457,3	175 457,3	175 457,3	175 457,3	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели	09	01	5009900	612	72 310,0	72 310,0	72 310,0	72 310,0	100,0
Другие вопросы в области здравоохранения	09	09			2 100,0	2 100,0	2 100,0	2 100,0	100,0
Федеральные целевые программы	09	09	1000000		0,0	0,0	0,0	0,0	
Государственная программа РФ «Доступная среда» на 2011 - 2015 гг.	09	09	1009000		0,0	0,0	0,0	0,0	
Бюджетные инвестиции	09	09	1009000	400	0,0	0,0	0,0	0,0	
Бюджетные инвестиции в объекты государственной собственности федеральным государственным учреждениям	09	09	1009000	410	0,0	0,0	0,0	0,0	
Бюджетные инвестиции в объекты государственной собственности бюджетным учреждениям вне рамок государственного оборонного заказа	09	09	1009000	413	0,0	0,0	0,0	0,0	
Государственная программа по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом	09	09	1310000		2 100,0	2 100,0	2 100,0	2 100,0	100,0
Переселение в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом	09	09	1310100		2 100,0	2 100,0	2 100,0	2 100,0	100,0
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	09	09	1310100	200	2 100,0	2 100,0	2 100,0	2 100,0	100,0

Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	09	09	1310100	240	2 100,0	2 100,0	2 100,0	2 100,0	100,0
Закупка товаров, работ, услуг в сфере информационно-коммуникационных технологий	09	09	1310100	242	2 100,0	2 100,0	2 100,0	2 100,0	100,0
Социальная политика	10				37 663 925,1	37 660 051,6	37 511 093,2	36 932 987,4	98,5
Пенсионное обеспечение	10	01			6 218 032,3	6 218 032,3	6 218 032,3	6 176 081,4	99,3
Пенсии	10	01	4900000		6 218 032,3	6 218 032,3	6 218 032,3	6 176 081,4	99,3
Выплата региональной доплаты к пенсии	10	01	4900400		6 218 032,3	6 218 032,3	6 218 032,3	6 176 081,4	99,3
Межбюджетные трансферты	10	01	4900400	500	6 218 032,3	6 218 032,3	6 218 032,3	6 176 081,4	99,3
Иные межбюджетные трансферты	10	01	4900400	540	6 218 032,3	6 218 032,3	6 218 032,3	6 176 081,4	99,3
Социальное обслуживание населения	10	02			7 827 710,1	7 827 710,1	7 824 848,5	7 655 434,4	97,8
Информационные технологии и связь	10	02	3300000		314 378,2	314 378,2	314 378,2	287 342,4	91,4
Отдельные мероприятия в области информационно-коммуникационных технологий и связи	10	02	3300200		314 378,2	314 378,2	314 378,2	287 342,4	91,4
Прочие мероприятия в области информационно-коммуникационных технологий и связи	10	02	3300212		314 378,2	314 378,2	314 378,2	287 342,4	91,4
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	02	3300212	200	314 378,2	314 378,2	314 378,2	287 342,4	91,4
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	02	3300212	240	314 378,2	314 378,2	314 378,2	287 342,4	91,4
Закупка товаров, работ, услуг в сфере информационно-коммуникационных технологий	10	02	3300212	242	314 378,2	314 378,2	314 378,2	287 342,4	91,4
Медико-социальная экспертная комиссия	10	02	5000000		7 029 920,9	7 029 920,9	7 027 407,4	7 026 207,5	100,0
Ежемесячная денежная выплата по оплате жилых помещений, отопления и освещения медицинским и фармацевтическим работникам федеральных государственных учреждений, подведомственных федеральным органам исполнительной власти	10	02	5006000		6 379,2	6 379,2	3 885,6	3 885,6	100,0
Расходы на выплаты персоналу в целях обеспечения выполнения функций государственными органами, казенными учреждениями, органами управления государственными внебюджетными фондами	10	02	5006000	100	6 379,2	6 379,2	3 885,6	3 885,6	100,0
Расходы на выплаты персоналу казенных учреждений	10	02	5006000	110	6 379,2	6 379,2	3 885,6	3 885,6	100,0
Иные выплаты персоналу, за исключением фонда оплаты труда	10	02	5006000	112	6 379,2	6 379,2	3 885,6	3 885,6	100,0
Обеспечение деятельности (оказание услуг) подведомственных учреждений	10	02	5009900		7 023 541,7	7 023 541,7	7 023 521,8	7 023 521,8	100,0

Расходы на выплаты персоналу в целях обеспечения выполнения функций государственными органами, казенными учреждениями, органами управления государственными внебюджетными фондами	10	02	5009900	100	5 291 307,8	5 291 307,8	5 291 307,8	5 291 307,8	100,0
Расходы на выплаты персоналу казенных учреждений	10	02	5009900	110	5 291 307,8	5 291 307,8	5 291 307,8	5 291 307,8	100,0
Фонд оплаты труда и страховые взносы	10	02	5009900	111	5 187 107,5	5 187 107,5	5 187 107,5	5 187 107,5	100,0
Иные выплаты персоналу, за исключением фонда оплаты труда	10	02	5009900	112	104 200,3	104 200,3	104 200,3	104 200,3	100,0
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	02	5009900	200	1 677 583,1	1 677 583,1	1 677 583,1	1 677 583,1	100,0
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	02	5009900	240	1 677 583,1	1 677 583,1	1 677 583,1	1 677 583,1	100,0
Закупка товаров, работ, услуг в сфере информационно-коммуникационных технологий	10	02	5009900	242	200 676,4	200 676,4	200 676,4	200 676,4	100,0
Закупка товаров, работ, услуг в целях капитального ремонта государственного имущества	10	02	5009900	243	27 186,6	27 186,6	27 186,6	27 186,6	100,0
Прочая закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	02	5009900	244	1 449 720,1	1 449 720,1	1 449 720,1	1 449 720,1	100,0
Иные бюджетные ассигнования	10	02	5009900	800	54 650,8	54 650,8	54 630,9	54 630,9	100,0
Исполнение судебных актов	10	02	5009900	830	1 017,9	1 017,9	998,0	998,0	100,0
Исполнение судебных актов Российской Федерации и мировых соглашений по возмещению вреда, причиненного в результате незаконных действий (бездействия) органов государственной власти (государственных органов) либо должностных лиц этих органов, а также в результате деятельности казенных учреждений	10	02	5009900	831	1 017,9	1 017,9	998,0	998,0	100,0
Уплата налогов, сборов и иных платежей	10	02	5009900	850	53 632,9	53 632,9	53 632,9	53 632,9	100,0
Уплата налога на имущество организаций и земельного налога	10	02	5009900	851	44 763,5	44 763,5	44 763,5	44 763,5	100,0
Уплата прочих налогов, сборов и иных платежей	10	02	5009900	852	8 869,4	8 869,4	8 869,4	8 869,4	100,0
Дома-интернаты для престарелых и инвалидов	10	02	5010000		265 144,9	265 144,9	265 144,9	263 945,0	99,5
Обеспечение деятельности (оказание услуг) подведомственных учреждений	10	02	5019900		265 144,9	265 144,9	265 144,9	263 945,0	99,5
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	10	02	5019900	600	265 144,9	265 144,9	265 144,9	263 945,0	99,5
Субсидии бюджетным учреждениям	10	02	5019900	610	265 144,9	265 144,9	265 144,9	263 945,0	99,5
Субсидии бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение	10	02	5019900	611	206 107,4	206 107,4	206 107,4	204 907,5	99,4

работ)									
Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели	10	02	5019900	612	59 037,5	59 037,5	59 037,5	59 037,5	100,0
Учреждения по обучению инвалидов	10	02	5020000		51 167,0	51 167,0	50 819,0	50 819,0	100,0
Обеспечение деятельности (оказание услуг) подведомственных учреждений	10	02	5029900		51 167,0	51 167,0	50 819,0	50 819,0	100,0
Расходы на выплаты персоналу в целях обеспечения выполнения функций государственными органами, казенными учреждениями, органами управления государственными внебюджетными фондами	10	02	5029900	100	31 901,0	31 901,0	31 901,0	31 901,0	100,0
Расходы на выплаты персоналу казенных учреждений	10	02	5029900	110	31 901,0	31 901,0	31 901,0	31 901,0	100,0
Фонд оплаты труда и страховые взносы	10	02	5029900	111	31 644,4	31 644,4	31 644,4	31 644,4	100,0
Иные выплаты персоналу, за исключением фонда оплаты труда	10	02	5029900	112	256,6	256,6	256,6	256,6	100,0
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	02	5029900	200	17 005,2	17 005,2	16 657,2	16 657,2	100,0
Закупка товаров, работ и услуг для обеспечения специальным топливом и горюче-смазочными материалами, продовольственного и вещевого обеспечения органов в сфере национальной безопасности, правоохранительной деятельности и обороны	10	02	5029900	220	348,0	348,0	0,0	0,0	
Продовольственное обеспечение вне рамок государственного оборонного заказа	10	02	5029900	224	348,0	348,0	0,0	0,0	
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	02	5029900	240	16 657,2	16 657,2	16 657,2	16 657,2	100,0
Закупка товаров, работ, услуг в целях капитального ремонта государственного имущества	10	02	5029900	243	5 023,3	5 023,3	5 023,3	5 023,3	100,0
Прочая закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	02	5029900	244	11 633,9	11 633,9	11 633,9	11 633,9	100,0
Социальное обеспечение и иные выплаты населению	10	02	5029900	300	2 053,7	2 053,7	2 053,7	2 053,7	100,0
Социальные выплаты гражданам, кроме публичных нормативных социальных выплат	10	02	5029900	320	187,8	187,8	187,8	187,8	100,0
Пособия и компенсации гражданам и иные социальные выплаты, кроме публичных нормативных обязательств	10	02	5029900	321	187,8	187,8	187,8	187,8	100,0
Стипендии	10	02	5029900	340	1 865,9	1 865,9	1 865,9	1 865,9	100,0
Иные бюджетные ассигнования	10	02	5029900	800	207,1	207,1	207,1	207,1	100,0
Уплата налогов, сборов и иных платежей	10	02	5029900	850	207,1	207,1	207,1	207,1	100,0
Уплата налога на имущество организаций и земельного налога	10	02	5029900	851	163,6	163,6	163,6	163,6	100,0

Уплата прочих налогов, сборов и иных платежей	10	02	5029900	852	43,5	43,5	43,5	43,5	100,0
Социальная помощь	10	02	5050000		23 323,7	23 323,7	23 323,6	23 323,6	100,0
Закон РФ от 19.02.1993 г. № 4520-1 "О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях"	10	02	5051000		23 323,7	23 323,7	23 323,6	23 323,6	100,0
Компенсация расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно лицам, работающим в организациях, финансируемых из федерального бюджета, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях	10	02	5051002		23 323,7	23 323,7	23 323,6	23 323,6	100,0
Расходы на выплаты персоналу в целях обеспечения выполнения функций государственными органами, казенными учреждениями, органами управления государственными внебюджетными фондами	10	02	5051002	100	23 323,7	23 323,7	23 323,6	23 323,6	100,0
Расходы на выплаты персоналу казенных учреждений	10	02	5051002	110	23 323,7	23 323,7	23 323,6	23 323,6	100,0
Иные выплаты персоналу, за исключением фонда оплаты труда	10	02	5051002	112	23 323,7	23 323,7	23 323,6	23 323,6	100,0
Реализация государственных функций в области социальной политики	10	02	5140000		143 775,4	143 775,4	143 775,4	143 775,4	100,0
Субсидии стационарам сложного протезирования на оплату дней пребывания инвалидов в стационарах	10	02	5140200		143 775,4	143 775,4	143 775,4	143 775,4	100,0
Иные бюджетные ассигнования	10	02	5140200	800	143 775,4	143 775,4	143 775,4	143 775,4	100,0
Субсидии юридическим лицам (кроме государственных учреждений) и физическим лицам - производителям товаров, работ, услуг	10	02	5140200	810	143 775,4	143 775,4	143 775,4	143 775,4	100,0
Социальное обеспечение населения	10	03			18 474 186,3	18 470 312,8	18 470 312,8	18 405 537,9	99,6
Федеральные целевые программы	10	03	1000000		30 000,0	30 000,0	30 000,0	30 000,0	100,0
Федеральная целевая программа «Жилище» на 2011 - 2015 гг.	10	03	1008800		30 000,0	30 000,0	30 000,0	30 000,0	100,0
Мероприятия по обеспечению жильем отдельных категорий граждан	10	03	1008850		30 000,0	30 000,0	30 000,0	30 000,0	100,0
Мероприятия по обеспечению жильем федеральных государственных гражданских служащих	10	03	1008851		30 000,0	30 000,0	30 000,0	30 000,0	100,0
Социальное обеспечение и иные выплаты населению	10	03	1008851	300	30 000,0	30 000,0	30 000,0	30 000,0	100,0
Социальные выплаты гражданам, кроме публичных нормативных социальных выплат	10	03	1008851	320	30 000,0	30 000,0	30 000,0	30 000,0	100,0
Субсидии гражданам на приобретение жилья	10	03	1008851	322	30 000,0	30 000,0	30 000,0	30 000,0	100,0
Социальная помощь	10	03	5050000		18 405 627,0	18 401 753,5	18 401 753,5		0,0

Федеральный закон от 24.11.1995 г. № 181-ФЗ «О социальной защите инвалидов в Российской Федерации»	10	03	5050200		9 683 628,6	9 683 628,6	9 683 628,6	9 683 628,6	100,0
Обеспечение инвалидов техническими средствами реабилитации, включая изготовление и ремонт протезно-ортопедических изделий	10	03	5050201		9 683 628,6	9 683 628,6	9 683 628,6	9 683 628,6	100,0
Межбюджетные трансферты	10	03	5050201	500	9 683 628,6	9 683 628,6	9 683 628,6	9 683 628,6	100,0
Субвенции	10	03	5050201	530	9 683 628,6	9 683 628,6	9 683 628,6	9 683 628,6	100,0
Федеральный закон от 17.07.1999 г. № 178-ФЗ «О государственной социальной помощи»	10	03	5050300		6 357 048,8	6 357 048,8	6 357 048,8	6 357 048,8	100,0
Оказание государственной социальной помощи отдельным категориям граждан в части оплаты санаторно-курортного лечения, а также проезда на междугородном транспорте к месту лечения и обратно	10	03	5050301		2 303 796,4	2 303 796,4	2 303 796,4	2 303 796,4	100,0
Межбюджетные трансферты	10	03	5050301	500	2 303 796,4	2 303 796,4	2 303 796,4	2 303 796,4	100,0
Субвенции	10	03	5050301	530	2 303 796,4	2 303 796,4	2 303 796,4	2 303 796,4	100,0
Оказание государственной социальной помощи отдельным категориям граждан по проезду на транспорте пригородного сообщения	10	03	5050303		4 053 252,4	4 053 252,4	4 053 252,4	4 053 252,4	100,0
Социальное обеспечение и иные выплаты населению	10	03	5050303	300	4 053 252,4	4 053 252,4	4 053 252,4	4 053 252,4	100,0
Социальные выплаты гражданам, кроме публичных нормативных социальных выплат	10	03	5050303	320	4 053 252,4	4 053 252,4	4 053 252,4	4 053 252,4	100,0
Приобретение товаров, работ, услуг в пользу граждан	10	03	5050303	323	4 053 252,4	4 053 252,4	4 053 252,4	4 053 252,4	100,0
Единовременное пособие беременной жене военнослужащего, проходящего военную службу по призыву, а также ежемесячное пособие на ребенка военнослужащего, проходящего военную службу по призыву	10	03	5051900		2 268 075,8	2 268 075,8	2 268 075,8	2 211 599,2	97,5
Межбюджетные трансферты	10	03	5051900	500	2 268 075,8	2 268 075,8	2 268 075,8	2 211 599,2	97,5
Субвенции	10	03	5051900	530	2 268 075,8	2 268 075,8	2 268 075,8	2 211 599,2	97,5
Постановление Правительства Российской Федерации от 4 августа 2006 года № 472 "О финансировании ежемесячных компенсационных выплат нетрудоустроенным женщинам, имеющим детей в возрасте до 3 лет, уволенным в связи с ликвидацией организации"	10	03	5052600		3 873,5	0,0	0,0	2 831,8	
Компенсации женщинам, имеющим детей в возрасте до трех лет, уволенным в связи с ликвидацией организации	10	03	5052601		3 873,5	0,0	0,0	2 831,8	
Социальное обеспечение и иные выплаты населению	10	03	5052601	300	3 873,5	0,0	0,0	2 831,8	
Публичные нормативные социальные выплаты гражданам	10	03	5052601	310	3 873,5	0,0	0,0	2 831,8	

Пособия и компенсации по публичным нормативным обязательствам	10	03	5052601	313	3 873,5	0,0	0,0	2 831,8	
Обеспечение инвалидов транспортными средствами	10	03	5052800		2 000,3	2 000,3	2 000,3	0,0	0,0
Социальное обеспечение и иные выплаты населению	10	03	5052800	300	2 000,3	2 000,3	2 000,3	0,0	0,0
Социальные выплаты гражданам, кроме публичных нормативных социальных выплат	10	03	5052800	320	2 000,3	2 000,3	2 000,3	0,0	0,0
Приобретение товаров, работ, услуг в пользу граждан	10	03	5052800	323	2 000,3	2 000,3	2 000,3	0,0	0,0
Выплаты инвалидам компенсаций страховых премий по договорам обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств	10	03	5054500		91 000,0	91 000,0	91 000,0	89 863,9	98,8
Межбюджетные трансферты	10	03	5054500	500	91 000,0	91 000,0	91 000,0	89 863,9	98,8
Субвенции	10	03	5054500	530	91 000,0	91 000,0	91 000,0	89 863,9	98,8
Мероприятия в области государственной семейной политики	10	03	5070000		10 000,0	10 000,0	10 000,0	2 718,1	27,2
Единовременное денежное поощрение при награждении орденом "Родительская слава"	10	03	5070100		10 000,0	10 000,0	10 000,0	2 718,1	27,2
Межбюджетные трансферты	10	03	5070100	500	10 000,0	10 000,0	10 000,0	2 718,1	27,2
Иные межбюджетные трансферты	10	03	5070100	540	10 000,0	10 000,0	10 000,0	2 718,1	27,2
Мероприятия по борьбе с беспризорностью, по опеке и попечительству	10	03	5110000		28 559,3	28 559,3	28 559,3	27 847,5	97,5
Перевозка несовершеннолетних, самовольно ушедших из семей, детских домов, школ-интернатов, специальных учебно-воспитательных и иных детских учреждений	10	03	5110200		28 559,3	28 559,3	28 559,3	27 847,5	97,5
Межбюджетные трансферты	10	03	5110200	500	28 559,3	28 559,3	28 559,3	27 847,5	97,5
Субвенции	10	03	5110200	530	28 559,3	28 559,3	28 559,3	27 847,5	97,5
Реализация государственных функций в области социальной политики	10	03	5140000		0,0	0,0	0,0	0,0	
Единовременная денежная выплата медицинским и фармацевтическим работникам федеральных учреждений государственной системы здравоохранения	10	03	5144500		0,0	0,0	0,0	0,0	
Социальное обеспечение и иные выплаты населению	10	03	5144500	300	0,0	0,0	0,0	0,0	
Социальные выплаты гражданам, кроме публичных нормативных социальных выплат	10	03	5144500	320	0,0	0,0	0,0	0,0	
Пособия и компенсации гражданам и иные социальные выплаты, кроме публичных нормативных обязательств	10	03	5144500	321	0,0	0,0	0,0	0,0	

Прикладные научные исследования в области социальной политики	10	05			143 825,7	143 825,7	143 825,7	132 585,7	92,2
Прикладные научные исследования и разработки	10	05	0810000		136 545,7	136 545,7	136 545,7	131 635,7	96,4
Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по государственным контрактам	10	05	0816900		15 000,0	15 000,0	15 000,0	10 090,0	67,3
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	05	0816900	200	15 000,0	15 000,0	15 000,0	10 090,0	67,3
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	05	0816900	240	15 000,0	15 000,0	15 000,0	10 090,0	67,3
Прочая закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	05	0816900	244	15 000,0	15 000,0	15 000,0	10 090,0	67,3
Обеспечение деятельности (оказание услуг) подведомственных учреждений	10	05	0819900		121 545,7	121 545,7	121 545,7	121 545,7	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	10	05	0819900	600	121 545,7	121 545,7	121 545,7	121 545,7	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям	10	05	0819900	610	121 545,7	121 545,7	121 545,7	121 545,7	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)	10	05	0819900	611	85 017,1	85 017,1	85 017,1	85 017,1	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели	10	05	0819900	612	36 528,6	36 528,6	36 528,6	36 528,6	100,0
Федеральные целевые программы	10	05	1000000		7 280,0	7 280,0	7 280,0	950,0	13,0
Государственная программа РФ «Доступная среда» на 2011 - 2015 гг.	10	05	1009000		7 280,0	7 280,0	7 280,0	950,0	13,0
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	05	1009000	200	7 280,0	7 280,0	7 280,0	950,0	13,0
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	05	1009000	240	7 280,0	7 280,0	7 280,0	950,0	13,0
Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы	10	05	1009000	241	7 280,0	7 280,0	7 280,0	950,0	13,0
Другие вопросы в области социальной политики	10	06			5 000 170,7	5 000 170,7	4 854 073,9	4 563 348,0	94,0
Руководство и управление в сфере установленных функций	10	06	0010000		588 017,1	588 017,1	588 017,1	441 227,7	75,0
Центральный аппарат	10	06	0010400		587 986,9	587 986,9	587 986,9	441 227,7	75,0
Расходы на выплаты персоналу в целях обеспечения выполнения функций государственными органами, казенными учреждениями, органами управления государственными внебюджетными фондами	10	06	0010400	100	278 990,0	278 990,0	278 990,0	240 978,3	86,4
Расходы на выплаты персоналу государственных органов	10	06	0010400	120	278 990,0	278 990,0	278 990,0	240 978,3	86,4
Фонд оплаты труда и страховые взносы	10	06	0010400	121	243 447,7	243 447,7	243 447,7	229 940,3	94,5
Иные выплаты персоналу, за исключением фонда оплаты труда	10	06	0010400	122	35 542,3	35 542,3	35 542,3	11 038,0	31,1

Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	06	0010400	200	308 996,9	308 996,9	308 996,9	200 249,4	64,8
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	06	0010400	240	308 996,9	308 996,9	308 996,9	200 249,4	64,8
Закупка товаров, работ, услуг в сфере информационно-коммуникационных технологий	10	06	0010400	242	155 669,1	155 669,1	155 669,1	109 007,5	70,0
Закупка товаров, работ, услуг в целях капитального ремонта государственного имущества	10	06	0010400	243	2 100,0	2 100,0	2 100,0	2 098,3	99,9
Прочая закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	06	0010400	244	151 227,8	151 227,8	151 227,8	89 143,6	58,9
Выплаты независимым экспертам	10	06	0010800		30,2	30,2	30,2	0,0	0,0
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	06	0010800	200	30,2	30,2	30,2	0,0	0,0
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	06	0010800	240	30,2	30,2	30,2	0,0	0,0
Прочая закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	06	0010800	244	30,2	30,2	30,2	0,0	0,0
Учреждения по обеспечению хозяйственного обслуживания	10	06	0930000		103 796,5	103 796,5	103 796,5	102 019,7	98,3
Обеспечение деятельности (оказание услуг) подведомственных учреждений	10	06	0939900		103 796,5	103 796,5	103 796,5	102 019,7	98,3
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	10	06	0939900	600	103 796,5	103 796,5	103 796,5	102 019,7	98,3
Субсидии бюджетным учреждениям	10	06	0939900	610	103 796,5	103 796,5	103 796,5	102 019,7	98,3
Субсидии бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)	10	06	0939900	611	88 264,1	88 264,1	88 264,1	88 264,1	100,0
Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели	10	06	0939900	612	15 532,4	15 532,4	15 532,4	13 755,6	88,6
Федеральные целевые программы	10	06	1000000		1 883 175,1	1 883 175,1	1 883 175,1	1 741 380,4	92,5
Федеральная целевая программа «Юг России (2008 - 2013 гг.)»	10	06	1004800		68 000,0	68 000,0	68 000,0	68 000,0	100,0
Реализация мероприятий Федеральной целевой программы «Юг России (2008 - 2013 гг.)»	10	06	1004899		68 000,0	68 000,0	68 000,0	68 000,0	100,0
Межбюджетные трансферты	10	06	1004899	500	68 000,0	68 000,0	68 000,0	68 000,0	100,0
Субсидии	10	06	1004899	520	68 000,0	68 000,0	68 000,0	68 000,0	100,0
Субсидии на софинансирование объектов капитального строительства государственной (муниципальной) собственности	10	06	1004899	522	68 000,0	68 000,0	68 000,0	68 000,0	100,0
Федеральная целевая программа "Социально-экономическое развитие	10	06	1007200		388 345,1	388 345,1	388 345,1	388 345,1	100,0

Чеченской Республики на 2008 - 2012 годы"									
Межбюджетные трансферты	10	06	1007200	500	388 345,1	388 345,1	388 345,1	388 345,1	100,0
Субсидии	10	06	1007200	520	388 345,1	388 345,1	388 345,1	388 345,1	100,0
Субсидии на софинансирование объектов капитального строительства государственной (муниципальной) собственности	10	06	1007200	522	388 345,1	388 345,1	388 345,1	388 345,1	100,0
Государственная программа РФ «Доступная среда» на 2011 - 2015 гг.	10	06	1009000		1 426 830,0	1 426 830,0	1 426 830,0	1 285 035,3	90,1
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	06	1009000	200	541 840,0	541 840,0	541 840,0	400 045,3	73,8
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	06	1009000	240	541 840,0	541 840,0	541 840,0	400 045,3	73,8
Закупка товаров, работ, услуг в сфере информационно-коммуникационных технологий	10	06	1009000	242	15 000,0	15 000,0	15 000,0	9 800,0	65,3
Прочая закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	06	1009000	244	526 840,0	526 840,0	526 840,0	390 245,3	74,1
Межбюджетные трансферты	10	06	1009000	500	791 460,0	791 460,0	791 460,0	791 460,0	100,0
Субсидии	10	06	1009000	520	791 460,0	791 460,0	791 460,0	791 460,0	100,0
Субсидии, за исключением субсидий на софинансирование объектов капитального строительства государственной собственности и муниципальной собственности	10	06	1009000	521	791 460,0	791 460,0	791 460,0	791 460,0	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	10	06	1009000	600	93 530,0	93 530,0	93 530,0	93 530,0	100,0
Субсидии некоммерческим организациям (за исключением государственных учреждений)	10	06	1009000	630	93 530,0	93 530,0	93 530,0	93 530,0	100,0
Бюджетные инвестиции в объекты капитального строительства, не включенные в целевые программы	10	06	1020000		172 704,7	172 704,7	26 607,9	26 607,9	100,0
Бюджетные инвестиции в объекты капитального строительства государственной собственности субъектов Российской Федерации (объекты капитального строительства собственности муниципальных образований)	10	06	1020100		23 560,0	23 560,0	23 560,0	23 560,0	100,0
Бюджетные инвестиции в объекты капитального строительства государственной собственности субъектов Российской Федерации	10	06	1020101		23 560,0	23 560,0	23 560,0	23 560,0	100,0
Межбюджетные трансферты	10	06	1020101	500	23 560,0	23 560,0	23 560,0	23 560,0	100,0
Субсидии	10	06	1020101	520	23 560,0	23 560,0	23 560,0	23 560,0	100,0
Субсидии на софинансирование объектов капитального строительства государственной (муниципальной) собственности	10	06	1020101	522	23 560,0	23 560,0	23 560,0	23 560,0	100,0

Строительство объектов общегражданского назначения	10	06	1020200		149 144,7	149 144,7	3047,9	3047,9	100,0
Строительство объектов социального и производственного комплексов, в том числе объектов общегражданского назначения, жилья, инфраструктуры	10	06	1020201		149 144,7	149 144,7	3047,9	3047,9	100,0
Бюджетные инвестиции	10	06	1020201	400	149 144,7	149 144,7	3047,9	3047,9	100,0
Бюджетные инвестиции в объекты государственной собственности федеральным государственным учреждениям	10	06	1020201	410	149 144,7	149 144,7	3047,9	3047,9	100,0
Бюджетные инвестиции в объекты государственной собственности бюджетным учреждениям вне рамок государственного оборонного заказа	10	06	1020201	413	149 144,7	149 144,7	3047,9	3047,9	100,0
Реализация государственных функций в области социальной политики	10	06	5140000		2 229 477,3	2 229 477,3	2 229 477,3	2 229 112,3	100,0
Мероприятия в области социальной политики	10	06	5140100		15 050,0	15 050,0	15 050,0	14 685,0	97,6
Закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	06	5140100	200	15 050,0	15 050,0	15 050,0	14 685,0	97,6
Иные закупки товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	06	5140100	240	15 050,0	15 050,0	15 050,0	14 685,0	97,6
Прочая закупка товаров, работ и услуг для государственных нужд	10	06	5140100	244	15 050,0	15 050,0	15 050,0	14 685,0	97,6
Субсидии на государственную поддержку общероссийских общественных организаций инвалидов	10	06	5140400		950 000,0	950 000,0	950 000,0	950 000,0	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	10	06	5140400	600	950 000,0	950 000,0	950 000,0	950 000,0	100,0
Субсидии некоммерческим организациям (за исключением государственных учреждений)	10	06	5140400	630	950 000,0	950 000,0	950 000,0	950 000,0	100,0
Субсидии отдельным общественным организациям и иным некоммерческим объединениям	10	06	5140500		752 598,3	752 598,3	752 598,3	752 598,3	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	10	06	5140500	600	752 598,3	752 598,3	752 598,3	752 598,3	100,0
Субсидии некоммерческим организациям (за исключением государственных учреждений)	10	06	5140500	630	752 598,3	752 598,3	752 598,3	752 598,3	100,0
Субсидии федеральным государственным унитарным протезно-ортопедическим предприятиям на возмещение убытков, связанных с реализацией протезно-ортопедических изделий и услуг по протезированию по ценам ниже себестоимости	10	06	5140600		11 829,0	11 829,0	11 829,0	11 829,0	100,0
Иные бюджетные ассигнования	10	06	5140600	800	11 829,0	11 829,0	11 829,0	11 829,0	100,0
Субсидии юридическим лицам (кроме государственных учреждений) и	10	06	5140600	810	11 829,0	11 829,0	11 829,0	11 829,0	100,0

физическим лицам - производителям товаров, работ, услуг									
Разработка и реализация комплекса мер по оказанию поддержки детям, оказавшимся в трудной жизненной ситуации	10	06	5140800		500 000,0	500 000,0	500 000,0	500 000,0	100,0
Предоставление субсидий федеральным бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям	10	06	5140800	600	500 000,0	500 000,0	500 000,0	500 000,0	100,0
Субсидии некоммерческим организациям (за исключением государственных учреждений)	10	06	5140800	630	500 000,0	500 000,0	500 000,0	500 000,0	100,0
Иные безвозмездные и безвозвратные перечисления	10	06	5200000		23 000,0	23 000,0	23 000,0	23 000,0	100,0
Финансовое обеспечение единовременного денежного поощрения лучших социальных работников	10	06	5202600		20 000,0	20 000,0	20 000,0	20 000,0	100,0
Социальное обеспечение и иные выплаты населению	10	06	5202600	300	20 000,0	20 000,0	20 000,0	20 000,0	100,0
Иные выплаты населению	10	06	5202600	360	20 000,0	20 000,0	20 000,0	20 000,0	100,0
Финансовое обеспечение единовременного денежного поощрения победителей всероссийского конкурса профессионального мастерства «Лучший по профессии»	10	06	5203100		3 000,0	3 000,0	3 000,0	3 000,0	100,0
Социальное обеспечение и иные выплаты населению	10	06	5203100	300	3 000,0	3 000,0	3 000,0	3 000,0	100,0
Иные выплаты населению	10	06	5203100	360	3 000,0	3 000,0	3 000,0	3 000,0	100,0
Межбюджетные трансферты общего характера бюджетам субъектов Российской Федерации и муниципальных образований	14				79 550,0	79 550,0	79 550,0	79 550,0	100,0
Прочие межбюджетные трансферты общего характера	14	03			79 550,0	79 550,0	79 550,0	79 550,0	100,0
Резервные фонды	14	03	0700000		79 550,0	79 550,0	79 550,0	79 550,0	100,0
Резервный фонд Президента Российской Федерации	14	03	0700200		79 550,0	79 550,0	79 550,0	79 550,0	100,0
Межбюджетные трансферты	14	03	0700200	500	79 550,0	79 550,0	79 550,0	79 550,0	100,0
Иные межбюджетные трансферты	14	03	0700200	540	79 550,0	79 550,0	79 550,0	79 550,0	100,0
Данные на 4 февраля 2013 года									
Источник: сайт http://www.rosmintrud.ru/ministry/budget/1									