

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЁТА В КАЗЁННЫХ, БЮДЖЕТНЫХ И АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Гутковская Е.А., канд. эконом. наук, доцент кафедры экономического анализа и учёта экономического факультета, Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарёва, г. Саранск

Кремчеева А. З., студентка 5 курса экономического факультета, Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарёва, г. Саранск

Статья посвящена анализу нового статуса государственных (муниципальных) учреждений, которые с 1 января 2011 г. делятся на автономные, бюджетные и казенные и переводятся со сметного принципа финансирования на формирование государственных заданий с обеспечением финансирования за счет субсидий.

Ключевые слова: автономное учреждение, бюджетное учреждение, государственные (муниципальные) учреждения, Единый план счетов, казенное учреждение.

В настоящее время в бюджетной сфере РФ продолжается масштабное реформирование, нацеленное на повышение эффективности её функционирования.

Федеральным законом от 08.05.2010 № 83-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений" (далее – Закон № 83-ФЗ) предусмотрена реорганизация в течение ближайших двух лет бюджетной сферы страны. Данным законом внесены революционные изменения, направленные на оптимизацию сети государственных и муниципальных учреждений: предполагается изменение статуса государственных учреждений, а также принципа их финансирования. Взамен сметного финансирования бюджетным и автономным учреждениям будут предоставляться субсидии на оказание государственных (муниципальных) услуг, что, в свою очередь, потребует совершенствования практики формирования государственных заданий.

Новые принципы финансового обеспечения направлены на создание условий и стимулов для сокращения внутренних издержек учреждений и привлечения ими внебюджетных источников, повышения эффективности и открытости их деятельности.

Реформа правового положения государственных (муниципальных) учреждений ставила целью решить две основные задачи:

1. Изменить правовое положение существующих бюджетных учреждений в сфере науки, образования, здравоохранения и культуры, способных функционировать на основе рыночных принципов.

2. Создать новый тип государственных (муниципальных) учреждений – казенное учреждение путем преобразования существующих бюджетных учреждений в отдельных сферах деятельности, таких как национальная оборона, обеспечение безопасности государства, психиатрическая помощь населению и других. Казенные учреждения реализуют отдельные полномочия государства, и введение рыночных принципов оказания государственных услуг в этих учреждениях нецелесообразно.

Ещё в бюджетном послании президента РФ Федеральному Собранию от 25 мая 2009 года «О бюджетной политике в 2010-2012 гг.» была поставлена задача совершенствования правового положения государственных (муниципальных) учреждений с целью повышения эффективности использования ресурсов в государственном секторе экономики.

Все государственные и муниципальные учреждения будут делиться на три типа: автономные, бюджетные и казенные. Нынешнее бюджетное учреждение в рамках нового правового регулирования типов учреждений становится казенным учреждением с небольшими модификациями.

Казенное учреждение определяется как государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных, (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы. В свою очередь, бюджетная смета определяется как смета казенного учреждения, устанавливающая в соответствии с классификацией расходов бюджетов лимиты бюджетных обязательств.

Казенное учреждение отвечает по своим обязательствам только находящимися в его распоряжении денежными средствами, полученными в рамках сметного финансирования. При недостаточности указанных денежных средств субсидиарную ответственность по обязательствам такого учреждения несет собственник его имущества. Также оно не вправе отчуждать либо иным способом распоряжаться имуществом без согласия собственника имущества, не имеет права предоставлять и получать кредиты (займы), приобретать ценные бумаги. Субсидии и бюджетные кредиты казенному учреждению не предоставляются. Казенное учреждение не вправе выступать учредителем (участником) юридических лиц.

Любые средства, полученные казенными учреждениями от приносящей доходы деятельности (которую они могут осуществлять только в случаях, предусмотренных их учредительными документами) поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации. В принципе, такая же норма была и по отношению к бюджетным учреждениям ранее, однако не везде

она исполнялась. К бюджетным ассигнованиям на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) законопроектом предлагается относить, в том числе, ассигнования на обеспечение выполнения функций казенных учреждений.

Единственное существенное отличие казенного учреждения от «бывших» бюджетных учреждений заключается в том, что они не, должны получать государственные (муниципальные) задания, тогда как согласно ст. 69.2 действующего Бюджетного кодекса РФ, «старые» бюджетные учреждения должны иметь такие задания.

Перечень казенных учреждений ограничен. В их число войдут разнообразные военные ведомства, следственные изоляторы, исправительные учреждения, психиатрические больницы, лепрозории, учреждения ряда федеральных ведомств, в т. ч. противопожарной, миграционной и таможенной служб, Федеральной службы безопасности и т. д.

Все остальные госучреждения получают статус автономных и так называемых новых бюджетных учреждений. Для этого вводится упрощенный порядок изменения типа государственного и муниципального учреждения, не требующий реорганизации и предусматривающий лишь внесение соответствующих изменений в учредительные документы.

Субсидиарная ответственность собственника имущества государственного (муниципального) учреждения сохраняется лишь для казенных учреждений. На бюджетные учреждения subsidiарная ответственность впредь не будет распространяться, также как и на автономные. То есть потенциально, при недостаточности средств на уплату каких-либо долгов (включая долги по оплате растущих огромными темпами коммунальных услуг), может быть обращено взыскание на имущество бюджетного учреждения (за исключением недвижимого имущества и имущества, отнесено к категории особо ценного движимого).

Бюджетным учреждением признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий соответственно органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах (п. 5 ст. 6 Закона № 83-ФЗ).

Новые бюджетные учреждения будут финансироваться на основе государственного задания в форме субсидии, а заключать крупные сделки смогут только с согласия учредителя (государства или региональной власти, муниципалитета). Сверх установленного государственного (муниципального) задания, а также в случаях, определенных федеральными законами, в пределах установленного государственного (муниципального) задания бюджетное учреждение вправе выполнять работы, оказывать услуги, относящиеся к его основным видам деятельности, предусмотренным его учредительным документом, для гра-

ждан и юридических лиц за плату и на одинаковых при оказании одних и тех же услуг условиях.

Однако, в отличие от автономного учреждения, такие субсидии могут поступать только на лицевой счет бюджетного учреждения, открытый в органе казначейства. Субсидии будут выделяться аналогично нынешнему сметному финансированию, с подразделением на различные коды и подкоды бюджетной классификации, которые по-прежнему будет определять Минфин России. Финансовое обеспечение выполнения муниципального задания (то есть формирование субсидии) должно будет осуществляться с учетом расходов на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за бюджетным учреждением учредителем или приобретенных бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества, расходов на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается соответствующее имущество, в том числе земельные участки.

Бюджетное учреждение также вправе осуществлять иные виды деятельности, не являющиеся основными видами деятельности, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствующие указанным целям, при условии, что такая деятельность указана в его учредительных документах. Доходы, полученные от приносящей доход деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение бюджетного учреждения.

Закон также лишает бюджетные учреждения права распоряжения недвижимым или особо ценным движимым имуществом, закрепленным за учреждением, а также тем имуществом, которое было приобретено за счет средств, выделенных учредителем на покупку такого имущества. Предполагается, что к бюджетным учреждениям будут отнесены медучреждения, школы, музеи, театры и другие государственные (муниципальные) учреждения.

Установлено, что бюджетное учреждение не может быть подвергнуто банкротству, но при накоплении долгов его руководитель может быть уволен.

Автономным учреждением - признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации 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.

Следует заметить, что определение автономного учреждения практически полностью совпадает с приведенным выше понятием бюджетного учреждения.

Создавая автономное учреждение, собственник имущества (Российская Федерация, субъект Российской Федерации или муниципальное образование), закрепляет за ним на праве оперативного управления недвижимое и особо ценное движимое имущество, необходимое автономному учреждению для осуще-

ствления целей, ради которых оно создано. При этом режим использования в рамках оперативного управления этого имущества совпадает с режимом, определенным для бюджетных учреждений: имуществом, закрепленным или приобретенным на средства собственника, автономное учреждение без согласия собственника распоряжаться не вправе.

Государственное (муниципальное) задание для автономного учреждения формируется и утверждается учредителем в соответствии с видами деятельности, отнесенными его уставом к основной деятельности. Финансовое обеспечение основной деятельности осуществляется в виде субсидий из соответствующего бюджета и иных не запрещенных федеральными законами источников.

Автономное учреждение имеет право открывать счета, как в органах казначейства, так и в кредитных организациях. Именно на эти счета должны перечисляться и средства бюджета в качестве финансового обеспечения деятельности учреждения.

Автономное учреждение избавляется от необходимости отчитываться перед государством по заработанным средствам, а также получает право распоряжаться всем своим имуществом, за исключением особо ценного. При этом государство избавляется от ответственности за такое учреждение.

Доходы автономного учреждения поступают в его самостоятельное распоряжение и используются им для достижения целей, ради которых оно создано. Собственник имущества автономного учреждения не имеет права на получение доходов от осуществления автономным учреждением деятельности и использования закрепленного за автономным учреждением имущества.

Другими словами, автономные учреждения – относительно новый тип государственных (муниципальных) учреждений в России, который характеризуется финансово-хозяйственной самостоятельностью и предполагает более открытый формат деятельности.

Из рассмотренных особенностей можно сделать вывод о том, что Закон № 83-ФЗ вводит новые правила функционирования для бюджетных учреждений, а также новый тип государственных и муниципальных учреждений в Российской Федерации – казенные. При этом те бюджетные учреждения, которые будут преобразованы в казенные, фактически останутся в прежнем статусе (сменив лишь название), а бюджетные учреждения по своему правовому статусу в значительной степени приблизятся к автономным учреждениям, то есть начнут финансироваться посредством субсидий и получают право самостоятельно распоряжаться средствами от приносящей доходы деятельности. По нашему мнению, основными преимуществами автономных учреждений являются следующие: самостоятельное распределение всех доходов, упрощенный контроль за расходованием средств со стороны казначейства, возможность осуществлять заимствования.

Основным объединяющим признаком для всех бюджетных учреждений является то, что учредителем такого учреждения могут быть только Российская Федерация, субъект Российской Федерации и муниципальное образование. Другим общим признаком для бюджетных учреждений является перечень ви-

дов деятельности, который учреждение вправе осуществлять в соответствии с целями, для достижения которых оно создано, и этот перечень должен содержаться в уставе. Также сохраняются ограничения на распоряжение имуществом бюджетного учреждения в зависимости от типа учреждения.

На данный момент большинство регионов приняло решение сохранить основную часть учреждений в статусе бюджетных. Однако существуют регионы, которые предпочли не торопиться с использованием новых возможностей, предоставляемых Федеральным законом № 83-ФЗ, и приняли решение о переводе большей части учреждений в статус казенных.

Переход к новым формам финансового обеспечения учреждений большинство регионов наметило на начало 2012 года, оставив 2011 год на подготовку и анализ изменившихся правил финансирования и формирования отчетности учреждений, осознавая, что новые правила взаимодействия с учреждениями существенно снизят уровень текущего контроля за их деятельностью, одновременно усилив требования к качеству последующего контроля.

Утвержденный тип учреждения будет влиять в итоге на особенности осуществления финансово-хозяйственной деятельности и организации бюджетного и бухгалтерского учета. В связи с этим Минфин РФ принял четыре нормативных акта, регулирующих специфику деятельности государственного (муниципального) учреждения в зависимости от его типа и отражающих особенности ведения бухгалтерского или бюджетного учета (приказ № 157н, приказ № 162н, приказ №174н, приказ №183н).

Появление указанных инструкция связано с проведением бюджетной реформы и с потребностями государства в более четкой информации о состоянии своих активов и обязательств, обеспечении прозрачности операций с государственными финансами. Кроме того, бюджетный учёт по ряду позиций стал приближаться к тем нормам, которые существуют в коммерческом учёте. Например, отсутствие жёстко прописанной формы бухгалтерского учёта, начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам, использование метода начисления при отражении доходов и определении финансового результата и др.

С 1 января 2011 года все государственные (муниципальные) учреждения должны вести учёт с применением Единого плана счетов (Инструкция № 157н). При этом осуществление бухгалтерского учёта субъектами учёта будет различаться применением соответствующих Инструкций (Инструкции №162н, №174н и №183н). Инструкцией №157н установлен 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.

Разделы Единого плана счетов дополнены новыми счетами, ранее не применявшимися в бюджетных организациях. В разделе «Нефинансовые активы»

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».

Изменения порядка учета нефинансовых активов продиктованы новшествами, внесенными Законом № 83-ФЗ в Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях». Так, если до внесения изменений бюджетное учреждение было не вправе распоряжаться закрепленным за ним в оперативное управление имуществом, то с 1 января 2011 года такие ограничения установлены только в отношении распоряжения особо ценным движимым имуществом, закрепленным за бюджетным учреждением собственником, или за счет средств, выделенных ему на приобретение такого имущества, а также недвижимым имуществом. Кроме того, с учетом изменений, внесенных законом в статью 665 Гражданского кодекса РФ, у бюджетного учреждения появилась возможность заключать договоры финансовой аренды (лизинга).

Обратим внимание на то, что оговорены особенности учета готовой продукции, товаров, торговой надбавки. Эти категории ранее в инструкциях по бюджетному учету не упоминались. Нормы новой Инструкции стали содержать:

- определения прямых затрат, накладных расходов, общехозяйственных расходов, издержек обращения;
- способы распределения накладных расходов и общехозяйственных расходов;
- вопросы организации учета затрат в учреждении.

Таким образом, как можно заметить, бюджетный учет все больше приближается к учету в коммерческих организациях.

Следует отметить, что основные различия в порядке применения планов счетов проявляются в части поступления и использования денежных средств. Казенные учреждения также будут использовать счет 130405000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовыми органами» в части бюджетной деятельности, корреспонденция по которому остается прежней. Однако бюджетные и автономные учреждения будут использовать только счета второго раздела «Финансовые активы». Бюджетное учреждение отражает поступление и расходование денежных средств по счету 020111000 «Средства на счетах бюджета в органе Федерального казначейства». Автономным организациям предоставлено право открывать счета либо в органах казначейства, либо в коммерческом банке. Следовательно, для них предусмотрено два счета — 020111000 «Средства

на счета бюджета в органе Федерального казначейства» и 020121000 «Средства на счетах бюджета в кредитной организации в рублях».

Для бюджетных и автономных учреждений в пятом разделе введено три счета 050600000 «Право на принятие обязательств», 050700000 «Утвержденный объем финансового обеспечения», 050800000 «Получено финансового обеспечения».

На основе Единого плана счетов и Инструкций учреждением разрабатывается и утверждается рабочий план счетов бухгалтерского учёта. Следует отметить, что в казённых учреждениях для ведения учёта будет разработан план счетов бюджетного учёта и инструкция по его применению, а в бюджетных и автономных – план счетов бухгалтерского учёта бюджетных и автономных учреждений соответственно и инструкции по их применению.

Счёт бухгалтерского учёта состоит из 26 разрядов. При этом для казенных и бюджетных учреждений в 24–26 разрядах отражаются коды классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ), для автономных – аналитический код поступлений, выбытий объектов учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности. Эти особенности связаны с тем, что казённые и бюджетные учреждения имеют большее бюджетное финансирование, нежели автономные.

В 19–23 разрядах номера счета Рабочего плана счетов отражается синтетический код счета Единого плана счетов. Вместо применяемых ранее четырех кодов вида финансового обеспечения (деятельности) будут использоваться девять.

Подводя итог, можно сделать вывод о том, что цель реформы государственных бюджетных учреждений – финансировать количество и качество государственных услуг, предоставляемых современному российскому обществу на основе рыночных принципов. По нашему мнению, государство создает новый правовой и финансовый механизм способный гибко и адекватно обеспечивать стремительно меняющиеся потребности нашего общества, в условиях масштабной модернизации страны. Иными словами финансовые ресурсы страны направляются на эффективное удовлетворение государственными учреждениями законных потребностей, как отдельного гражданина, так и всего общества в целом, а не на содержание государственными учреждениями самих себя. Все мы хорошо знаем и помним изживающий себя «затратный метод» бюджетного финансирования государственных учреждений, когда экономия в расходах государственного учреждения приводила к урезанию на следующий год его бюджетного финансирования.

С точки зрения решаемых задач бюджетные учреждения дифференцированы по степени имущественной и финансовой самостоятельности в рыночных условиях. Казенные учреждения в основном будут решать задачи обороноспособности и безопасности страны, поэтому они будут функционировать в условиях наибольшего контроля со стороны государства. Бюджетные учреждения предположительно будут решать задачи в рамках приоритетных национальных проектов и развития регионов. Наибольшей имущественной и финансовой са-

мостоятельностью будут обладать автономные бюджетные учреждения, которые должны решать задачи в сфере социального развития. Прежде всего, это образование, культура и спорт.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. Болдырев В. А. Новая типология государственных и муниципальных учреждений // В. А. Болдырев // Российская юстиция. – 2010. – N 10. – С. 62-65.
2. Гарнов Ю. И. Особенности перевода государственных (муниципальных) бюджетных учреждений на новый план счетов // Ю. И. Гарнов/ Бухгалтерский учёт в бюджетный и некоммерческих организациях. – №29 (283) . – 2011. – С. 2
3. Гришаев С. В. Совершенствование правового положения государственных (муниципальных) учреждений: (комментарий Федерального закона от 8 мая 2010 года N 83-ФЗ) // С. Гришаев / Хозяйство и право. – 2010. – N 8. – С. 16-24.
4. Жигалов Д. В. Автономные учреждения: актуальные вопросы деятельности / Д.В. Жигалов. – Москва : Фонд «Институт экономики города», 2010. – 118 с.
5. Кузнецов И. В. Теория и практика реформирования системы государственных (муниципальных) учреждений // И. В. Кузнецов / Современное право. – 2011. – N 1. – С. 24-27.

FEATURES OF THE ORGANIZATION OF THE ACCOUNT IN STATE, BUDGETARY AND INDEPENDENT ESTABLISHMENTS

Gutkovskaya E.A., PhD, Associate Professor of Chair of Economic Analysis and Accounting, Ogarev Mordovia State University, Saransk
Kremcheeva A. Z., the 5th year student of Department of Economics,
Ogarev Mordovia State University, Saransk

This article analyzes the new state government (municipal) institutions, which from January 1, 2011 are divided into autonomous, low cost and state-owned and converted from the estimated financing principle for the formation of state jobs from securing funding through grants.

Keywords: government (municipal) agencies, autonomous agencies, public institutions, state agencies, the Coherent plan of accounts