



УДК 657.0/.5  
ББК 65.052.2

## РЕФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЯХ КАК РЕЗУЛЬТАТ ИЗМЕНЕНИЯ ИХ ПРАВОВОГО И ИМУЩЕСТВЕННОГО ПОЛОЖЕНИЯ

*С.В. Солодова*

Изучены вопросы изменения правового и имущественного положения бюджетных учреждений в результате принятия 8 мая 2010 г. Федерального закона Российской Федерации № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений. Выявлена специфика финансового обеспечения, хозяйственной деятельности, имущественных прав и ответственности по обязательствам различных типов государственных (муниципальных) учреждений.

**Ключевые слова:** *государственные (муниципальные) учреждения, казенное учреждение, бюджетное учреждение, автономное учреждение, финансовое обеспечение, имущественные права.*

Проведение бюджетной реформы в Российской Федерации стало одной из основных причин корректировки порядка ведения учета в государственных (муниципальных) учреждениях. Вопросы исследования изменений, происходящих в системе бухгалтерского учета в бюджетной сфере, представляются в настоящих условиях достаточно актуальными.

В мае 2010 г. был принят Федеральный закон РФ № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» [1]. Большая часть его положений вступает в силу с 1 января 2011 г., но, учитывая масштабность перемен, предусмотрен переходный период до 1 июля 2012 года. Основная официальная причина, послужившая отправной точкой принятия нового закона, – несоответствие новых социально-экономических условий и старой системы бюджетных учреждений.

Основными целями закона являются [4]:

- повышение качества государственных (муниципальных) услуг, предоставляемых населению;
- создание стимула и мотивации для учреждений к эффективному использованию финансовых ресурсов и государственного (муниципального) имущества;
- установление новых норм, направленных на обеспечение прозрачности деятельности бюджетных учреждений;
- определение отчета о результатах деятельности и об использовании закрепленного за учреждением имущества, вместо существующей информации об исполнении сметы, предметом отчетности бюджетного учреждения;
- введение новых норм контроля за бюджетным учреждением, в том числе посредством контроля за финансовым состоянием (просроченной кредиторской задолженностью), за совершением крупной сделки, информацией о деятельности бюджетного учреждения, в том числе в части выполнении государственного задания, о результатах проведенных в отношении учреждения контрольных мероприятий.

Указанные цели, безусловно, представляются благими. Ни для кого не секрет, что качество услуг, предоставляемых населению ныне существующими бюджетными учреждениями, зачастую оставляет желать лучшего, а отчетность бюджетных учреждений не отражает эффективность использования бюджетных средств. Что касается стимула и мотивации к эффективному использованию финансовых ресурсов, то здесь надо отметить, что у учреждения в существующих условиях чаще отсутствует не столько мотивация, сколько возможность в какой-либо мере влиять как на направление использования средств, так и на эффективность данного использования.

В рамках достижения целей, определенных Законом 83-ФЗ от 08.05 2010 г., должны быть решены следующие задачи:

- создание предпосылок для повышения качества государственных и муниципальных услуг;
- внедрение элементов рыночности в деятельность государственных и муниципальных учреждений;
- переориентация внимания учреждений с обоснования потребности в бюджетных ресурсах и затем их освоения на максимальный учет интересов потребителей услуг;
- ускорение реструктуризации бюджетного сектора и формирование условий для более полной практической реализации подходов, заложенных в федеральном законодательстве об автономных учреждениях;
- активизация развития материальной базы государственных и муниципальных учреждений за счет более активного привлечения средств из внебюджетных источников финансирования;
- привлечение и удержание в бюджетной сфере высокопрофессиональных кадров;
- создание механизмов для переложения части ответственности за отраслевое развитие на руководителей государственных и муниципальных учреждений;
- обеспечение больших возможностей для ускоренного развития наиболее успешных государственных (муниципальных) учреждений [2].

Формулировка перечисленных задач впечатляет своей грандиозностью и всеобъемлющим характером. В то же время возникают отдельные вопросы, касающиеся воплощения в жизнь продекларированных задач.

*Внедрение элементов рыночности.*

В деятельность многих бюджетных учреждений рыночность внедрена уже в достаточно большом объеме. Собственно, только благодаря оказанию платных услуг населению многие бюджетные учреждения оказались в состоянии пережить период с середины 1990-х гг. по настоящее время.

*Переориентация внимания учреждений с обоснования потребности в бюджетных ресурсах и затем их освоения на максимальный учет интересов потребителей услуг.* Задача представляется достаточно спорной. Обоснование потребности в ресурсах представляет собой финансовую сторону деятельности учреждения, а учет интересов потребителей услуг – маркетинговую. Не вполне корректно противопоставление финансовой стороны деятельности маркетинговой. Кроме того, реальное воплощение в жизнь указанной задачи может привести к полной переориентации деятельности учреждения из социальной сферы – оказания услуг бесплатных, но необходимых населению, в том числе малообеспеченной его части, на оказание услуг, за которые будет готова платить наиболее обеспеченная часть общества.

*Создание механизмов для переложения части ответственности за отраслевое развитие на руководителей государственных и муниципальных учреждений.* Полностью соглашаясь с формулировкой данной задачи, хотелось бы отметить, что в ходе реализации реформ желательно не забывать о принципе, согласно которому мера свободы определяет и меру ответственности. Больше всего ответственности у тех, кто имеет максимальную свободу. Перекладывая ответственность за отраслевое развитие на руководителей учреждений, необходимо предоставить им и права, соответствующие возлагаемой ответственности.

Если рассматривать основную роль, которая возложена на Закон 83-ФЗ, то, исходя из текста документа, можно сделать обоснованное предположение, что принятый доку-

мент призван реализовать Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях», который, несмотря на достаточно долгое существование, не привел к результатам, ожидаемым законодателями.

Для решения задач, поставленных Законом 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений», предлагается:

1. Изменить правовое положение существующих бюджетных учреждений, в том числе:

- изменить механизмы финансового обеспечения бюджетных учреждений с расширенным объемом прав, переведя их с 1 января 2011 г. со сметного финансирования на субсидии в рамках выполнения государственного задания;
- предоставить право бюджетным учреждениям заниматься приносящей доходы деятельностью с поступлением доходов в самостоятельное распоряжение этих учреждений;
- устранить субсидиарную ответственность государства по обязательствам бюджетных учреждений с расширенным объемом прав;
- расширить права бюджетных учреждений по распоряжению любым закрепленным за учреждением движимым имуществом, за исключением особо ценного движимого имущества, перечень которого устанавливает орган публичной власти – учредитель соответствующего учреждения.

2. Создать новый тип государственных (муниципальных) учреждений – казенное учреждение, статус которого, по сути, совпадает с закрепленным в действующем законодательстве нынешним статусом бюджетного учреждения с дополнительным ограничением в виде зачисления с 2011 г. всех доходов, полученных от приносящей доходы деятельности, в соответствующий бюджет.

Возникает вопрос, какие из существующих бюджетных учреждений получают статус казенного? Предполагается, что в число казенных учреждений войдут:

а) управления объединений, управления соединений и воинских частей Вооруженных

сил Российской Федерации, военные комиссариаты, органы управления внутренними войсками, органы управления войсками гражданской обороны, соединения и воинские части внутренних войск, а также другие войска и воинские формирования;

б) следственные изоляторы уголовно-испытательной системы и исправительные учреждения, исполняющие наказания;

в) специализированные учреждения для несовершеннолетних, нуждающихся в социальной реабилитации;

г) учреждения Главного управления специальных программ Президента Российской Федерации, Государственной фельдъегерской службы Российской Федерации, Федеральной миграционной службы, Федеральной таможенной службы, Федерального космического агентства, Федеральной службы безопасности Российской Федерации, Службы внешней разведки Российской Федерации, Федеральной службы охраны Российской Федерации, Федеральной службы Российской Федерации по контролю за оборотом наркотиков;

д) психиатрические больницы (стационары) специализированного типа с интенсивным наблюдением, лепрозории и противочумные учреждения.

Рассматривая проблему изменений, предполагаемых в учете государственных (муниципальных) учреждений, необходимо отметить некоторые отличия, возникающие в правовом и имущественном положении учреждений различных типов в результате принятия Федерального закона № 83-ФЗ. В частности, необходимо отметить такие аспекты, как финансовое обеспечение; возможность открытия счетов; совершение различного характера сделок; распоряжение доходами от приносящей доход деятельности; имущественные права учреждений; ответственность по обязательствам.

Рассмотрим подробнее каждый из обозначенных аспектов.

**Финансовое обеспечение.** Одним из основных вопросов, возникающих в связи с принятием нового закона, становится вопрос финансового обеспечения.

**Казенное учреждение** находится в ведении соответствующего главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств,

который, в том числе, будет определять порядок утверждения бюджетных смет подведомственных казенных учреждений.

В свою очередь, бюджетная смета определяется в законе как смета казенного учреждения, устанавливающая в соответствии с классификацией расходов бюджетов лимиты бюджетных обязательств. Такие учреждения будут считаться распорядителями и получателями бюджетных средств.

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. Субсидии и бюджетные кредиты казенным учреждениям не предоставляются.

Финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания **бюджетным учреждением** осуществляется в виде субсидий из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации. Бюджетное учреждение вправе при выполнении государственного (муниципального) задания дополнительно использовать средства, полученные из иных предусмотренных законодательством Российской Федерации источников. Имеются в виду внебюджетные источники.

Учредитель осуществляет финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания 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 вправе осуществлять иные (от основных) виды деятельности, предусмотренные его учредительным документом, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано. Финансовое обеспечение такой деятельности бюджетного учреждения осуществ-

ляется за счет доходов от этой деятельности и иных не запрещенных федеральными законами источников.

Финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания **автономным учреждением** осуществляется в виде субсидий из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации [1].

**Возможность открытия счетов.** С момента введения Закона в действие казенные учреждения будут осуществлять операции с бюджетными средствами только через *лицевые счета*, открытые в соответствии с бюджетным законодательством в *Федеральном казначействе или финансовом органе субъекта РФ (муниципального образования)*.

Бюджетные учреждения будут осуществлять операции с находящимися в распоряжении средствами также через *лицевые счета, открываемые в Федеральном казначействе или финансовом органе субъекта РФ (муниципального образования)* в порядке, установленном бюджетным законодательством РФ. Остается открытым вопрос, смогут ли бюджетные учреждения открывать счета в кредитных организациях в целях ведения расчетов по приносящей доход деятельности.

Автономным учреждениям предоставляется право открывать *счета в кредитных организациях* в установленном законодательством порядке.

**Совершение различного характера сделок.** Что касается совершения сделок рассматриваемыми видами учреждений, то **казенное учреждение** не будет иметь права предоставлять и получать кредиты (займы), приобретать ценные бумаги.

**Бюджетное учреждение** будет не вправе совершать сделки с ценными бумагами и размещать денежные средства на депозитах в кредитных организациях. Крупные сделки, цена которых превышает 10 % балансовой стоимости активов учреждения на последнюю отчетную дату, бюджетные учреждения совершать смогут, но только с предварительного согласия органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя.

**Автономные учреждения** смогут совершать крупные сделки, цена которых пре-

вышает 10 % балансовой стоимости активов учреждения на последнюю отчетную дату, только с предварительного одобрения наблюдательного совета учреждения.

**Распоряжение доходами от приносящей доход деятельности.** Осуществление приносящей доход деятельности и распоряжение доходами (средствами), полученными от указанной деятельности, регламентированы законом следующим образом.

**Казенное учреждение** может осуществлять приносящую доход деятельность, только если такое право предусмотрено в его учредительном документе. Средства, полученные от указанной деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы РФ.

**Бюджетное учреждение** вправе осуществлять приносящую доход деятельность в соответствии со своими учредительными документами. Доходы, полученные от такой деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение учреждения.

**Автономное учреждение** вправе осуществлять приносящую доход деятельность в соответствии со своими учредительными документами. Доходы, полученные от такой деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение учреждения.

#### **Имущественные права учреждений.**

Закон определяет правовое положение учреждений и в имущественных отношениях.

**Казенное учреждение** будет не вправе отчуждать или иным способом распоряжаться имуществом, закрепленным за ним на праве оперативного управления, без согласия собственника имущества.

**Бюджетное учреждение** не сможет без согласия собственника распоряжаться особо ценным движимым имуществом, закрепленным за учреждением собственником этого имущества на праве оперативного управления или приобретенным бюджетным учреждением за счет выделенных собственником средств. Остальным имуществом учреждение будет вправе распоряжаться самостоятельно.

**Автономное учреждение** будет не вправе без согласия собственника распоряжаться

недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним собственником на праве оперативного управления или приобретенным за счет средств, выделенных собственником на приобретение такого имущества. Остальным имуществом автономное учреждение будет вправе распоряжаться самостоятельно.

**Ответственность по обязательствам.** Еще один аспект специфики деятельности государственных (муниципальных) учреждений – уровень ответственности по принятым обязательствам.

**Казенное учреждение** будет отвечать по своим обязательствам всеми находящимися в его распоряжении денежными средствами. По обязательствам казенных учреждений собственник несет субсидиарную ответственность.

**Бюджетное учреждение** – отвечать по своим обязательствам всем имуществом, за исключением особо ценного движимого имущества, закрепленного за учреждением собственником этого имущества или приобретенного бюджетным учреждением за счет выделенных таким собственником средств, а также недвижимого имущества.

**Автономное учреждение** будет отвечать по своим обязательствам всем находящимся у него на праве оперативного управления имуществом, за исключением недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за учреждением собственником или приобретенных учреждением за счет выделенных собственником средств.

По обязательствам бюджетных и автономных учреждений собственники ответственности не несут.

Таким образом, учредители государственных (муниципальных) учреждений несут ответственность по обязательствам соответствующего учреждения только в том случае, если учреждение имеет статус казенного. Данное решение, безусловно, ставит государственные финансы в более выгодные условия, однако одновременно возникает гипотетическая возможность банкротства бюджетных и автономных учреждений.

Подводя итоги представленных выше отличий в правовом и имущественном положе-

нии казенных, бюджетных и автономных учреждений, можно строить предположения о специфике организации учета в каждом из них. Часть синтетических и аналитических счетов окажутся ненужными для одних учреждений и крайне необходимыми для других. В частности, для автономных учреждений может оказаться ненужной часть счета, представляющая собой код КОСГУ. Применение КБК также оказывается под вопросом, и не только в автономных, но и в бюджетных учреждениях.

В результате проводимых преобразований, безусловно, на первый план выйдет проблема учета нефинансовых активов. В частности, актуальными становятся вопросы организации раздельного учета движимого и недвижимого имущества, особо ценного имущества, приобретенного учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем. Существующих в настоящее время аналитических счетов с нашей точки зрения не вполне достаточно.

Вопрос об организации учета в государственных (муниципальных) учреждениях в настоящее время остается открытым. Предполагается, что принципиально в бюджетном учете ничего не изменится. План счетов также останется без существенных изменений. Однако специфика и условия деятельности государственных (муниципальных) учреждений различных типов потребуют определения особенностей ведения учета. На основании существующего плана счетов будут форми-

роваться инструкции по порядку его применения – одна по бюджетному учету для казенных учреждений, другие – по бухгалтерскому учету для бюджетных и автономных учреждений [3]. В каждой будет свой типовой план счетов, привязанный к конкретному типу учреждений, с определенным набором счетов и правил аналитического учета в их структуре.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений : федер. закон от 08.05.2010 № 83-ФЗ. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=law;n=100193>. – Загл. с экрана.
2. Пронина, Л. И. Совершенствование правового положения государственных (муниципальных) учреждений / Л. И. Пронина. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://bujet.ru/article/79219.php>. – Загл. с экрана.
3. Романов, С. В. Учет в государственных и муниципальных учреждениях: глобальное реформирование или локальные изменения / С. В. Романов. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.gosfinansy.ru/publication/people/26783/>. – Загл. с экрана.
4. Сводная презентация Федерального закона от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: [http://www.vsminfo.ru/files/09\\_06\\_10\\_sv\\_prezent.ppt](http://www.vsminfo.ru/files/09_06_10_sv_prezent.ppt). – Загл. с экрана.

## ON REFORMATION OF STATE (MUNICIPAL) INSTITUTIONS ACCOUNTING TO CHANGES IN THEIR LEGAL AND PROPERTY STATUS

*S. V. Solodova*

The paper studies the problem of changes in legal and property status of budget institutions resulting from adoption of the Russian Federation Federal Law № 83-FZ «On Introduction of Amendments to Certain Legislative Acts of the Russian Federation concerning the Improvement of State (Municipal) Institutions Legal Property Status». Specific character of financial provision, economic activity, property rights and obligation responsibilities of different types of state (municipal) institutions is established.

**Key words:** *state (municipal) institution, state institution, budget institution, autonomous institution, financial provision, property rights.*