

Федеральное государственное автономное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
"ВОЛГОГРАДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ"

На правах рукописи

Бескровный Петр Васильевич

**МОДЕРНИЗАЦИЯ МЕХАНИЗМА ФИНАНСОВОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ
В УСЛОВИЯХ БЮДЖЕТНОЙ РЕФОРМЫ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

научный руководитель:
д-р экон. наук, доцент
В.В. Тараканов

Волгоград

2014

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
Глава 1. Методологические основы модернизации механизма финансового обеспечения деятельности государственных учреждений.....	13
<i>1.1. Содержание и структура механизма финансового обеспечения деятельности государственных учреждений в условиях проводимой бюджетной реформы</i>	<i>13</i>
<i>1.2. Становление новых типов государственных учреждений в условиях трансформации системы оказания государственных услуг</i>	<i>27</i>
<i>1.3. Концептуальные положения модернизации механизма финансового обеспечения деятельности государственных учреждений в России.....</i>	<i>39</i>
Глава 2. Основные направления модернизации финансирования государственных учреждений	50
<i>2.1. Модернизация финансовой политики публично-правового образования в вопросах финансового обеспечения государственных учреждений.....</i>	<i>50</i>
<i>2.2. Совершенствование финансирования кредиторской задолженности казенных учреждений: алгоритм погашения кредиторской задолженности при санкционировании её оплаты</i>	<i>70</i>
Глава 3. Совершенствование нормативно-правового регулирования в процессе модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений.....	101
<i>3.1. Система финансового обеспечения государственных учреждений: опыт и перспективы развития</i>	<i>101</i>
<i>3.2. Модернизация механизма взаимных расчетов между получателями бюджетных средств: проблемы и возможности совершенствования</i>	<i>111</i>
Заключение	142
Список использованной литературы	146

Введение

Модернизация государственного сектора России в рамках проводимой бюджетной реформы предполагает осуществление соответствующих системных мер в финансовой политике государства и направлена на совершенствование управления общественными финансами. В этом случае особое значение приобретает модернизация механизма финансового обеспечения государственных учреждений как институтов, непосредственно реализующих принятые расходные обязательства публично-правового образования в части оказания ими государственных услуг.

Однако в финансовой политике публично-правовых образований, нормативно-правовых документах, регламентирующих их деятельность, и реализуемых ими целевых программах содержатся серьезные противоречия, порождающие проблемы и институциональные барьеры в развитии самостоятельности новых типов государственных учреждений (казенных, бюджетных и автономных) как субъектов финансово-экономической деятельности. Все это дает возможность говорить о необходимости и важности научного анализа, количественных и качественных изменениях источников, форм и методов финансового обеспечения государственных учреждений в условиях проводимой бюджетной реформы, который позволит, во-первых, с системных позиций выявить существующие противоречия в механизме финансового обеспечения государственных учреждений, во-вторых, предложить новые способы финансового взаимодействия публично-правового образования и государственных учреждений.

Данные обстоятельства определяют необходимость модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений, синхронизации денежных потоков их бюджетного и внебюджетного финансирования, что и определяет актуальность темы данного диссертационного исследования.

Степень разработанности проблемы. Существенный вклад в разработку теории развития финансового механизма внесли отечественные экономисты

И.М. Александров, Е.В. Боровикова, О.В. Врублевская, А.Г. Грязнова, О.Б. Иванова, О.В. Иншаков, В.В. Ковалев, Н.В. Колчина, В.Е. Леонтьев, Е.В. Маркина, Н.В. Миляков, П.С. Никольский, Г.Б. Поляк, В.М. Родионова, М. В. Романовский, В.К. Сенчагов, А.Г. Силуанов, Н.Г. Сычева и другие.

Финансовая деятельность и функционирование финансового механизма государственных учреждений получили освещение в публикациях В.В. Бочарова, А.И. Бородина, А.А. Воронина, Е.Б. Виноградовой, А.М. Гринь, А.В. Гуковой, В.А. Зубенко, Т.Л. Клячко, Г.И. Мальцевой, Н.Б. Озеровой, Т.Ф. Романовой, Л.П. Рябова, В.В. Тараканова, Е.Н. Щесняка, Т.В. Юрьевой.

Однако наряду с этим в условиях проводимой государством бюджетной реформы изменение типов государственных учреждений публично - правовых образований, особенности их экономического и финансового состояния требуют необходимости модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений, который бы позволил реализацию в полной мере экономической, социальной и финансовой политики публично-правового образования, что определило выбор темы, цель исследования и его задачи.

Цель исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке методического инструментария и практических рекомендаций по осуществлению модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений с целью обеспечения синхронизации финансовых потоков государственных учреждений.

Достижение поставленной цели потребовало решения следующих **задач**:

- выявить причины, обуславливающие объективную необходимость модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений в условиях бюджетной реформы;
- уточнить категориальный аппарат исследования финансового механизма государственных учреждений с учетом роли и места госучреждений в реализации финансовой политики публично-правовых образований;
- обосновать концептуальные направления модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений;

- на основе анализа противоречий бюджетного законодательства и с учетом дефицита финансовых ресурсов на региональном уровне дать классификацию факторов, определяющих функционирование финансового механизма государственных учреждений;
- разработать алгоритм принятия решений по санкционированию оплаты кредиторской задолженности государственных учреждений;
- предложить схему повышения эффективности финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений посредством уменьшения кредиторской задолженности государственных учреждений;
- на основе анализа способов расчета за коммунальные услуги и взаимных расчетов в 2008-2013 гг. выявить особенности и разработать механизмы погашения взаимных обязательств и возмещения коммунальных услуг казенных учреждений в современных условиях.

Объектом исследования стал механизм финансового обеспечения государственных учреждений в условиях бюджетной реформы.

Предметом исследования явились финансовые отношения, возникающие в процессе взаимодействия публично-правового образования и различных типов государственных учреждений.

Теоретико-методологической базой диссертационной работы послужили научные труды ведущих отечественных и зарубежных ученых, посвященные как проблемам образования и функционирования финансового механизма, так и поиска путей модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений в условиях проводимой бюджетной реформы. Методологическую базу исследования сформировали общенаучные принципы и методы исследования, предполагающие системный подход к исследованию проблемы, изучение финансовых отношений в их взаимосвязи и развитии. В работе применены субъектно-объектный, структурно-функциональный подходы, методы анализа и синтеза, дедукции и индукции, приемы сравнительного, экономико-статистического и другие методы исследования.

Область исследования. Область исследования соответствует Паспорту специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит, часть 1. Финансы, раздел 2. Общегосударственные, территориальные и местные финансы; 2.8. Оптимизация бюджетного процесса: совершенствование системы управления доходами и расходами бюджетной системы и внебюджетных фондов; 2.10. Концепция и системный анализ государственных финансов; 2.18. Механизмы распределения бюджетных средств.

Информационно-эмпирическую базу исследования составили оригинальные монографические исследования отечественных и зарубежных ученых, научные публикации российских экономистов в периодических изданиях, информационные ресурсы, размещенные в сети Интернет, нормативно-правовые акты органов государственной власти Российской Федерации, Волгоградской области и других публично-правовых образований, официальные данные федеральных и региональных органов статистики, справочники, материалы научно-практических конференций; общая и специальная литература, исполнительные документы Министерства финансов Волгоградской области, а также личные наблюдения за организацией бюджетного процесса в Волгоградской области и финансово-экономической деятельностью государственных учреждений.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

1. Необходимость модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений вызвана развитием и становлением государственных учреждений как организаций нового типа, функционирование которых обусловлено формированием государственных услуг в сфере образования, науки, культуры, здравоохранения, социальной сферы не только как общественных, но и как частных благ и инвестиционных ресурсов, является фактором трансформации общественного сектора экономики России. В финансовом обеспечении государственных учреждений все большее значение приобретают внебюджетные источники финансирования, развитие конкуренции между учреждениями различных типов и социально ориентированных

некоммерческих организаций. Основопологающим условием эффективности финансовой деятельности госучреждений является управление качеством предоставляемых учреждениями государственных услуг посредством оптимизации стандартов качества услуг на основе формирования единых требований к содержанию и основным параметрам предоставляемых услуг, обеспечению равных условий для потребителей услуги и создание единиц измерения бюджетных услуг.

2. Финансовый механизм бюджетных и автономных учреждений представляет собой систему целевого регулирования процессов формирования, распределения и использования как финансовых ресурсов публично-правового образования, так и средств, находящихся в самостоятельном распоряжении этих учреждений. Модернизация механизма финансового обеспечения данных учреждений в условиях проводимой бюджетной реформы заключается в его адаптации к современным условиям посредством модификации финансовых методов и инструментов, используемых в корпоративном секторе экономики, применительно к финансовой деятельности госучреждений, а также совершенствовании норм финансового обеспечения деятельности этих учреждений в целях эффективного использования финансовых ресурсов при оказании государственных услуг, повышения конкурентоспособности и инновационной активности государственных учреждений на рынке социальных услуг. Наиболее целесообразна модификация следующих финансовых методов и инструментов:

1) совершенствование программно-целевого метода финансирования государственных учреждений на основе государственного задания, как комплекса мероприятий, увязанных технологически, ресурсно и организационно и обеспечивающих выполнение бюджетной услуги;

2) синхронизация финансовых потоков при финансовом обеспечении деятельности бюджетных и автономных учреждений посредством финансирования заявленного объема их потребности;

3) отказ от прямого финансирования из бюджета и внедрение конкурсов на государственный заказ через рынок социальных услуг;

4) расширение самостоятельности бюджетных и автономных учреждений в финансово-экономической сфере, предполагающее применение финансовых методов, новых для бюджетных и автономных учреждений, таких как самофинансирование, прогнозирование, инвестирование, кредитование, лизинг, факторинг, страхование, финансовый маркетинг, аудиторский независимый контроль, внедрение современных методик финансовой отчетности и финансового менеджмента.

3. Основными факторами, определяющими содержание модернизации механизма финансового обеспечения деятельности государственных учреждений, являются: *экономические факторы*, выражающиеся в недостаточности бюджетных средств для осуществления финансирования подтвержденных бюджетополучателями бюджетных обязательств или для выделения субсидии бюджетным и автономным учреждениям на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием ими государственных услуг; *институциональные факторы*, проявляющиеся в принятии денежных обязательств государственными учреждениями с нарушением сроков их подтверждения в конце финансового года или с превышением установленных лимитов бюджетных обязательств бюджетополучателями; нарушении контрагентом сроков поставки товаров (выполнения работ, предоставления услуг), установленных в договоре; *организационные факторы*, заключающиеся в превышении максимального календарного срока внесения изменений в закон о бюджете на текущий финансовый год представительными органами власти; в методах управления подведомственными казенными учреждениями, направленных на «полное освоение» лимитов бюджетных обязательств, со стороны главных распорядителей бюджетных средств; *информационный фактор*, характеризующийся ограниченным доступом государственных учреждений к эксплуатации существующего программного обеспечения, осуществляемым только в рамках своих бюджетных полномочий (получение и

обработка информации по исполнению только своей бюджетной сметы по расходам).

4. Санкционирование оплаты кредиторской задолженности казенных учреждений целесообразно осуществлять посредством применения алгоритма, который включает: 1) сравнительный анализ подтвержденных и неподтвержденных к оплате неисполненных денежных обязательств; 2) анализ соблюдения условий, при которых осуществляется санкционирование оплаты кредиторской задолженности; 3) анализ соблюдения сроков поставки продукции, выполнении работ, оказании услуг, определенных в договоре; 4) анализ соблюдения условий заключения договора.

5. Для оптимального финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений целесообразно проведение комплекса мероприятий, направленных на минимизацию невостребованных остатков денежных средств на их счетах, открытых в кредитных организациях. Составной частью такого комплекса должно стать внедрение схемы текущего финансирования бюджетных и автономных учреждений, при которой финансирование осуществляется только в объеме заявленной в установленном порядке потребности в финансовых ресурсах, что отличается от существующего механизма, при котором на счета учреждений перечисляется сразу вся сумма денежных средств, определенная Соглашением, заключенным между учредителем и бюджетным (автономным) учреждением.

6. Модернизация механизма погашения взаимных обязательств и возмещения коммунальных услуг казенных учреждений на современном этапе требует применения новых финансовых методов и рычагов. Необходимо осуществлять возмещение коммунальных услуг арендаторами балансодержателю - казенному учреждению путем перечисления средств на единый счет бюджета, минуя счет балансодержателя; в процессе исполнения бюджета, предусматривать погашение взаимных обязательств между казенными учреждениями одного уровня бюджетной системы путем перемещения плановых назначений объемов бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств между

получателями бюджетных средств, независимо от их ведомственной принадлежности, что позволит модернизировать существующие финансовые механизмы взаимных расчетов между казенными учреждениями, минуя расходную часть бюджета.

Научная новизна полученных результатов состоит в следующем:

— обоснована необходимость модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений посредством выявления объективных предпосылок трансформации государственных учреждений в условиях проводимой бюджетной реформы, а именно: 1) формирование государственных услуг в сфере образования, науки, культуры, здравоохранения не только как общественных, но и как частных благ; 2) формирование конкурентного рынка социальных услуг; 3) формирование единых подходов к определению показателей измерения и стоимости государственных услуг с целью разработки единой системы оценки деятельности государственных учреждений;

— сформулированы основные направления модернизации механизма финансового обеспечения бюджетных и автономных учреждений, включающие в себя: переход на программно-целевой метод финансирования государственных учреждений в рамках государственных целевых программ, на основе государственного задания; синхронизацию финансовых потоков при финансовом обеспечении деятельности бюджетных и автономных учреждений; отказ от прямого финансирования из бюджета и внедрение конкурсов на государственный заказ через рынок социальных услуг; создание нормативно-правовых и информационно-методических условий для расширения самостоятельности бюджетных и автономных учреждений в финансово-экономической сфере;

— уточнено содержание экономических, институциональных, организационных и информационных факторов воздействия на финансовое обеспечение деятельности государственных учреждений в условиях острого

бюджетного дефицита, что определяет направления модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений;

— разработан алгоритм принятия решений по погашению кредиторской задолженности казенных учреждений, основанный на поэтапном сравнении подтвержденных и неподтвержденных к оплате неисполненных денежных обязательств, соблюдения условий и сроков, при которых осуществляется санкционирование оплаты кредиторской задолженности, что позволяет финансовому органу публично-правового образования исключить систематические и случайные ошибки при санкционировании оплаты кредиторской задолженности казенных учреждений;

— предложена схема организации текущего финансирования бюджетных и автономных учреждений на основе заявленной ими потребности, являющаяся элементом бюджетирования, ориентированного на результат, что повышает эффективность управления средствами бюджета, находящимися на едином бюджетном счете, и результативность финансового менеджмента публично-правового образования;

— предложены основные направления модернизации механизма взаимных расчетов между казенными учреждениями, включающие комплекс мер превентивного характера (осуществление возмещения коммунальных услуг путем перечисления средств на единый счет бюджета, погашение взаимных обязательств путем перемещения плановых назначений объемов бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств и др.), что совершенствует модель финансового механизма государственных учреждений.

Теоретическая значимость результатов исследования заключается в развитии научных представлений о сущности модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений и разработке на этой основе норм и методов синхронизации финансовых потоков обеспечения деятельности государственных учреждений.

Практическая значимость диссертационной работы заключается в доведении теоретических положений диссертации до практического уровня

путем предложения практических рекомендаций по модернизации финансового менеджмента публично-правового образования, а именно: разработке алгоритма принятия решений по погашению кредиторской задолженности казенных учреждений, схемы синхронизации финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений, формулировании предложений по модернизации механизма взаимных расчетов между казенными учреждениями. Результаты диссертационного исследования могут найти применение в учебном процессе при преподавании дисциплин «Бюджетное планирование и прогнозирование», «Расходы бюджета», «Государственные и муниципальные финансы».

Апробация результатов исследования. Разработанные в диссертации положения и рекомендации по синхронизации финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений, предложения по модернизации механизма взаимных расчетов между казенными учреждениями, алгоритм принятия решений по погашению кредиторской задолженности казенных учреждений используются в деятельности министерства финансов Волгоградской области в процессе казначейского исполнения областного бюджета.

Основные положения диссертационного исследования докладывались автором на научно-практических конференциях: «Актуальные проблемы совершенствования управления региональными и муниципальными финансами» (Волгоград, 2008 г.); «Проблемы совершенствования бюджетной политики регионов и муниципалитетов» (г. Петрозаводск, 2008); «Актуальные проблемы совершенствования управления региональными и муниципальными финансами» (г. Волгоград, 2009); «Проблемы совершенствования бюджетной политики регионов и муниципалитетов» (г. Петрозаводск, 2009); «Развитие институтов в становлении казначейской системы Российской Федерации: на примере Волгоградской области» (г. Волгоград, 2013).

Предложения автора нашли свое отражение в нормативно-правовых актах Министерства финансов Волгоградской области, Министерства финансов Кабардино-Балкарской Республики. Полученные результаты исследования

используются в рамках образовательного процесса Волгоградского филиала Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ при преподавании дисциплин «Финансы», «Государственные и муниципальные финансы», «Бюджет и бюджетная система Российской Федерации», «Бюджетное планирование и прогнозирование», «Расходы бюджета» и других курсов, связанных с подготовкой и переподготовкой специалистов для работы в финансово-бюджетной сфере.

Публикации. По материалам диссертации опубликовано 13 научных работ общим объемом 8,4 п.л., в том числе одна коллективная монография с авторскими разработками и пять статей в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы (132 источника). Общий объем диссертации составляет 159 страниц. Работа содержит табличный и графический материал (4 таблицы, 22 рисунка).

Глава 1. Методологические основы модернизации механизма финансового обеспечения деятельности государственных учреждений

1.1. Содержание и структура механизма финансового обеспечения деятельности государственных учреждений в условиях проводимой бюджетной реформы.

В условиях глобализации и становления российской экономики важнейшее значение приобретает модернизация финансовых отношений деятельности публично - правового образования, направленная на обеспечение необходимых и достаточных условий для развития государственных учреждений. При этом достижение эффективности в процессе модернизации финансовых отношений публично - правового образования возможно при взаимодействии и взаимодополнении государственных и рыночных регуляторов. Практика показывает, что в условиях инновационного развития России модель модернизации финансовых отношений публично - правового образования целесообразно дополнить рыночными трансформаторами и

трансакторами, адаптированными к функциональной деятельности государственных учреждений образования, науки, культуры, здравоохранения, различных учреждений социального блока и т.п.

Актуальность сущностных изменений содержания, структуры и путей осуществления модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений, в рамках проводимой бюджетной реформы, обусловлена принципиально новыми экономическими условиями при переходе к рыночному механизму хозяйствования.

Федеральный закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (далее – Федеральный Закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ) сформировал условия, в рамках которых началось формирование новых правовых и финансовых механизмов, становление которых способствует повышению качества и доступности государственных услуг, повышению эффективности деятельности государственных учреждений. Одним из таких механизмов является новая форма финансового обеспечения бюджетных и автономных учреждений, которая внедряется в условиях расширения их прав в рамках выполнения государственного задания.

В настоящее время дальнейшее направление развития модернизации механизма финансового обеспечения деятельности государственных учреждений связано с совершенствованием управления общественными финансами, которое направлено на повышение эффективности и результативности бюджетных расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Законодателем поставлена задача, не просто навести порядок в бюджетном хозяйстве, а придать новое качество управлению общественными финансами. Алгоритм этих процессов заключается в том, чтобы сместить суть бюджетного процесса от управления ресурсами (затратами) бюджета, к управлению результатами.

При существующей концепции "управления ресурсами" бюджет любого публично-правового образования формируется путем индексации сложившихся расходов с детализацией их по статьям бюджета. Главным достоинством этого метода, в условиях соблюдения жёстких бюджетных ограничений, объясняющихся его острой дефицитностью, является обеспечение сбалансированности бюджета и выполнение бюджетных проектов. Но отсюда вытекает и его основной недостаток: ожидаемые результаты бюджетных расходов никоим образом в бюджете не отражаются, и суть управления бюджетом сводится к простому контролю над соответствием плановых и фактических показателей.

Вместе с тем, все усилия государства в реализации современных подходов государственного управления до настоящего времени сводились на нет из-за существующей системы государственных учреждений, содержание и функционирование которых до сих пор осуществлялось вне зависимости от качества и объема, оказываемых учреждениями услуг. Данная система государственных учреждений, сформированная в совершенно иных социально-экономических условиях, и не могла существовать иначе.

В свою очередь государство постоянно повышало требования к объему и качеству, оказываемых услуг государственными учреждениями. Публично правовые образования их реализовывали в основном двумя путями: либо через увеличение количества учреждений, либо через увеличение штатной численности их сотрудников. При этом государственными учреждениями не осуществлялось никакой увязки между объемом и качеством оказываемых этими учреждениями услуг. Государственное учреждение и предоставляемые им услуги существовали в совершенно разных плоскостях.

А в основе этого разделения лежит смета расходов государственного учреждения и собственно сам принцип сметного бюджетного финансирования, закрепленный действующим бюджетным законодательством. Его параметры на очередной финансовый год определялись исходя из фактически сложившихся

расходов отчетного года, без всякой увязки с какими бы то ни было показателями деятельности конкретного государственного учреждения (рис. 1).



Рис. 1. Схема финансирования государственного учреждения
Источник: Составлено автором

Как это видно на рис. 1, в процессе реализации своих полномочий, публично-правовое образование брало на себя определенные обязательства путем принятия соответствующих законов, иных нормативно-правовых актов, или посредством заключения договоров, соглашений и т. п.

В целях реализации принятых расходных обязательств и их финансового обеспечения публично-правовое образование формировало бюджет, в расходной части которого фиксировались ассигнования, необходимые для оплаты возникшего обязательства

Реализация этого расходного обязательства осуществлялась через конкретное государственное учреждение путем доведения до него, заложенных в бюджете, ассигнований и лимитов бюджетных обязательств с целью выполнения государственного задания по оказанию определенных услуг. На доведенные лимиты бюджетных обязательств государственным учреждением составлялась смета, в которой предусматривались денежные средства для реализации конкретного расходного обязательства. На протяжении многих лет

существование любого государственного учреждения заключалось именно в исполнении этой роли, ради которого оно и было создано.

На практике государственное учреждение осваивало выделяемые ему на эти цели бюджетные ассигнования, причем порой их "освоение" было главным направлением деятельности учреждения, а не как ни объем и качество, оказываемых государственным учреждением услуг.

К этому необходимо добавить, что многие государственные учреждения, получающие доходы от приносящей доход деятельности, в ряде случаев осуществляли её в ущерб основной деятельности.

Неэффективность сметного бюджетного финансирования также связана и с тенденцией завышения государственным учреждением сметы расходов с целью получения большего объема бюджетных ассигнований. С другой стороны главный распорядитель бюджетных средств всегда пристально отслеживал их освоение и фактически заставлял государственное учреждение осуществлять его делать в полном объеме. Ведь в соответствии с бюджетным кодексом РФ главный распорядитель не только составляет, утверждает и ведет бюджетную роспись по подведомственным ему получателям бюджетных средств, но и, что немаловажно, исполняет часть бюджета, определенную ведомственной структурой расходов, за что с него отдельный спрос по завершению отчетного финансового года.

Отдельно хочется выделить еще одну большую проблему, связанную со сметным бюджетным финансированием. Её суть заключается в избыточном регулировании государственным учреждением статей расходов в рамках бюджетной сметы, а это, как известно, вытекает из алгоритма, заложенного в принцип сметного бюджетного финансирования. Ведь с точностью до 100 процентов невозможно предугадать на очередной финансовый год расходы любого учреждения и отобразить их в смете. Жизнь не стоит на месте, все меняется и то, что было актуально для учреждения сегодня, завтра может оказаться совершенным пустяком и наоборот. Вот и приходилось государственным учреждениям в процессе исполнения расходной части сметы

на протяжении всего финансового года в прямом смысле слова "таскать" бюджетные назначения (ассигнования, лимиты бюджетных обязательств, кассовый план), между статьями классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ), а то и целевыми статьями и видами расходов. Все передвижки, связанные с изменением бюджетной сметы, требовали достаточно больших временных затрат и рабочего времени многих участников бюджетного процесса, включая само учреждение, его главного распорядителя и собственно финансовый орган, организующий исполнение соответствующего бюджета.

Таким образом, практически все изложенные недостатки, связанные со сметным бюджетным финансированием, носят зацикленный характер: они заложены в нём самом, выходят из него и их разрешение опять упирается в него.

Все это связывало деятельность государственных учреждений, лишало возможности оперативно реагировать на изменение любой экономической ситуации, вело к уменьшению отдачи от вложенных средств и самое главное не способствовало улучшению качества, оказываемых государственными учреждениями услуг.

С целью определения необходимости модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений на современном этапе, необходимо вернуться к определению понятия финансового механизма.

В широком смысле слова финансовый механизм можно определить как совокупность способов организации финансовых отношений применяемых публично - правовым образованием в целях обеспечения благоприятных условий для экономического развития соответствующей территории (региона, муниципального образования и т.д.), включающий в себя виды, формы а также методы организации финансовых отношений и способы их количественного определения.

Структура финансового механизма достаточно сложна и включает в свой состав различные элементы, соответствующие разнообразию финансовых

отношений присущих конкретному публично - правовому образованию. Именно множественность существующих финансовых взаимосвязей предопределяет применение большого количества элементов финансового механизма. К основным элементам финансового механизма в экономической литературе относят: финансовое планирование и прогнозирование; финансовые показатели, нормативы и лимиты; управление финансами; финансовые рычаги и стимулы; финансовый контроль;

В более узком смысле финансовый механизм можно определить как действия финансовых рычагов, влияющих на организацию, планирование и стимулирование финансовых ресурсов.

Существует множество точек зрения на определение структуры финансового механизма. Вместе с тем, большинство исследователей (Литовских А.М., Шевченко и др.) его определяют во взаимосвязи следующих основных элементов, это: финансовые методы, финансовые рычаги, нормативно-правовое обеспечение и информационное обеспечение¹.

По своей сути и содержанию финансовый механизм представляет совокупность различных способов организации финансовых отношений. Все элементы финансового механизма тесно связаны между собой и находятся в постоянном взаимодействии.

Исходя из этого, механизм финансового обеспечения государственных учреждений также необходимо рассматривать как совокупность форм, методов, инструментов, способов организации финансовых отношений, формирования достаточных объемов финансовых ресурсов и их эффективного распределения с целью обеспечения выполнения государственного задания и достижения количественных и качественных параметров, отвечающих условиям оценки эффективности государственных учреждений.

В процессе реализации механизма финансового обеспечения у бюджетных и автономных учреждений складываются различные финансовые

¹ Литовских А.М. Финансовый менеджмент. Конспект лекций. Таганрог: Изд-во ТРТУ, 1999.

отношения в части мобилизации, перераспределения и расходования финансовых ресурсов, расчётов с государством, юридическими или физическими лицами. Следовательно, к элементам данного механизма финансового обеспечения государственных учреждений будут относиться финансовые методы и рычаги формирования и распределения финансовых ресурсов, система норм и регламентов, информационных каналов и нормативов, используемые при определении уровня доходов и расходов государственного учреждения.

В основе анализа финансового механизма государственных учреждений социальной сферы (образования, науки, культуры, здравоохранения и т. д.) лежат одни и те же принципы, основанные на целевом и эффективном использовании финансовых ресурсов, получаемых ими из внешних источников. Наряду с этим финансовый механизм любого государственного учреждения обладает специфическими, присущими только ему финансовыми отношениями, которые определяются движением денежных потоков (финансовых средств) между их участниками.

Так, финансовый механизм государственных учреждений здравоохранения определяется исследователями как совокупность источников и форм образования финансовых ресурсов отрасли, способов финансирования расходов, методов оплаты медицинских услуг, направлений и методов финансового контроля за целевым и эффективным использованием денежных средств в здравоохранении². В то же время финансовый механизм государственных учреждений высшего образования исследователями определяется как совокупность видов и форм организации финансовых отношений и методов использования финансов вуза, в целях обеспечения реализации финансовой политики вуза для достижения его стратегических и тактических целей в соответствии с государственной политикой развития

² Валиева Е. Н. Модернизация финансового механизма обязательного медицинского страхования в РФ // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2013. № 2 (100). С.17.

образования³, или как система целевого регулирования процессов формирования, распределения и использования финансовых ресурсов вузов в рамках институционально определенных принципов, финансовых методов, финансовых рычагов, нормативно-правового и информационно-методического обеспечения⁴.

Исследование совокупности различных способов организации финансовых отношений, элементов финансового механизма и характера финансовых потоков государственных учреждений позволило определить содержание механизма финансового обеспечения бюджетных и автономных учреждений.

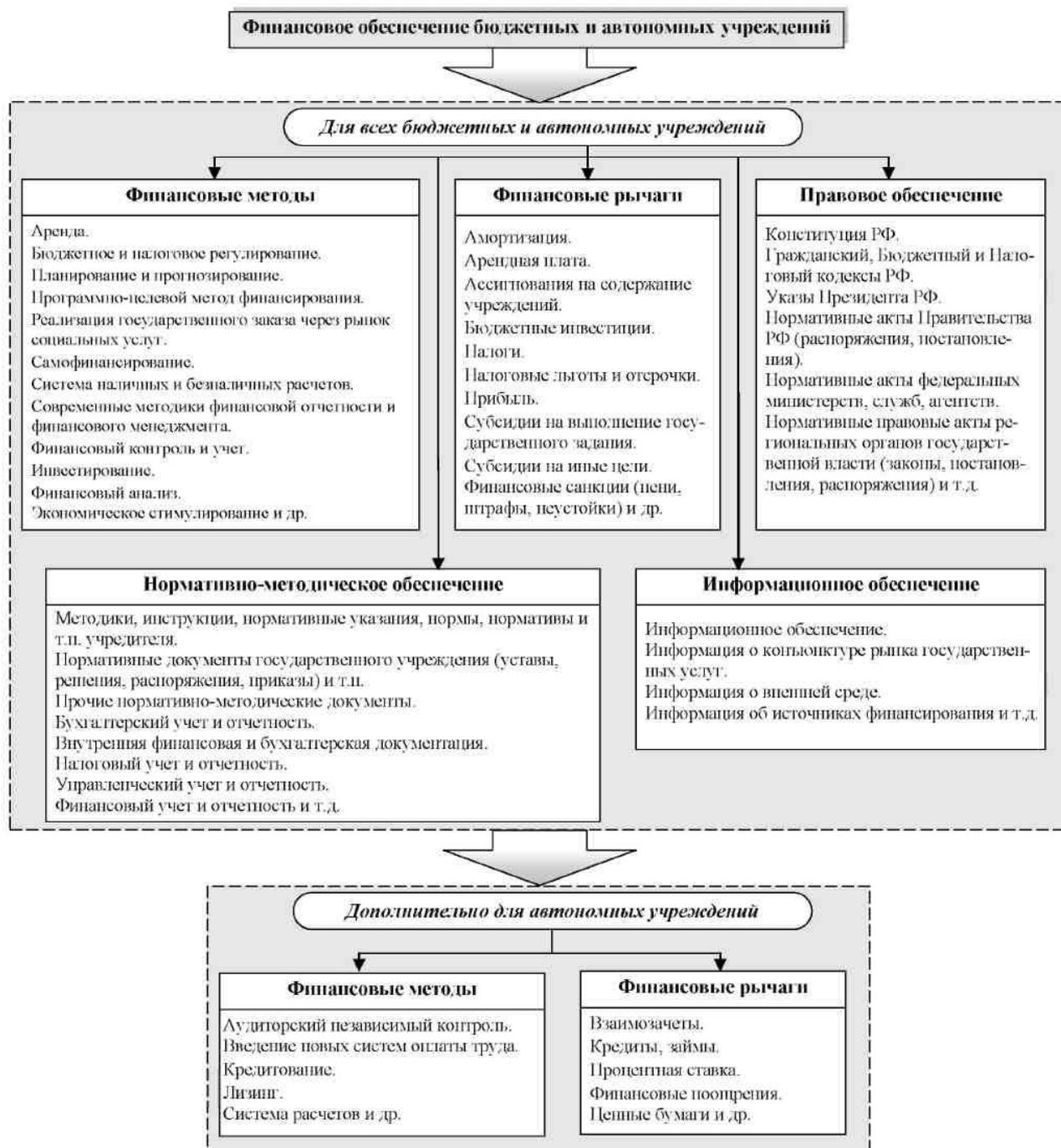
В структуру финансового механизма входят следующие основные взаимосвязанные элементы: финансовые методы, финансовые рычаги, правовое, нормативно-методическое и информационное обеспечение. Финансовые методы являются способами воздействия на хозяйственный процесс финансовых отношений, которые проявляются как по направлению управления движением финансовых ресурсов, так и по направлению отношений, связанных материальным стимулированием и ответственностью за эффективное использование денежных средств и с соизмерением затрат и результатов.

По результатам проведенного анализа содержания механизма финансового обеспечения бюджетных и автономных учреждений, их механизм финансового обеспечения можно определить как способ организации публично-правовым образованием финансовых отношений в системе направленного регулирования процессов образования, перераспределения и расходования государственными учреждениями финансовых ресурсов в рамках институционально определенных принципов,

³ Мальцева Г.И. Финансовый механизм и управленческий учет вуза в условиях бюджетных реформ. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2006. С. 48

⁴ Тараканов В. В. Финансовый механизм системы высшего профессионального образования: от трансформации к модернизации: монография. – Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2009. С. 21.

финансовых методов и рычагов, нормативно-правового обеспечения и информационного обеспечения (рис.2).



*Рис. 2. Содержание механизма финансового обеспечения бюджетных и автономных учреждений
Источник: составлено автором*

Вместе с тем необходимо отметить, что последовательно проводимая бюджетная реформа в рамках Федеральных законов от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ и

от 27.07.2010 г. № 210-ФЗ⁵ в части модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений и перехода к новой системе бюджетного планирования по программно-целевому принципу находит свою реализацию только в условиях стабильности бюджета, в условиях достаточности средств для реализации всех принятых на себя обязательств публично-правовым образованием.

Отсюда вытекают основные объективные предпосылки образования и становления государственных учреждений, как организаций нового типа, в условиях проводимой бюджетной реформы.

Первой и основной предпосылкой является обеспечение предоставления качественных государственных услуг в условиях рыночной экономики, а именно, становление государственных услуг в сфере науки, социальной сферы, здравоохранения, образования, культуры, не только как общественных, но и как частных благ и инвестиционных ресурсов.

Таким образом, должен быть реализован шаг, направленный на улучшение условий жизни человека, адресное решение его социальных проблем, через рациональное использования государственных расходов, направленных на повышение качества предоставления государственных услуг.

В этой связи публично-правовым образованием должна быть осознана объективная необходимость поиска оптимального соотношения бюджетных и внебюджетных источников финансирования государственных учреждений, необходимость проведения планомерной работы публично-правовым образованием по инвентаризации всех принятых ранее бюджетных обязательств. Отказ от финансирования мероприятий, которые не способствуют устойчивому экономическому росту региона и лежат «тяжёлым грузом» на его

⁵ О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений: федер. закон Рос. Федерации от 8 мая 2010 г. N 83-ФЗ : принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 23 апр. 2010 г. : одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 28 апр. 2010 г. // Рос. газ. – 2010. – 12 мая., Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг [Электронный ресурс]: федер. закон Рос. Федерации от от 27.07.2010 № 210-ФЗ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».".

бюджетной системе при этом становятся одной из необходимых целей такой инвентаризации.

Как известно, с начала 2009 года, законодательно в Бюджетном кодексе РФ была закреплена норма, касающаяся осуществления расходов государственным учреждением в рамках государственного задания⁶.

Но на практике эта норма не работала, упираясь в сметный принцип его финансирования. Только на современном этапе, связанном с осуществлением реорганизации и формированием рациональной сети государственных учреждений, стало возможным совершенствование перечня и улучшения качества оказываемых ими услуг.

В рамках этих изменений принимаемые решения, главными администраторами бюджетных средств, уже направлены на качественное формирование государственных и муниципальных заданий для бюджетных и автономных учреждений и наиболее оптимальный расчет нормативов их финансового обеспечения.

Еще одной предпосылкой образования и становления государственных учреждений, как организаций нового типа, в условиях проводимой бюджетной реформы, является возрастание роли внебюджетных источников в их финансировании, формируемых за счет оказания дополнительных платных услуг и осуществлении приносящей доход деятельности. Осуществление такой деятельности регламентировано в Гражданском кодексе РФ⁷, Федеральном законе от 12.01.1996 N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях", Федеральном законе от 03.11.2006 N 174-ФЗ "Об автономных учреждениях" и др., если это служит достижению целей, ради которых созданы учреждения. При этом Бюджетный кодекс предусматривает осуществлять приносящую доход деятельность казенному учреждению, только если такое право предусмотрено в его учредительном документе. Доходы, полученные от указанной деятельности,

⁶ Бюджетный кодекс РФ. Ст. 69.2.

⁷ Гражданский кодекс РФ. П. 3. Ст.50

поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации⁸.

Современный механизм привлечения внебюджетных средств в государственные учреждения не совсем соответствует рыночным условиям. Этот механизм должен включать в себя как разрешающие меры по осуществлению предпринимательской и иной доходной деятельности, так и стимулирующие условия, которыми могли бы стать наряду с полной самостоятельностью в использовании внебюджетных средств и законодательные гарантии постоянства объемов бюджетного финансирования в условиях роста внебюджетных средств в текущем году.

Следующей предпосылкой становления государственных учреждений, становится развитие конкуренции между учреждениями различных типов, в том числе и за счёт привлечения к оказанию услуг негосударственных организаций, прежде всего, социально ориентированных некоммерческих организаций и формирование рынка социальных услуг.

Естественно, что государственные учреждения, выходящие на рынок услуг, должны не только эффективно управлять социальным продуктом, но и гибко реагировать на изменение цен на рынке, конкурировать с другими игроками рынка, в том числе и негосударственными организациями, другими социально ориентированными некоммерческими организациями, а также быть достаточно самостоятельными. И вот только теперь, при заключении договоренности на цену социального продукта, она обосновывается сметой. А достигнутым конечным результатом деятельности государственного учреждения будет являться объём и качество социального продукта.

Произошедшие изменения статуса государственных учреждений для подавляющего числа публично-правовых образований означают повышение самостоятельности большинства бюджетных и автономных учреждений. С одной стороны повышение самостоятельности при принятии решений государственными учреждениями создает стимулы для повышения качества и

⁸ Бюджетный кодекс РФ. Ст. 161.

эффективности оказания ими услуг и выполнения работ. В то же время, снижение требований к текущей деятельности должно восполняться другими механизмами оценки результатов деятельности государственных учреждений, а именно оценкой качества предоставляемых ими работ и услуг, степенью оказания воздействия на качество и уровень жизни населения.

Таким образом, естественной предпосылкой становления государственных учреждений, как организаций нового типа, в условиях проводимой бюджетной реформы, выступает оптимизация разработанных стандартов качества, с целью формирования единых требований к содержанию и основным параметрам предоставляемых услуг, обеспечению равных условий для потребителей услуги и создание единиц измерения бюджетных услуг. В любом публично-правовом образовании центральным элементом такой системы выступают стандарты качества государственных услуг (работ).

В настоящее время речь идет о переориентации стандарта качества, в первую очередь на потребителя. В то же время существующие стандарты качества применяются с целью определения необходимых объемов финансовых ресурсов, для предоставления услуг, являясь способом упорядочивания отношений между государственными учреждениями и поставщиками услуг. Здесь речь идет о стандартах качества, ориентированных на поставщика.

Одной из форм утверждения нормативов бюджетных расходов, являются «минимальные социальные стандарты», определение которым дается в федеральных законах от 06.10.1999 № 184-ФЗ и от 06.10.2003 № 131-ФЗ, вместе с тем, в последнее время в региональной практике речь идет об оптимизации стандартов качества, и их переориентирование на потребителя. К этому необходимо добавить, что в даваемых Минфином рекомендациях делается акцент именно на стимуляцию их применения.

Оптимизация содержания стандарта качества услуги зависит от выбранного метода. Так, стандарты качества, ориентированные на потребителя, включают в себя требования к конечным качествам услуг. Примером этому может служить перечень предоставляемых в стационарах социального

обслуживания медицинских услуг, время ожидания приезда скорой неотложной помощи, оснащенность учреждений культуры или спортивных учреждений и т. п. Другой подход у стандартов качества, ориентированных на поставщика. Их цель в первую очередь обеспечить определенные требования к технологии оказания услуги. Здесь в качестве примера можно говорить о нормативах потребления мягкого инвентаря в учреждениях здравоохранения, образования и социальных учреждениях и т.д. Все эти требования являются основой, по которой ведется расчет потребности в финансовых средствах.

Как показывает опыт, более оправданной является оптимизация стандартов качества, в сторону, ориентированную на потребителя, которые могут быть взяты за основу формирования финансовых нормативов. Здесь важным преимуществом является факт привлечения потребителей услуги к контролю за её качеством.

Таким образом, основными задачами оптимизации действующих стандартов качества являются формализация требований к потребительским свойствам услуг (работ) для повышения прозрачности и контролируемости процесса их предоставления и формирование основы для нормативов финансирования – наиболее объективного подхода к обеспечению деятельности поставщиков услуг и работ.

1.2. Становление новых типов государственных учреждений в условиях трансформации системы оказания государственных услуг.

Проводимый законодателем в настоящее время очередной этап бюджетной реформы направлен в первую очередь на модернизацию механизма финансового обеспечения государственных учреждений заключающийся в адаптации его к современным условиям путем модификации финансовых методов и финансовых рычагов, а также норм финансового обеспечения деятельности государственных учреждений в целях эффективного использования учреждениями финансовых средств при оказании государственных услуг, повышения конкурентоспособности и инновационной

активности государственных учреждений на рынке социальных услуг и совершенствовании управления общественными финансами.

На сегодняшний день его реализация в рамках Федерального закона № 83-ФЗ⁹ заключается в адаптации механизма финансового обеспечения государственных учреждений к современным условиям. При этом публично-правовым образованием должно преследоваться достижение следующих основных целей:

- улучшение качества предоставляемых потребителям государственных услуг;
- создание у государственных учреждений мотивации и стимулов к эффективному использованию государственного имущества и финансовых средств;
- создание норм, обеспечивающих прозрачность деятельности государственных учреждений;
- создание новой отчетности для государственных учреждений об использовании закрепленного имущества и результатах деятельности, вместо существующей информации об исполнении сметы (плана финансово-хозяйственной деятельности);
- введение новых норм контроля над деятельностью государственных учреждений, а именно контроля его финансового состояния: за просроченной кредиторской задолженностью, за деятельностью учреждения по выполнению государственного задания, за совершением крупных сделок и т.д.

Федеральный закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ разделил государственные учреждения на бюджетные, автономные и казенные, уточнил их правовой статус, усилил имущественную самостоятельность государственных учреждений.

Рассмотрим более подробно "новый" правовой статус государственных учреждений с точки зрения формирования новых финансовых отношений,

⁹ О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений: федер. закон Рос. Федерации от 8 мая 2010 г. N 83-ФЗ. Ст. 6.

обусловленных превращением деятельности государственного учреждения при реализации своих функций в государственную (бюджетную) услугу, а также появлением находящихся в его полном распоряжении дополнительных внебюджетных источников, и соответствующих им финансовых методов и финансовых рычагов, нормативно-правового и информационного обеспечения.

Первый тип государственного учреждения, это совершенно новое понятие - казенное учреждение. Это государственное (муниципальное) учреждение, оказывающее государственные (муниципальные) услуги, выполняющее работы и (или) исполняющее государственные (муниципальные) функции в целях обеспечения реализации полномочий органов власти или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств бюджета на основании бюджетной сметы¹⁰.

Особенности правового положения учреждений такого типа прописаны в ст. 161 Бюджетного кодекса РФ. Статус казенного учреждения практически аналогичен статусу бюджетного учреждения, определенному до вступления в силу Федерального закона № 83-ФЗ. Казенные учреждения считаются получателями бюджетных средств. Финансовое обеспечение деятельности казенного учреждения осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы.

Особого внимания заслуживает заключение и оплата казенным учреждением государственных контрактов, иных договоров, подлежащих исполнению за счет бюджетных средств, которое производится от имени соответствующего публично-правового образования в пределах доведенных казенному учреждению лимитов бюджетных обязательств, и с учетом принятых и неисполненных обязательств, в соответствии с классификацией расходов бюджетов.

Все имущество казенного учреждения закреплено за ним на праве оперативного управления. Оно не вправе отчуждать либо иным способом

¹⁰ Бюджетный кодекс РФ. Ст. 6.

распоряжаться имуществом без согласия собственника имущества. По своим обязательствам казенное учреждение отвечает находящимися в его распоряжении денежными средствами, при недостаточности которых собственник имущества казенного учреждения несет субсидиарную ответственность.

Казенное учреждение вправе осуществлять приносящую доход деятельность, только если это предусмотрено в его учредительном документе, т.е. данное право для казенных учреждений носит ограниченный характер. Доходы, полученные таким учреждением от приносящей доход деятельности, поступают в бюджет соответствующего публично-правового образования. Казенное учреждение осуществляет операции с бюджетными средствами через лицевые счета, открытые в органах Федерального казначейства или финансовом органе.

Решение о создании казенного учреждения вправе принимать учредитель. Учредительным документом казенного учреждения является устав (либо положение), утвержденный соответствующим органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя.

Положения, ст. 161 Бюджетного кодекса РФ, кроме всего прочего, распространяются на органы государственной власти, с учетом положений бюджетного законодательства Российской Федерации, устанавливающих их полномочия, тем самым определяя полномочия органов государственной власти в рамках казенного учреждения.

Второй тип государственного учреждения - это бюджетное учреждение. Получив некоторую долю финансовой самостоятельности, оно в корне отличается своей спецификой и правовым статусом от существовавшего ранее "старого" бюджетного учреждения. Бюджетное учреждение представляет собой некоммерческую организацию, созданную публично-правовым образованием для оказания услуг или выполнения работ в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством России полномочий в социальной сфере соответственно органов государственной власти (государственных органов)

или органов местного самоуправления¹¹.

Правовое положение данного вида учреждений регулируется Гражданским кодексом РФ, одним из основополагающих критериев которого является тот факт, при котором бюджетное учреждение несет ответственность по своим обязательствам всем имуществом, кроме особо ценного и недвижимого имущества, закрепленного за ним собственником¹².

Бюджетное учреждение ведет свою деятельность в соответствии с предметом и целями, определенными в соответствии с федеральными законами, иными нормативными правовыми актами, муниципальными правовыми актами и уставом согласно государственным (муниципальным) заданиям. Исчерпывающий перечень видов деятельности, которые бюджетное учреждение вправе осуществлять в соответствии с целями, для которых оно создано¹³, закрепляется в его уставе.

Государственные задания для бюджетного учреждения в соответствии с основными видами деятельности формирует и утверждает соответствующий орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя. Бюджетное учреждение вправе сверх установленного государственного задания, а также в случаях, определенных федеральными законами, в пределах установленного государственного (муниципального) задания выполнять работы, оказывать услуги, относящиеся к его основной деятельности, предусмотренной учредительным документом, гражданам и юридическим лицам за плату и на одинаковых при оказании одних и тех же услуг условиях. Порядок определения указанной платы устанавливается соответствующим органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, если иное не предусмотрено федеральным законом. Бюджетное учреждение вправе вести иные виды деятельности, не являющиеся основными, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано¹⁴. При этом такие виды деятельности должны

¹¹ Федеральный закон от 12.01.1996 N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях". Ст. 9.2.

¹² Гражданский кодекс РФ. Ст.120.

¹³ Федеральный закон от 12.01.1996 N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях". Ст. 9.2.

¹⁴ Там же. Ст. 9.2.

быть указаны в его учредительных документах.

Финансовое обеспечение выполнения государственного задания бюджетным учреждением осуществляется в виде субсидий из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации. При этом субсидии по замыслу законодателя не являются видом финансовой помощи соответствующему учреждению наряду с дотациями, а рассматриваются как инструмент реализации государственного задания.

Бюджетные учреждения проводят операции с поступающими им средствами через лицевые счета, открываемые в территориальном органе Федерального казначейства или финансовом органе.

Третьим типом государственного учреждения, но первым по степени финансовой самостоятельности из всех государственных учреждений, является автономное учреждение. Правовой режим автономных учреждений регулируется Федеральным законом от 3 ноября 2006 N 174-ФЗ "Об автономных учреждениях". Этим Законом предусматривается создание автономного учреждения исключительно с участием Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в лице соответствующих органов.

Автономному учреждению предоставляется более широкая свобода в привлечении, наряду с бюджетными, иных средств за счет деятельности, не выходящей за рамки специальной правоспособности, а также в распоряжении указанными средствами. При этом в отличие от казенного учреждения его учредитель (собственник) не несет ответственности по обязательствам автономного учреждения¹⁵.

Автономное учреждение, так же как и бюджетное или казенное, сохраняет для себя гарантию бюджетного финансирования. Так, п. 1 ст. 20 Закона об автономных учреждениях закрепляет положение о том, что объем финансового обеспечения выполнения государственного или муниципального задания, установленного учредителем бюджетному или автономному

¹⁵ Гражданский кодекс РФ (часть первая). Часть 2, ст. 120.

учреждению, не зависит от типа учреждения. Соответственно учредитель не может не дать автономному учреждению задание на оказание государственных услуг и субсидию на выполнение этого задания. Таким образом, предоставление автономному учреждению финансового обеспечения на выполнение государственного задания является необходимым условием осуществления его деятельности.

Доходы автономного учреждения поступают в его самостоятельное распоряжение и используются им для достижения целей, ради которых оно создано, если иное не предусмотрено законом, причем собственник имущества автономного учреждения не имеет права на получение доходов от осуществления автономным учреждением деятельности и использования закрепленного за автономным учреждением имущества¹⁶, что также определяет его особый правовой режим.

Автономное учреждение создается публично-правовым образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами (в том числе при проведении мероприятий по работе с детьми и молодежью в указанных сферах)¹⁷.

Автономному учреждению учредителем устанавливаются задания в соответствии с его основной деятельностью, предусмотренной в уставе. Основная деятельность может осуществляться на основании указанных выше заданий учредителя и обязательств перед страховщиками за плату и бесплатно. Кроме них автономное учреждение по своему усмотрению вправе выполнять работы, оказывать услуги, относящиеся к его основной деятельности, для граждан и юридических лиц за плату и на одинаковых при оказании однородных услуг условиях в порядке, установленном федеральными

¹⁶ Федеральный закон от 03.11.2006 N 174-ФЗ "Об автономных учреждениях". Ст. 8-9.

¹⁷ Там же. Часть 1, ст. 2.

законами. Автономное учреждение вправе осуществлять иные виды деятельности лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, при условии, что такие виды деятельности указаны в его уставе¹⁸.

Решение о создании автономного учреждения на базе имущества, находящегося в собственности субъекта Российской Федерации принимается высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации.

В отличие от бюджетного учреждения автономное вправе открывать счета не только в кредитных организациях, но и в территориальных органах Федерального казначейства, либо в финансовых органах публично-правового образования.

Заслуживает внимания проблема ответственности государственных учреждений по своим денежным обязательствам.

Казенное учреждение отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами. При недостаточности указанных денежных средств субсидиарную ответственность по обязательствам такого учреждения несет собственник его имущества¹⁹.

Для казенного учреждения, таким образом, риск утраты имущества в связи с возникновением долга отсутствует - оно отвечает по своим долгам только в пределах имеющихся денежных средств. Кроме того, субсидиарная ответственность учредителя гарантирует погашение долга любых размеров.

Ранее отмечалось, что бюджетное и автономное учреждения отвечают по долгам всем своим имуществом, кроме недвижимого имущества и особо ценного имущества, закрепленного за ними собственником. Следовательно, кредитор не вправе обратиться с взысканием на особо ценное движимое, а также недвижимое имущество.

В этой связи, рядом исследователей ставится под сомнение факт

¹⁸ Там же. Часть 6-7, ст. 4.

¹⁹ Бюджетный кодекс РФ. Часть 7, ст. 161.

полноценного участия бюджетных и автономных учреждений в гражданском обороте.

Так некоторые исследователи утверждают, что в отношении автономных и бюджетных учреждений обязанность претерпевания негативных последствий в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) ими своих обязательств существенным образом ограничивается. Можно сказать, что государство в лице соответствующих органов защищает названные учреждения от требований кредиторов²⁰. Анализируя далее делается вывод о том, что в обозримом будущем в Конституционный суд Российской Федерации будут поступать обращения кредиторов указанных учреждений с просьбой о проверке конституционности законодательной нормы, касающейся объема ответственности автономных и бюджетных учреждений. Все это может повлечь за собой решение об отказе от сотрудничества с такими типами учреждений либо о сотрудничестве лишь на определенных условиях (предварительная оплата учреждением, использование поручительства и иных способов обеспечения исполнения обязательств, страхование и т.п.).

Теоретическая составляющая деятельности бюджетных и автономных учреждений предполагает, что деятельность данных учреждений в части занятия приносящей доход деятельностью будет исходить исключительно из принципов разумности и целесообразности.

Проводя дальнейший анализ проблемы взыскания задолженности с бюджетного или автономного учреждения, возникает вопрос, о возможности обращения взыскания на недвижимое (движимое) имущество, приобретенное указанными учреждениями за счет средств, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности.

Так, анализируя положения бюджетного законодательства²¹ можно сделать вывод о том, что это возможно, если это имущество не является особо

²⁰ Полотовская Е.Ю. Государственные (муниципальные) учреждения как новая форма реализации полномочий органов власти в социальной сфере // Муниципальная служба: правовые вопросы. 2012. N 1. С. 10.

²¹ Федеральный закон от 12.01.1996 N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях". Часть 9-10, ст. 9.2.; Федеральный закон от 03.11.2006 N 174-ФЗ "Об автономных учреждениях". Ст.3.

ценным или недвижимым имуществом, закрепленным за учреждением собственником. Однако практика исполнения Федерального закона № 83-ФЗ за 2011-2012 годы в Волгоградской области показывает, что органы исполнительной власти Волгоградской области имущество, приобретенное за счет средств, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, относят к такому имуществу, на которое, взыскание обращено быть не может. Так, по всем исполнительным листам, о взыскании задолженности с бюджетных и автономных учреждений, поданным за указанный период в Министерство финансов Волгоградской области, источником оплаты являлись субсидии на иные цели с целевым назначением - погашение кредиторской задолженности, либо средства, полученные от приносящей доход деятельности.

Таким образом, на сегодняшний день, привлечь бюджетные и автономные учреждения к гражданско-правовой ответственности, в случаях не выделения им субсидий на иные цели, для погашения кредиторской задолженности, либо отсутствия у них дополнительных источников получения доходов, достаточно проблематично.

Основной целью принятия Федерального закона от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ является создание необходимых условий для повышения эффективности деятельности государственных учреждений, повышения доступности и качества, предоставляемых учреждениями государственных услуг. Это достигается созданием стимулов для всех типов учреждений к сокращению неэффективных расходов, а для публично-правового образования стимулов к оптимизации подведомственной им сети учреждений.

Таким образом, модернизация механизма финансового обеспечения государственных учреждений будет заключаться в адаптации его к современным условиям посредством модификации финансовых методов и финансовых рычагов, а также норм финансового обеспечения деятельности государственных учреждений с целью эффективного использования ими финансовых средств при предоставлении государственных услуг.

Вместе с тем, совершенствование механизма финансового обеспечения государственных учреждений любого публично-правового образования должно быть нацелено на:

- формирование условий для их экономической мобильности и финансово-хозяйственной самостоятельности;
- усиление эффективности в использовании финансовых средств, а также материально-технических и кадровых ресурсов;
- привлечение новых и поиск дополнительных источников финансирования текущей деятельности государственных учреждений, широкое привлечение инвестиций;
- создание системы обеспечивающей разграничения полномочий и функций от заказчика до производителя и конечного потребителя услуг;
- повышение ответственности государственных учреждений за конечные результаты их деятельности;
- обеспечение прозрачности финансирования всех государственных учреждений образующих бюджетный сектор публично-правового образования и повышение результативности их деятельности;
- повышение доли внебюджетных доходов государственных учреждений.

В настоящее время вся система бюджетного финансирования государственных учреждений переживает кардинальные изменения в результате их преобразования в новые типы учреждений (казенные, бюджетные и автономные). Публично-правовым образованием государственным учреждениям предоставлено значительно больше самостоятельности в ведении их финансово-хозяйственной деятельности и распоряжении внебюджетными средствами. Таким образом, проводимая реорганизация государственных учреждений способствует повышению их инновационной активности и инвестиционной привлекательности, открывает новые источники внебюджетных финансовых ресурсов, в том числе за счет оказания платных

услуг, привлечения кредитов, инвестиций, внедрение современного финансового менеджмента и т.д.

Это позволяет сделать вывод о важности и необходимости анализа новых возможностей совершенствования механизма финансового обеспечения деятельности государственных учреждений путем диверсификации его источников, модернизации форм, методов и инструментов.

Модернизация механизма финансового обеспечения государственных учреждений включает в себя определенные этапы трансформации форм, методов и соответствующих им инструментов финансирования и кредитования государственных учреждений.

Трансформация финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений заключается в образовании новых финансовых отношений, посредством превращения деятельности государственного учреждения, при реализации своих функций, в государственную (бюджетную) услугу, а также появлением находящихся в его полном распоряжении дополнительных внебюджетных источников, полученных от приносящей доход деятельности, и соответствующих им финансовых методов и финансовых рычагов, нормативно-правового и информационного обеспечения.

Динамика объема платных услуг государственных учреждений Волгоградской области показывает их стабильный рост, причем у ряда учреждений его темпы опережают темпы роста бюджетных расходов.

Таким образом, меняются состав и структура субъектов финансового обеспечения автономных и бюджетных учреждений. Состав расширяется за счет различного рода кредитных организаций, а в структуре увеличивается доля личных и корпоративных финансов.

Вместе с тем, финансовое обеспечение автономных и бюджетных учреждений в настоящее время реализуются при помощи определенных финансовых методов, таких как субсидия на выполнение государственного задания, субсидия на иные цели и бюджетные инвестиции.

Причем в последнее время в состав субсидий на иные цели включаются средства, предусматриваемые в рамках целевых федеральных и региональных программ и пр.

Раскрывая методы корпоративного финансового обеспечения необходимо отметить, что у автономных и бюджетных учреждений образования это присуще в сфере профессионального образования, в сфере здравоохранения - финансирования по договорам с лечебными учреждениями, и др. Личное финансовое обеспечение представлено различными методами мобилизации средств лицами, получающими образование, проходящими лечение, получающими услуги у различного рода культурных учреждений и т.п.

Таким образом, анализ механизма финансового обеспечения бюджетных и автономных учреждений показывает, что расширение новых направлений по оказанию ими платных услуг (работ) предопределяет широкое внедрение в их практику финансовых методов, присущих коммерческим организациям, в том числе: самофинансирование, материальное стимулирование, инвестирование, маркетинг, факторинг, лизинг, кредитование, страхование, внедрение современных методик финансовой отчетности и финансового менеджмента и т.д., а также соответствующих финансовых рычагов, в том числе: прибыль, кредиты, займы, амортизация, ценные бумаги, дивиденды, векселя и т.д.

1.3. Концептуальные положения модернизации механизма финансового обеспечения деятельности государственных учреждений в России.

Проводимая в Российской Федерации бюджетная реформа привела к изменению концепции всей системы государственного управления финансами, к изменению сложившейся системы обеспечения функционирования государственных учреждений. Все это нашло отражение и в концептуальных положениях модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений.

На основе анализа экономической литературы рассмотрим эти положения последовательно.

Первым концептуальным положением является **переход на программно-целевой метод финансирования государственных учреждений** на основе государственного задания, как комплекса мероприятий, увязанных технологически, ресурсно и организационно, и обеспечивающих выполнение бюджетной услуги и государственного контракта (договора).

Функционировавшая до не давнего времени система государственных учреждений в Российской Федерации, была сформирована в совершенно других социально-экономических условиях, не связанных с современными подходами к государственному управлению. Содержание существующей системы государственных учреждений публично-правовым образованием осуществлялось вне зависимости от объема и качества оказываемых услуг этими учреждениями.

Система финансового обеспечения государственных учреждений, была основана на сметном подходе, выступающем неотъемлемым элементом системы управления, нацеленной на контроль над затратами. Именно смета обеспечивала жесткий контроль за расходованием средств по детализированным статьям КОСГУ. При этом распределение бюджетных средств по статьям бюджетной классификации существенно снижало возможности государственного учреждения осуществлять маневрирование бюджетными ресурсами в зависимости от конкретной ситуации.

Расходы на финансирование государственных учреждений планировались, как правило, из необходимости содержания этих учреждений²², а не из объемов оказываемых ими услуг. При планировании бюджетных ассигнований в большинстве своем применялся метод индексации существующих расходов, при котором их структура сохранялась в неизменном виде. При этом реальные потребности учреждений в бюджетных средствах

²² Программа Правительства Российской Федерации по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года, распоряжение Правительства Российской Федерации от 30 июня 2010 г. № 1101-р // Российская газета. 2011. 20 декабря.

могли быть как более высокими, так и более низкими. Результаты работы учреждений, качество оказываемых ими услуг и удовлетворенность населения услугами в расчет практически не принимались.

Сметный механизм финансового обеспечения государственных учреждений, применяемый в российской практике, обеспечивал контроль за расходованием средств по отдельным статьям.

Принятие Программы Правительства Российской Федерации по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года и Федерального закона от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ повлекло за собой глубокие преобразования в организации деятельности и финансового обеспечения государственных учреждений, направленных на создание механизмов и условий, которые обеспечивают взаимосвязь объема услуг предоставляемых государственным учреждением с объемом финансового обеспечения его выполнения.

Принятый Федеральный закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ создал необходимые условия для повышения эффективности деятельности государственных учреждений, расширения доступности и качества предоставляемых ими государственных услуг.

Таковыми необходимыми условиями стали финансовое обеспечение результатов деятельности государственных учреждений через механизм государственного задания, большая степень самостоятельности учреждений и их ответственности за результаты своей деятельности.

Таким образом, естественной предпосылкой образования и становления государственных учреждений, в условиях проводимой бюджетной реформы, является смена самой системы выделения государственных средств, заключающаяся в замене финансирования осуществляемого по затратному принципу на программный метод финансирования (финансирования программ)²³.

²³ Основные направления бюджетной политики на 2012 год и плановый период 2013 и 2014 годов. Раздел 1. // Парламентская газета. № 32. 2011. 01-07 июля.

За переход на программный метод финансирования свидетельствует и сложившаяся международная практика, показывающая, что выделение средств под смету расходов - прямое финансирование из бюджета, существенно сокращается.

На рис. 3 показан пример работы такой системы, позволяющей проводить конкурс на государственный заказ через рынок социальных услуг. Как видно он представлен не только государственными учреждениями, но и другими негосударственными организациями.

На основании расходных обязательств, взятых на себя публично правовым образованием, формируемый бюджет реализуется через государственные программы. При реализации финансирования под программы возникает государственный заказ на определённый социальный продукт, содержащий в себе его цену.

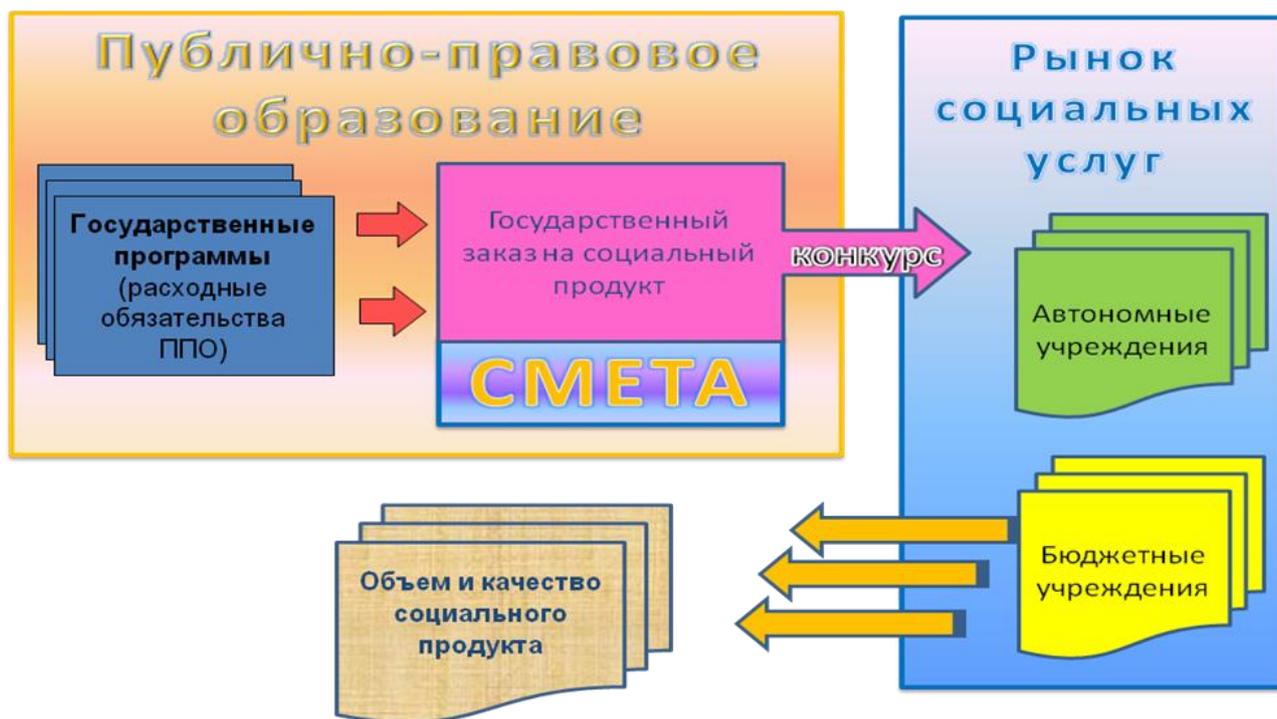


Рис.3. Схема финансирования государственных учреждений в условиях программного метода финансирования.

Источник: Составлено автором

Таким образом, как видно из анализа приведенной схемы, законодателем делается ставка на конечный результат, достижение которого уже не декларируется, а реально должно быть достигнуто государственным

учреждением. Кроме того, сделан собственно и уход от сметного финансирования учреждения. Здесь уже смета приобретает совершенно новое качество, и становится собственно ценой социального продукта.

Следовательно, главным инструментом планирования бюджетных ассигнований направленным на оказание государственными учреждениями государственных услуг становится государственное задание. Объемы предоставляемых государственных услуг должны быть взаимосвязанными с объемами финансового обеспечения субсидии на выполнение государственного задания. Принципиальным отличием нового механизма финансового обеспечения государственных учреждений является нормативный подход к расчету затрат на оказание государственной услуги.

Основным инструментом нового подхода к финансовому обеспечению государственных учреждений уже выступают нормативные затраты на выполнение государственного задания.

Вторым важным положением модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений является **синхронизация финансовых потоков при финансовом обеспечении деятельности бюджетных и автономных учреждений**, заключающаяся в финансировании заявленного объема их потребности.

Федеральный закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ определил вид финансового обеспечения выполнения государственного задания бюджетных и автономных учреждений, который реализуется посредством предоставления субсидий данным типам учреждений из бюджета соответствующего публично-правового образования, кроме этого определен порядок проведения финансовыми органами (территориальными органами Федерального казначейства) кассовых выплат за счет средств бюджетных и автономных учреждений.

Вместе с тем, вопрос, касающийся объема средств, перечисляемых учредителем автономному или бюджетному учреждению для выполнения государственного задания, вызывает много споров.

По мнению Министерства финансов РФ денежные средства должны перечисляться бюджетному или автономному учреждению в полном объеме единовременно и соответствовать месячной или квартальной потребности учреждения исходя из годового объема субсидии на выполнение государственного задания. В процессе своей деятельности, связанной с оказанием услуг, в рамках реализации государственного задания, государственным учреждением постепенно эти средства должны расходоваться.

Но такое положение вещей, при котором денежные средства не работают, а лежат без движения, может себе позволить далеко не каждое публично-правовое образование, ведь большинство из них являются остродефицитными или имеющими дефицит в достаточно большом суммарном выражении.

Такое осуществление кассовых выплат отбрасывает исполнение любого дотационного бюджета как минимум на десяток лет назад, в то время, когда средства государственных учреждений находились на расчетных счетах в кредитных учреждениях и использовались крайне неэффективно, с большим опозданием и временной задержкой. В обосновании этого можно отметить, что денежные средства государственного учреждения, находясь на расчетном счете, открытом в кредитном учреждении, зачастую оказываются не востребованными в течение длительного времени.

Обеспечить синхронизацию финансовых потоков, при финансовом обеспечении деятельности бюджетных и автономных учреждений, необходимо путем финансирования заявленного объема их потребности. Другими словами учредитель должен перечислять не всю квартальную (месячную, декадную и т.п.) сумму субсидии на государственное задание, а только лишь текущую заявленную потребность учреждения, в соответствии с принятыми на себя обязательствами, которую нужно профинансировать. Тем самым бюджетное или автономное учреждение обеспечивает денежными средствами поставщика товаров, работ или услуг с одной стороны, и отсутствие невостребованных остатков средств на своем счете с другой.

При этом заявленная потребность бюджетного или автономного учреждения осуществляется через день с момента поступления платежного документа, денежные средства при этом не "лежат" на расчетном счете кредитного учреждения, а постоянно находятся в обороте и работают. Орган, организующий исполнение бюджета имеет возможность осуществлять их перераспределение и направлять денежные средства на другие цели и нужды. Но при этом, бюджетное или автономное учреждение, остаётся самостоятельным в расходовании средств находящихся на его лицевых счетах.

Другим положением модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений является **замена прямого финансирования из бюджета, осуществляемого по затратному принципу, на программный метод финансирования (финансирование программ) и внедрение конкурсов на государственный заказ через рынок социальных услуг.**

На основании расходных обязательств, взятых на себя публично правовым образованием, формируемый бюджет реализуется через государственные программы. При реализации финансирования под программы возникает государственный заказ на определённый социальный продукт, содержащий в себе его цену.

Таким образом, публично-правовым образованием делается ставка на конечный результат, достижение которого уже не декларируется, а реально должно быть достигнуто государственным учреждением. Кроме того, сделан собственно и уход от сметного финансирования учреждения.

Одной из основных мер внедрения конкурсов на государственный заказ через рынок социальных услуг является равнодоступность государственных и частных социальных учреждений к бюджетному финансированию на оказание услуг в социальной сфере, Часто государству выгоднее купить услугу, чем строить, допустим, новый детский сад. Законодательных ограничений на привлечение частных организаций к оказанию социальных услуг нет. Но есть важные технические вопросы, которые предстоит решить: например,

обязательность участия в тендерах бюджетного (автономного) учреждения. Кроме того, нужны стандарты оказания социальных услуг и способы оценки их

Следующим положением модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений является **расширение финансовой самостоятельности бюджетных и автономных учреждений в финансовой и экономической сферах**, предполагающее применение таких финансовых методов, как реализация государственного заказа через рынок социальных услуг, экономическое стимулирование, бюджетирование, ориентированное на результат, инвестирование, кредитование, лизинг, самофинансирование, инвестирование, введение новых систем оплаты труда, прогнозирование, лизинг, кредитование, факторинг, финансовый маркетинг, страхование, аудиторский независимый контроль, внедрение современных методик финансовой отчетности и финансового менеджмента и т.д..

После принятия Федеральных законов от 08.05.2010 № 83-ФЗ и от 18.07.2011 № 239-ФЗ, определивших основы механизма финансового обеспечения предоставления государственных услуг бюджетными и автономными учреждениями, в целях реализации положений этих законов федеральными и региональными органами государственной власти была проведена значительная работа по разработке современных методик финансовой отчетности, нормативно-правового и методического обеспечения механизма финансового обеспечения оказания государственных услуг бюджетными и автономными учреждениями.

Вместе с тем действующая нормативно-правовая и методическая база механизма финансового обеспечения предоставления услуг требует дальнейшего совершенствования и дополнения, например, в части:

– повышения обоснованности методики расчета нормативных затрат на содержание недвижимого имущества и методики расчета нормативных затрат на содержание особо ценного движимого имущества, закрепленного за бюджетными и автономными учреждениями или приобретенного ими за счет

средств, выделенных учредителем и нормативных затрат на оказание различных видов государственных услуг в рамках государственного задания;

– оптимизации разработанных и утвержденных стандартов качества предоставления государственных услуг на региональном уровне;

– установления реальных мер ответственности государственных учреждений за несоблюдение качества и объема оказываемых государственных услуг, в том числе путем внесения дополнений в гл. 28 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Выводы.

Публично-правовое образование, с целью реализации своих расходных обязательств и достижения требуемого объема и качества предоставляемых услуг, не может осуществлять свои функции, идя преимущественно экстенсивным путем развития, через постоянное увеличение количества государственных учреждений, либо увеличение штатной численности сотрудников этих учреждений. Причин этому достаточно много и главной из них является ограниченность своих бюджетных средств.

Реализация расходных обязательств публично-правовым образованием через принцип сметного бюджетирования, в условиях недостаточности бюджетного финансирования государственного учреждения приводит к "иждивенческой" сути его существования за счет бюджетных средств, к отсутствию стимулов внутреннего развития и не заинтересованности в достижении целей, ради которых оно было создано.

Результатом проводимой бюджетной реформы становится преимущественно интенсивный путь развития публично-правового образования, связанный с осуществлением реорганизации и формированием рациональной сети государственных учреждений, переходом на программный метод их финансирования, с приданием учреждениям определенной доли финансовой самостоятельности.

Инструментом реализации государственного задания новых типов государственных учреждений, в лице бюджетных и автономных, становятся

субсидии на выполнение этого задания, которые не являются видом финансовой помощи соответствующему учреждению, а является необходимым условием осуществления их деятельности.

Механизм финансового обеспечения бюджетных и автономных учреждений – это способ организации публично-правовым образованием финансовых отношений в системе направленного регулирования процессов образования, перераспределения и расходования их финансовых ресурсов в рамках институционально определенных принципов, финансовых методов, финансовых рычагов, нормативного, правового и информационного обеспечения

В процессе реализации механизма финансового обеспечения у бюджетных и автономных учреждений складываются различные финансовые отношения в части мобилизации, перераспределения и расходования финансовых ресурсов, расчётов с государством, юридическими или физическими лицами. По своей сути и содержанию финансовый механизм представляет совокупность различных способов организации финансовых отношений. Все элементы финансового механизма тесно связаны между собой и находятся в постоянном взаимодействии.

Трансформация механизма финансового обеспечения государственных учреждений состоит в смене законодательно определенных принципов его функционирования, появления новых финансовых методов и финансовых рычагов соответствующего информационно-методического и нормативного обеспечения. Процесс трансформации механизма финансового обеспечения бюджетных и автономных учреждений заключается в формировании новых финансовых отношений, обусловленных превращением деятельности государственного учреждения при реализации своих функций в государственную (бюджетную) услугу, а также появлением находящихся в его полном распоряжении дополнительных внебюджетных источников, полученных от приносящей доход деятельности, и соответствующих им

финансовых методов и рычагов, нормативного, правового и информационного обеспечения.

Модернизация механизма финансового обеспечения бюджетных и автономных учреждений заключается в адаптации его к современным условиям посредством модификации финансовых методов и финансовых рычагов, инструментов и форм финансирования учреждений, а также синхронизации финансовых потоков при обеспечении их деятельности, в целях реализации современной экономической, финансовой и социальной политики публично-правового образования.

Концептуальные положения модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений включают в себя: переход на программно-целевой метод финансирования государственных учреждений на основе государственного задания, как комплекса мероприятий, увязанных технологически, ресурсно и организационно, и обеспечивающих выполнение бюджетной услуги; синхронизацию финансовых потоков при финансовом обеспечении деятельности бюджетных и автономных учреждений, заключающаяся в финансировании заявленного объема их потребности; отказ от прямого финансирования из бюджета и внедрение конкурсов на государственный заказ через рынок социальных услуг; расширение финансовой самостоятельности бюджетных и автономных учреждений в финансово-экономической сфере, предполагающее применение таких финансовых методов, как самофинансирование, введение новых систем оплаты труда, прогнозирование, инвестирование, кредитование, лизинг, факторинг, страхование, финансовый маркетинг; аудиторский независимый контроль, внедрение современных методик финансовой отчетности и финансового менеджмента и т. д.

Глава 2. Основные направления модернизации финансирования государственных учреждений

2.1. Модернизация финансовой политики публично-правового образования в вопросах финансового обеспечения государственных учреждений.

Решение вопросов связанных с финансовым обеспечением государственных учреждений, минимизацией их кредиторской задолженности являются важными элементами управленческой деятельности органов исполнительной власти любого публично-правового образования. Связано это не только с осуществления ими функций и полномочий учредителей всех типов государственных учреждений, но и с тем фактом, что устойчивое финансовое обеспечение государственных учреждений является необходимым условием реализации мероприятий финансовой стабильности публично-правового образования в целом.

Модернизация финансовой политики публично-правового образования направленная на минимизацию кредиторской задолженности государственных учреждений, является необходимым условием повышения качества управления региональными финансами позволяющей сделать бюджетный процесс более прозрачным и существенно сократить бюджетные потери публично-правового образования связанные с судебными издержками и расходами.

Большое значение в процессе оптимизации кредиторской задолженности играет её инвентаризация, а также анализ факторов ее возникновения. Это позволяет исключить возможность принятия бюджетными учреждениями обязательств, не покрываемых источниками финансирования.

Мониторинг кредиторской задолженности положительным образом влияет на работу всей бюджетной системы в целом, позволяет снизить риски штрафных санкций, судебных издержек, а также способствует поддержанию деловой репутации любого государственного учреждения.

При анализе факторов возникновения кредиторской задолженности государственных учреждений необходимо учитывать то обстоятельство, что

каждый из них оказывает на её величину определенное воздействие, то есть в зависимости от сути своей природы становится более значимым в той или иной ситуации.

Проведенный анализ финансовой политики публично-правового образования в лице Волгоградской области в вопросах финансового обеспечения государственных учреждений за ряд последних лет позволил выявить целый ряд факторов оказывающих воздействие на образование кредиторской задолженности у государственных учреждений, её величину, виды, содержание обязательств, продолжительность и возможность их исполнения и т.п.

К основным факторам, оказывающим воздействие на финансовую политику, проводимую публично-правовым образованием в вопросах финансового обеспечения государственных учреждений оказывающим воздействие на образование кредиторской задолженности у государственных учреждений, относятся следующие.

Экономический фактор – *1) отсутствие в бюджете достаточных средств для осуществления финансирования подтвержденных бюджетополучателями бюджетных обязательств.*

За точку отсчета был принят 2008 год – год, в котором региональным бюджетом Волгоградской области достигнут максимальный подъем исполнения практически всех доходных показателей областного бюджета. Объем собственных доходов при этом составил 33 033,8 млн. руб. или 100,3% к плановым показателям. Некоторое уменьшение плановых (31 751,8 млн. руб.) и фактических (31 218,6 млн. руб.) показателей в 2009 году явилось следствием мирового экономического кризиса приведшего к спаду производства. Этот год был ознаменован и неисполнением собственных доходов. Процент их исполнения составил 98,3%.

На рис. 4 представлен анализ фактического исполнения налоговых и неналоговых доходов бюджета Волгоградской области за период с 2008 по 2013 год.



Рис.4. Анализ фактического исполнения налоговых и неналоговых доходов за 2008-2013 годы, млн. руб.

Источник: составлено автором

На протяжении последних лет, несмотря на абсолютное фактическое увеличение собственных налоговых и неналоговых доходов регионального бюджета с 41 298,4 млн. руб. в 2010 году до 47 191,7 млн. руб. в 2013 году процент их исполнения имеет явно снижающуюся тенденцию (рис.5).

В 2010 году он составил - 94,6%, в 2011 году – 82,4%, в 2012 году – 84,9%, в 2013 году – 83,3%. Причин неисполнения законов о бюджете в части доходной составляющей несколько, и в рассматриваемый период лет разные из них оказывались преобладающими. Вместе с тем, по результатам проведенного анализа исполнения регионального бюджета по доходам за ряд последних лет среди них можно выделить следующие:

- снижение темпов роста доходов областного бюджета произошедшего в результате спада производства, как следствие мирового экономического кризиса 2008-2010 гг.;

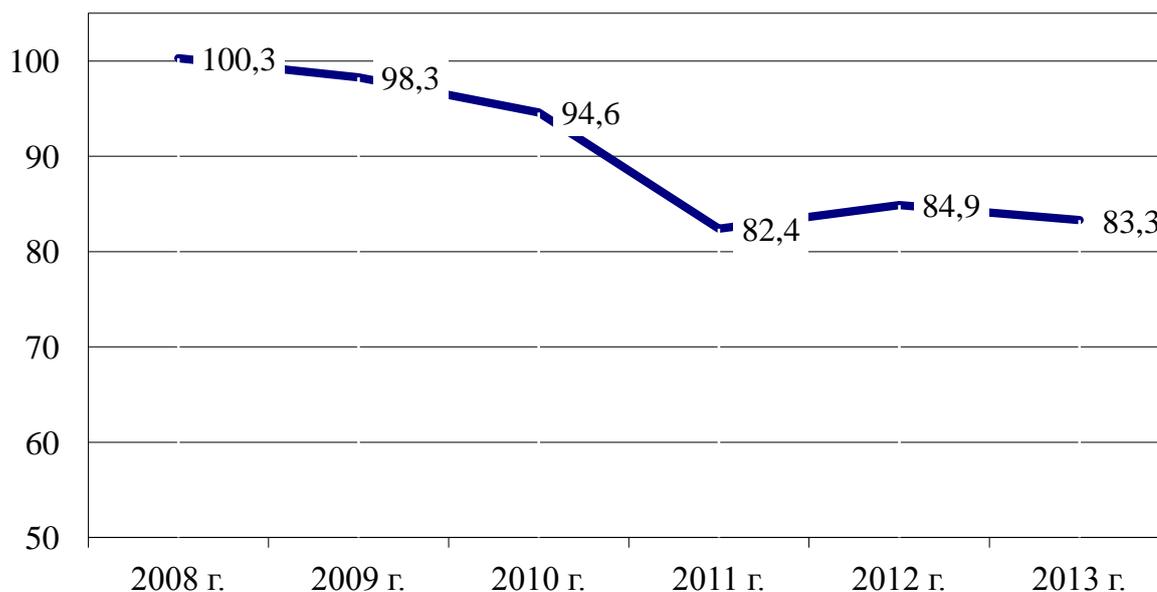


Рис. 5. Анализ исполнения налоговых и неналоговых доходов за 2008-2013 годы, %

Источник: Тот же

- несвоевременная и неполная корректировка расходных обязательств региональными органами исполнительной власти. Так, при сокращении собственных доходов в период кризиса расходы по ряду отраслей и направлений расходования средств не были своевременно сокращены по политическим причинам. К числу их можно отнести выплаты заработной платы, стипендии, различного рода социальные обязательства и т.д.;
- сильное лоббистское давление со стороны региональной исполнительной власти по увеличению отдельных статей расходов бюджета, и как следствие этого принятие законодательным собранием нереалистичных законов об областном бюджете в части собственных доходов в период с 2009 по 2013 гг.;
- недостаточный ведомственный контроль со стороны главных распорядителей над расходованием бюджетных средств подведомственными государственными учреждениями.

Особая значимость нехватки денежных средств, для осуществления финансирования подтвержденных бюджетополучателем бюджетных обязательств, проявляется в конце финансового года.

На протяжении ряда последних лет, принимаемые законодательным собранием региона поправки в областной бюджет, с середины до конца очередного финансового года, увеличивающие его доходную составляющую, в части собственных доходов, на практике не соответствуют реалистичности бюджетных назначений прогнозируемых финансовым органом, тем самым не обеспечивая сбалансированность регионального бюджета.

Особую тревогу вызывает факт изначального завышения объема собственных доходов при планировании областного бюджета на очередной финансовый год. Так, за период с 2010 по 2013 год разница между плановым и фактическим исполнением составила в 2010 г. - 342,3 млн. руб., в 2011 г. – 8981,9 млн. руб., в 2012 г. – 8199,8 млн. руб., в 2013 г. - 9 443,7 млн. руб. За последние три года прирост среднего объема собственных доходов к среднему приросту его фактического исполнения завышен в 2,2 раза и составил 220%.

Наряду с этим анализ динамики увеличения плановых назначений налоговых и неналоговых доходов при уточнении закона о бюджете и неисполненных обязательств на конец года, за 2010-2013 годы (табл. 1) показывает, что в течение 2010 года налоговые и неналоговые доходы были увеличены на 4 446,1 млн. руб., при этом сумма заявленных неподтвержденных денежных обязательств на конец года составила 1 840,5 млн. руб.; в 2011 году это увеличение составило 3 781,7 млн. руб., сумма заявленных неподтвержденных денежных обязательств – 1 665,6 млн. руб., в 2012 году увеличение составило 3874,7 млн. руб., сумма заявленных неподтвержденных денежных обязательств составила – 2 893,7 млн. руб., в 2013 г. тенденция к увеличению была сохранена и уже к середине года составляла 4 864 млн. руб. В это время объем дефицита областного бюджета, установленного законодательством, достиг своего максимального порогового значения, что принудило регионального законодателя в конце года его уменьшить. Тем не менее, общее увеличения плановых назначений на конец года составило 965,1 млн. руб.

Анализ динамики увеличения плановых назначений налоговых и неналоговых доходов при уточнении закона о бюджете и неподтвержденных денежных обязательств за 2010-2013 гг.

Показатели	2010 год, млн. руб.	2011 год, млн. руб.	2012 год, млн. руб.	2013 год, млн. руб.
Увеличение суммы налоговых и неналоговых доходов за финансовый год	4 446,1	3 781,7	3 874,7	965,1
Сумма заявленных неисполненных обязательств на конец года	1 840,5	1 665,6	2 893,7 *	4 770,6*

Примечание: (*) - с учетом объема недофинансирования субсидии на выполнение государственного задания.

Нереалистичность доходных показателей областного бюджета в части собственных доходов привела, как к значительному росту кредиторской задолженности в целом, так и к заключению договоров (контрактов) государственными учреждениями с нарушением сроков их своевременного подтверждения в конце финансового года (табл. 2).

Таблица 2

Анализ динамики неисполненных договоров бюджетных обязательств за 2010-2013 гг.

Показатели	2009 год, млн. руб.	2010 год, млн. руб.	2011 год, млн. руб.	2012 год, млн. руб.	2013 год, млн. руб.
Сумма неисполненных договоров бюджетных обязательств	726,5	1 282,0	2 381,1	2 819,8*	6 601,8*

Примечание: (*) - без учета объема недофинансирования субсидии на выполнение государственного задания.

Если в пиковый 2009 год финансового кризиса сумма неисполненных договоров бюджетных обязательств составляла 726,5 млн. руб. то на конец 2013 года эта цифра увеличилась в 9 раз и составила 601,8 млн. руб. и это без учета объема недофинансирования субсидии на выполнение государственного задания.

Анализ предъявленных к уплате исковых документов за ряд последних лет (рис. 6) показывает, что на протяжении последнего времени их объем растет практически в геометрической прогрессии.

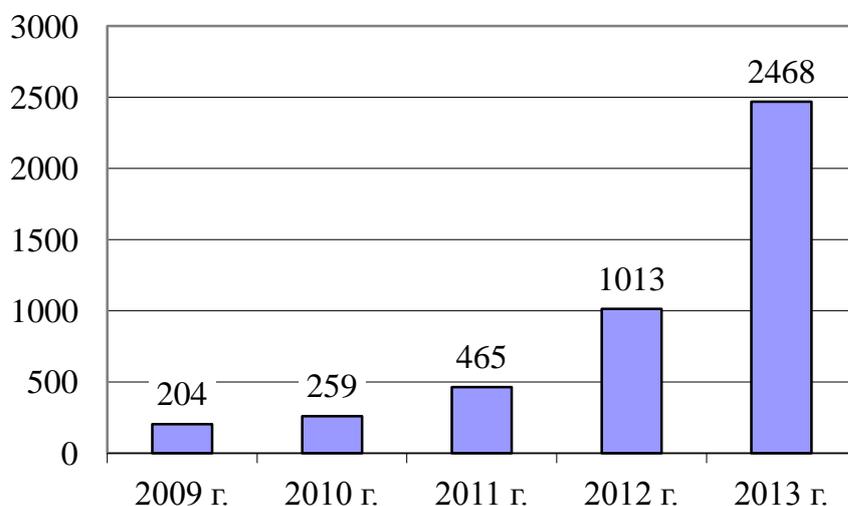


Рис. 6. Количество предъявленных к исполнению исполнительных документов, шт.
Источник: Тот же

Так если за 2009 год их было предъявлено к оплате 204 шт., за 2010 год – 259 шт., за 2011 год - 465 шт., в 2012 году – 1013 шт. что практически в 5 раз больше, чем за 2009 год. Тенденция сложившейся геометрической прогрессии сохранилась и в 2013 году. По состоянию на 01.01.14 г. этот показатель составил уже 2468 документов, предъявленных к оплате, что в 12 раз превышает уровень кризисного 2009 года.

Наряду с этим, также растут объемы сумм средств (рис. 7), предъявляемых к взысканию: так если за 2009 год была предъявлена к оплате сумма в размере 19,4 млн. руб., то за 2010 год она увеличилась практически в 2 раза и составила 36,3 млн. руб., а за 2011 год это увеличение составило к предыдущему году 3,7 раза, а к исходному 2009 – 6,9 раз, что составило уже более 133 млн. руб. В 2012 году к взысканию была предъявлена сумма в размере 162,3 млн. руб. За 2013 год приблизилась к семисотмиллионному уровню и составила 695,3 млн. руб.

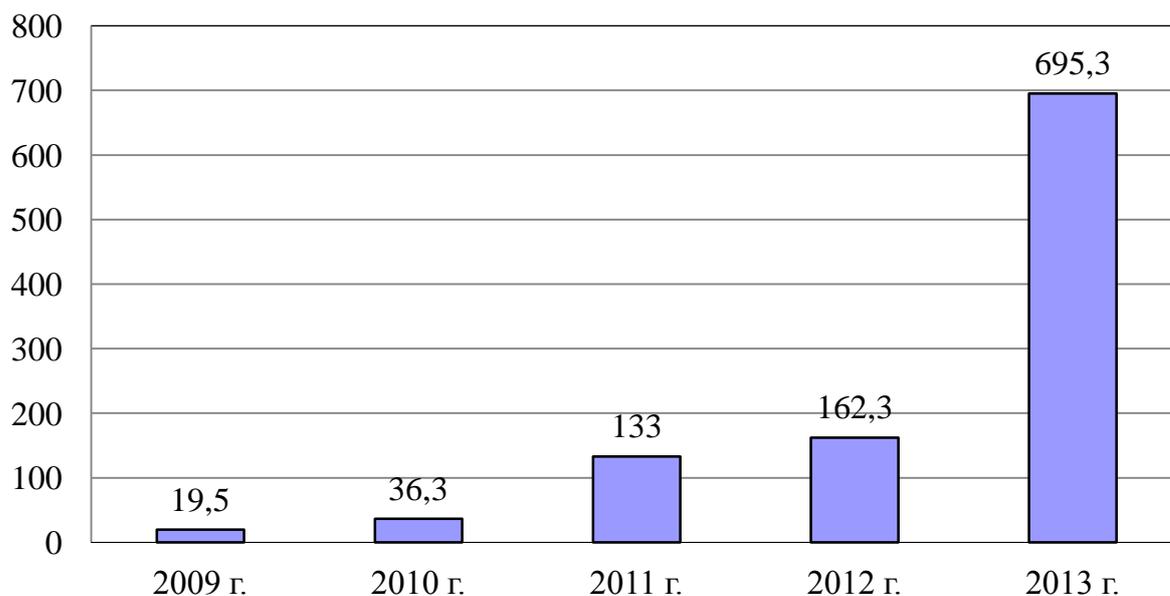


Рис. 7. Сумма, предьявленная к взысканию, млн. руб.
Источник: Тот же.

2) *Отсутствие в региональном бюджете достаточных средств для выделения субсидии бюджетным и автономным учреждениям на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием ими в соответствии с государственным заданием государственных услуг (выполнением работ), в соответствии с заключенными этими учреждениями и учредителями соглашениями.*

Финансирование бюджетного и автономного государственного учреждения в настоящее время тесно привязано действующим законодательством к государственному заданию. Так если раньше в случае нехватки средств в бюджете, объем сметного финансирования учреждению мог быть уменьшен, например, в середине года, а задание - остаться прежним, то сейчас уменьшение объема субсидии бюджетным и автономным государственным учреждениям во время выполнения государственного задания допускается только при условии соответствующего изменения государственного задания бюджетному²⁴ или автономному учреждению²⁵.

²⁴ Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях". Ст. 9.2.

²⁵ Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ "Об автономных учреждениях". Ст. 4.

Вместе с тем, практика исполнения областного бюджета в части выделения субсидии бюджетным и автономным учреждениям на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием ими в соответствии с государственным заданием государственных услуг (выполнением работ) за 2012-2013 гг. показала, что несмотря на изменение бюджетного законодательства подходы к исполнению регионального бюджета остались прежними: погашение возникшей кредиторской задолженности, в результате недофинансирования бюджетных и автономных учреждений остается "головной болью" указанных учреждений.

Так, например недофинансирование субсидии на выполнение государственного задания за 2012 финансовый год по автономным и бюджетным учреждениям Волгоградской области составило 16,6 % или 1 094,6 млн. руб. (табл. 3).

Бюджетные и автономные государственные учреждения вынуждены, как и в предыдущие годы, погашать недофинансирование отчетного финансового года за счет субсидии на государственное задание текущего года, погашать кредиторскую задолженность за счет дополнительных доходов получаемых от приносящей доход деятельности, либо ждать выделения целевой субсидии на иные цели направляемую на погашение кредиторской задолженности. Последствия такого погашения кредиторской задолженности будут негативно сказываться на выполнении государственного задания, и идти в ущерб основной деятельности учреждения.

Таблица 3

Анализ выплаты за 2012 год субсидий на выполнение государственного задания бюджетным и автономным учреждениям Волгоградской области в разрезе органов исполнительной власти, осуществляющих функции и полномочия учредителя

№ п/п	Наименование учредителя	Ассигнования, тыс. руб.	Финансирование, тыс. руб.	Объем недофинансирования, тыс. руб.	исполнение, %	АУ ед.	БУ ед.	Всего
1	аппарат Губернатора и Правительства Волгоградской области	4625	3940	686	85,2		1	1
2	комитет по обеспечению безопасности жизнедеятельности населения Волгоградской области	17121	15729	1392	91,9		1	1
3	министерство строительства и жилищно-коммунального хозяйства Волгоградской области	1489	506	983	34,0	1		1
4	комитет по делам молодежи Волгоградской области	100527	89227	11299	88,8		6	6
5	министерство по делам национальностей и казачества Волгоградской области	109357	80384	28973	73,5		5	5
6	министерство здравоохранения Волгоградской области	1135258	848570	286687	74,7	1	52	53
7	министерство культуры Волгоградской области	645723	619017	26707	95,9	1	20	21
8	министерство образования и науки Волгоградской области	1906684	1591482	315203	83,5	7	70	77
9	комитет охраны окружающей среды и природопользования Волгоградской области	80710	69027	11683	85,5		8	8
10	министерство сельского хозяйства Волгоградской области	4717	4100	617	86,9		1	1
11	министерство по управлению государственным имуществом Волгоградской области	315259	225154	90105	71,4		1	1
12	министерство спорта и туризма Волгоградской области	450060	410673	39387	91,2	2	3	5
13	министерство экономики, внешнеэкономических связей и инвестиций Волгоградской области	12342	3887	8456	31,5	1	1	2
14	комитет ветеринарии Волгоградской области	505070	420948	84122	83,3		41	41
15	министерство социальной защиты населения Волгоградской области	1124578	973746	150831	86,6	1	36	37
16	министерство транспорта и дорожного хозяйства Волгоградской области	40031	16817	23213	42,0		2	2
17	комитет информационных технологий и коммуникаций Волгоградской области	39709	25411	14298	64,0		1	1
18	комитет лесного хозяйства Волгоградской области	99273	99273	0	100,0		7	7
Итого		6592533	5497891	1094641	83,4	14	256	270

Институциональный фактор –1) заключение договоров (контрактов) казенными учреждениями в рамках лимитов бюджетных обязательств, с нарушением сроков их своевременного подтверждения в конце финансового года.

Данный фактор целиком и полностью зависит от самого учреждения, так как для подтверждения денежных обязательств учреждения представляют соответствующие платежные документы в региональное казначейство, для их санкционирования и оплаты. Анализ динамики контрактов и других договоров, заключенных в течение 2012 года казенными учреждениями показывает, что она носит явно выраженный циклический характер. Первый квартал не может браться для анализа, и являться примерным, так как в основном в нем заключаются контракты на год и другие договора, а вот начиная со второго квартала года, динамика является очень показательной: в начале каждого квартала количество заключаемых контрактов, и других договоров минимальное и постоянно увеличивается к концу каждого квартала. Такая тенденция сохраняется в каждом квартале и достигает своего максимума в декабре года (рис. 8). Анализ заключения контрактов и иных договоров бюджетополучателями за предыдущие годы также подтверждает вывод о том, что в большем своем объеме они заключаются именно в последний месяц года, когда по сути нарушаются сроки их своевременного подтверждения в конце финансового года.

Отдельного анализа требует сумма заключаемых договоров в конце соответствующего финансового года, превышающая в разы объем договоров заключаемых в течение года. Так за 2012 год среднемесячный объем заключаемых договоров составлял 1 768 млн. руб., при этом за декабрь он составил 3 716 млн. руб., что в 2,1 раз больше среднемесячного объема.

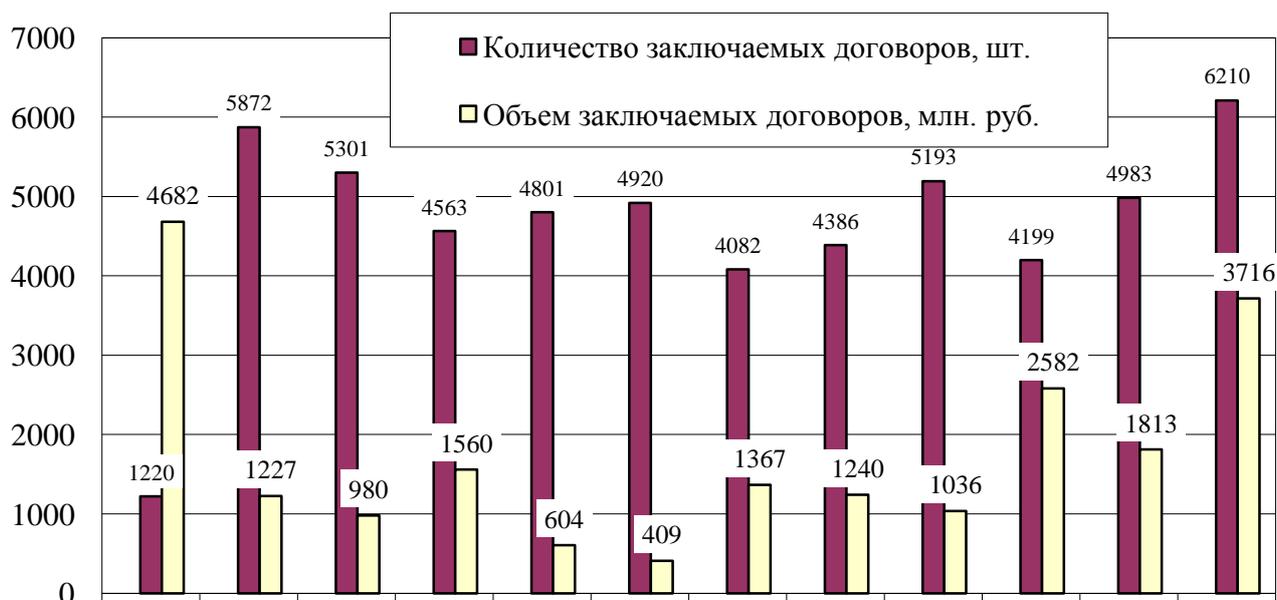


Рис. 8. Анализ заключенных договоров казенными учреждениями в 2012 году, шт., и объема заключенных договоров, млн. руб.

Источник: Тот же.

За 2011 год среднемесячный объем заключаемых договоров составлял 1 193 млн. руб., при этом за декабрь он составил 4 108 млн. руб., что в 3,4 раза больше среднемесячного объема (рис. 9).



Рис. 9. Анализ заключенных договоров казенными учреждениями в 2011 году, шт., и объема заключенных договоров, млн. руб.

Источник: Тот же.

На данную проблему обратил внимание Президент РФ в своем Бюджетном послании еще в 2007 г., указав на тот факт, что значительная часть расходов концентрируется во второй половине года, что создает стимулы израсходовать средства любой ценой, в том числе за счет попыток обхода конкурсного порядка осуществления закупок товаров (работ, услуг) для государственных и муниципальных нужд.²⁶

2) Принятие бюджетных обязательств казенными учреждениями с превышением установленных лимитов бюджетных обязательств.

Одной из главных мер, по сокращению несанкционированной кредиторской задолженности государственных учреждений, явилось введение казначейского учета денежных обязательств учреждений, подлежащих исполнению за счет средств областного бюджета. Для решения этой проблемы и уменьшению роста кредиторской задолженности региональное казначейство ввело жесткий контроль над обязательствами государственных учреждений. В качестве механизма такого контроля выступает сплошной учет всех денежных обязательств учреждений, включающий в себя проверку обязательств на их соответствие утвержденным бюджетным ассигнованиям, лимитам бюджетных обязательств, и другим параметрам, по которым выделяются средства областного бюджета.

Такой механизм контроля и учета введен в министерстве финансов Волгоградской области с 2010 года. Он предполагает, что при принятии бюджетных обязательств путем заключения государственных контрактов, иных договоров с юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями (далее – договора) получатель бюджетных средств осуществляет их регистрацию в установленном порядке в Автоматизированной информационной системе Государственный заказ Волгоградской области.

²⁶ Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 9 марта 2007 г. "О бюджетной политике в 2008 - 2010 годах" // Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2007. № 7.

Копии всех государственных контрактов, договоров, а также изменения к ним в электронном виде вместе с другими электронными документами направляются бюджетополучателем, главному распорядителю бюджетных средств, в ведении которого он находится. Главный распорядитель бюджетных средств после проверки представленных копий договоров, а также изменений к ним, представляет их в министерство финансов Волгоградской области путем их отражения в соответствующем программном обеспечении.

Следует отметить, что при существующих современных программных продуктах исполнения бюджета по расходам, казенному учреждению практически невозможно осуществить оплату бюджетных обязательств выше установленных ему лимитов, однако в соответствии с Гражданским кодексом, заключить такое обязательство возможно. Ведь договор такого типа сохраняет свою юридическую силу в отношениях между сторонами: бюджетополучателем с одной стороны и поставщиком с другой. Ведь казенное учреждение, является самостоятельным юридическим лицом, и гражданское законодательство дает ему право заключать от своего имени любые договоры в соответствии со ст. 49 и ст. 421 ГК РФ. Таким образом, даже если договор заключен с превышением лимитов бюджетных обязательств, все равно с точки зрения гражданского права он является законным.

Другими словами Гражданский кодекс признает законными сделки казенных учреждений, даже выходящими за пределы утвержденных для них лимитов бюджетных обязательств, ввиду того, что они соответствуют определенным учредительным документам и целям деятельности данных учреждений. В отличии от Гражданского, Бюджетный кодекс определяет то обстоятельство, что заключение и оплата казенным учреждением договоров, подлежащих исполнению за счет средств бюджета, осуществляется от имени публично-правового образования, в пределах доведенных казенному учреждению лимитов бюджетных обязательств и с учетом принятых и неисполненных обязательств²⁷.

²⁷ Бюджетный кодекс РФ. Ст. 161.

Вместе с тем, указанный запрет не всегда действует. И здесь дело не только в приоритете норм гражданского законодательства по вопросам правоспособности юридических лиц.

Контрагент, не получивший установленным договором расчета, вправе обратиться в суд для получения исполнительного документа, с целью взыскания с казенного учреждения не только денежных средств предусмотренных договором, но и сумм неустойки, судебных издержек и т.д. В случае отсутствия у казенного учреждения необходимых для погашения долга денежных средств, к субсидиарной ответственности привлекается публично-правовое образование в соответствии со ст. 120 Гражданского кодекса РФ в лице главного распорядителя бюджетных средств. Таким образом государство, несет ответственность по всем обязательствам казенного учреждения, в том числе и по обязательствам, принятым с превышением лимитов бюджетных обязательств. Результатом является возникновение несанкционированной кредиторской задолженности.

Как отмечалось выше, в качестве примера по анализу 2012 года, в министерство финансов Волгоградской области поступило 1013 исполнительных листов на сумму 162,3 млн. руб., из них 421 лист к министерству здравоохранения Волгоградской области на сумму 82,02 млн. руб., 240 листов к министерству образования и науки Волгоградской области на сумму 15,09 млн. руб., 85 листов к министерству социальной защиты населения Волгоградской области на сумму 2,4 млн. руб., 50 листов к министерству культуры Волгоградской области на сумму 7,1 млн. руб., 26 листов к комитету по делам молодежи Волгоградской области на сумму 13,4 млн. руб., 4 листа к министерству транспорта и дорожного хозяйства Волгоградской области на сумму 14,8 млн. руб., по другим министерствам и комитетам – 187 листов на сумму 27,5 млн. руб. Анализ общей структуры исполнительных документов показывает, что из 36 главных распорядителей бюджетных средств Волгоградской области исполнительные документы были предъявлены к 29 главным распорядителям, что составляет 80,6 % от их общего числа.

Причем 81,1% общего числа исполнительных документов приходится на министерства социального блока, свидетельствующие о наличии у них значительных объемов кредиторской задолженности от её общего числа и об их значительном недофинансировании.

Вместе с тем, областным бюджетом эти иски не воспринимаются как собственная задолженность, так как в соответствии с главой 24.1 Бюджетного кодекса РФ их исполнение осуществляется бюджетополучателями. При этом по сложившейся практике казенным учреждениям не выделяются дополнительные средства, и иски исполняются в рамках тех бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств, которые предусмотрены в бюджетной росписи соответствующих министерств и комитетов.

Следовательно, у главных распорядителей бюджетных средств отсутствуют как стимулы, так и механизмы принуждения выполнения этой нормы. В результате возникают как минимум два негативных фактора: первый заключается в том, что бюджетной задолженностью становятся неисполненные судебные решения, и второй в потере доверия к государству со стороны бизнеса: если договор заключен и участником этого договора является государство, он должен быть исполнен. В этой связи государство само показывает не совсем хороший пример ведения дел другим экономическим субъектам, ввиду не исполнения взятых на себя обязательств.

Тем не менее, при исключении возможности принятия казенными учреждениями несанкционированных обязательств их задолженность приравнивается к обязательствам публично-правового образования исходя из действующего правового режима.

Таким образом, в соответствии с действующим законодательством, в настоящее время нет правовых оснований для признания недействительными сделок казенных учреждений, совершенных с превышением, установленных лимитов бюджетных обязательств. Бюджетным кодексом установлены только ограничения плановых ассигнований на содержание казенных учреждений, но это не является препятствием для принудительного исполнения их

обязательств, по решениям судов за счет средств, предусмотренных учреждению, по смете. В случаях же их недостаточности - с привлечением средств бюджета в лице главного распорядителя бюджетных средств, в порядке реализации субсидиарной ответственности государства по обязательствам казенных учреждений.

3) Нарушение контрагентом сроков поставки товаров (выполнения работ, предоставления услуг) установленных в договоре.

В Гражданском кодексе РФ обязательство определяется исходя из того, что одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как-то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности²⁸.

Гражданский кодекс РФ устанавливает требование о том, что обязательства должны исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями и требованиями закона, иных правовых актов, а при отсутствии таких условий и требований - в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями²⁹

Обычно между бюджетополучателем и контрагентом осуществляется согласование срока действия договора. Так, в соответствии с Гражданским кодексом РФ он может осуществляться различными способами: с указанием на определенную календарную дату³⁰, если стороны точно знают дату прекращения взаимоотношений, либо истечением определенного периода времени³¹.

Вместе с тем на практике довольно часто применяется в заключаемых договорах между бюджетополучателем и контрагентом формулировка "до полного исполнения сторонами своих обязательств". В этом случае, такое положение вещей, не является согласованием срока договора. Стороны в этой

²⁸ Гражданский кодекс РФ. Ст. 307.

²⁹ Там же. Ст. 309.

³⁰ Там же. Ст. 190.

³¹ Там же. Ст. 190, 191.

ситуации сталкиваются с проблемой незаключенности договора. Так сложившаяся арбитражная практика показывает, что срок является существенным условием договора поставки и его несогласование влечет признание такого договора незаключенным. Соответственно, данный договор не порождает прав и обязанностей сторон. Если стороны согласуют срок действия таким образом, то они несут такие же риски, как и в случае несогласования срока действия договора. Вместе с тем, поставка товара контрагентом при этом должна осуществляться в разумный срок. Однако контрагенты широко на практике пользуются такой неопределенностью указания срока действия договора. Следствием заключения таких договоров является нарушение их исполнения со стороны контрагентов по своим обязательствам, указанным в договоре с бюджетополучателями. Исполнение таких договоров, как правило, осуществляется ими уже после завершения финансового года. Наряду с этим, контрагенты впоследствии, обращаются в суд с требованием оплаты за поставленную продукцию и, как правило, выигрывают их.

Организационный фактор – 1) *превышение максимального календарного срока внесения изменений в закон о бюджете на текущий финансовый год представительными органами власти.* Практика внесения изменений в региональный закон о бюджете показывает, что такие изменения вносятся в него в течение года до 5-7 раз (рис. 10).

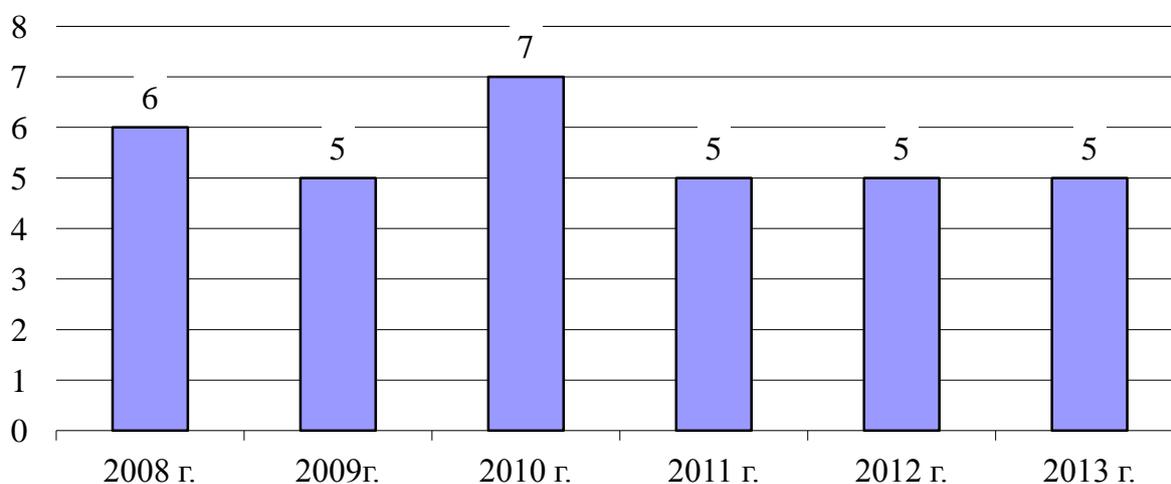


Рис.10. Изменения, вносимые в закон о бюджете, кол. раз *Источник: Тот же.*

Причем последние изменения вносятся, как правило, в декабре месяце, когда, чисто технически времени для оформления контракта, иного договора и прохождения им соответствующих процедур, предусмотренных бюджетным законодательством, с одной стороны, и осуществления поставки товаров, выполнения работ и оказания услуг с другой, до конца финансового года, не хватает:

- В Закон Волгоградской области от 10.12.2008 N 1810-ОД "Об областном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов" вносились изменения 5 раз, последняя редакция от 15.12.2009) г.;
- В Закон Волгоградской области от 04.02.2010 N 1994-ОД "Об областном бюджете на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов" вносились изменения 7 раз, последняя редакция от 09.12.2010 г.;
- В Закон Волгоградской области от 20.12.2010 N 2139-ОД "Об областном бюджете на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов" вносились изменения 5 раз, последняя редакция от 08.12.2011 г.;
- В Закон Волгоградской области от 15.12.2011 N 2266-ОД "Об областном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов" вносились изменения 5 раз, последняя редакция от 26.12.2012 г.;
- В Закон Волгоградской области от 27.12.2012 N 181-ОД "Об областном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов" вносились изменения 5 раз, последняя редакция от 20.12.2013 г.

Значительная часть контрактов и иных договоров, заключаемых государственными учреждениями по новым лимитам бюджетных обязательств, доведенным на основании вносимых в закон о бюджете изменений, переходит в кредиторскую задолженность и предъявляется к оплате в следующем финансовом году. Причем часть из них попадает в разряд так называемой "несанкционированной кредиторской задолженности".

2) *Административно – командный метод управления подведомственными казенными учреждениями, направленный на "полное*

освоение" лимитов бюджетных обязательств, со стороны главных распорядителей бюджетных средств.

Как правило, это происходит в ноябре-декабре месяце текущего финансового года, когда у бюджетополучателей появляются некоторые остатки лимитов бюджетных обязательств по отдельным строкам бюджетных ассигнований. После предварительного мониторинга со стороны главного распорядителя бюджетных средств этих остатков и следуют соответствующие указания бюджетополучателю о сокращении бюджетных ассигнований в следующем году на неиспользованный объем лимитов бюджетных обязательств. Предвидя угрозу потери выделенных бюджетных ассигнований бюджетополучатели стараются осуществить их "освоение" любой ценой, а это, как известно, не лучший способ повышения эффективности бюджетных расходов.

На это обстоятельство уже давно обращают внимание ряд исследователей. По мнению А.С. Кочетова, в конце финансового года сотрудники государственных учреждений решают задачу уже "не как лучше разместить заказ", а "лишь бы его разместить", что приводит к нервозности в работе, обоснованному недовольству и т.д.³²

Для освоения этих лимитов бюджетных обязательств, как и в случае, отмеченном ранее, у бюджетополучателей отсутствует как время для оформления таких договоров, так и время для их подтверждения и оплаты.

Информационный фактор - *ограниченный доступ государственных учреждений к эксплуатации существующих программных продуктов исполнения бюджета по расходам, предоставляемых государственному учреждению только в рамках своих бюджетных полномочий. Это связано со спецификой государственного учреждения, его ролью в бюджетном процессе, реализуемой посредством наделения учреждения соответствующим доступами, определенными регламентом работы, к получению и обработке информации по*

³² Кочетов А.С., Груздев В.В. Размещение заказов для государственных и муниципальных нужд: правоприменительная практика // Право и экономика. 2007. № 1. С. 14.

исполнению своей бюджетной сметы по расходам для казенных учреждений, плана финансово-хозяйственной деятельности и сведений об операциях с целевыми субсидиями для бюджетных и автономных учреждений.

2.2. Совершенствование финансирования кредиторской задолженности казенных учреждений: алгоритм погашения кредиторской задолженности при санкционировании её оплаты

В условиях финансового кризиса, при недостаточном финансировании бюджетополучателей, практика обслуживания финансовыми органами лицевых счетов получателей бюджетных средств показывает, что проблема обоснованности оплаты кредиторской задолженности государственных учреждений в текущем финансовом году, возникшей при неисполнении денежных обязательств отчетного финансового года или в предыдущие годы, остается весьма актуальной.

Давая понятие кредиторской задолженности, необходимо отметить, что рядом исследователей она определяется как задолженность учреждения другим организациям, индивидуальным предпринимателям, физическим лицам, в том числе собственным работникам, образовавшаяся при расчетах за приобретаемые материально-производственные запасы, работы и услуги, при расчетах с бюджетом, а также при расчетах по оплате труда³³.

Бюджетный кодекс РФ устанавливает жесткие рамки, в которых казенным учреждением должны приниматься бюджетные обязательства, а именно, тот факт, что получатель бюджетных средств принимает бюджетные обязательства в пределах, доведенных до него лимитов бюджетных обязательств³⁴.

Еще одним важным положением этой статьи является факт того, что получатель бюджетных средств принимает бюджетные обязательства путем

³³ Горбулин В.Д., Фокина О.Н. Дебиторская и кредиторская задолженность [Электронный ресурс]: Особенности бухгалтерского и налогового учета. // Гросс Медиа Ферлаг. // РОСБУХ. 2009. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

³⁴ Бюджетный кодекс РФ. Ст. 219.

заключения договоров или в соответствии с законом, иным правовым актом, соглашением.

Таким образом, казенное учреждение в рамках своих бюджетных полномочий использует доведенные ему по соответствующим кодам расходной классификации лимиты бюджетных обязательств на заключение и оплату новых договоров, подлежащих исполнению за счет бюджетной сметы и должно учитывать необходимость исполнения не оплаченных денежных обязательств предыдущих периодов (кредиторской задолженности сложившейся на начало года).

Закрепленные в этой статье Бюджетного кодекса РФ положения говорят о возможности для казенного учреждения самостоятельно принимать решение о заключении новых договоров бюджетных обязательств, либо направлении средств на оплату сложившейся на начало года кредиторской задолженности по денежным обязательствам предыдущих периодов.

Бюджетным кодексом РФ определяются два понятия обязательств, возникающих в процессе расходования средств казенным учреждением, это денежные обязательства и бюджетные обязательства.

Введенной в действие с 01.01.2008 года новой редакцией Бюджетного кодекса РФ определены новые понятия бюджетных и денежных обязательств.

Так, под бюджетными обязательствами понимаются расходные обязательства, подлежащие исполнению в соответствующем финансовом году, а под денежными обязательствами - обязанность получателя бюджетных средств уплатить бюджету, физическому лицу и юридическому лицу за счет средств бюджета определенные денежные средства в соответствии с выполненными условиями гражданско-правовой сделки, заключенной в рамках его бюджетных полномочий, или в соответствии с положениями закона, иного правового акта, условиями договора или соглашения³⁵.

На основании данного Бюджетным кодексом РФ определения, следует, что бюджетное обязательство возникает лишь на основании утвержденного

³⁵ Бюджетный кодекс РФ. Ст. 6.

закона о бюджете на текущий финансовый год и сводной бюджетной росписи и, следовательно, задолженность по нему может возникнуть только на этапе исполнения бюджета.

Основными законодательными актами, регулирующими бюджетный процесс Волгоградской области, является Бюджетный кодекс Российской Федерации, Закон Волгоградской области от 11.06.2008 N 1694-ОД "О бюджетном процессе в Волгоградской области" и Закон о бюджете Волгоградской области на очередной год и плановый период.

С целью исполнения закона о бюджете на текущий финансовый год правительством Волгоградской области принимается постановление о мерах по реализации закона о бюджете. Во исполнение такого постановления принимаются другие нормативные акты, регулирующие бюджетный процесс Волгоградской области. В первую очередь это приказы министерства финансов Волгоградской области об утверждении порядка исполнения сводной бюджетной росписи областного бюджета на очередной год и плановый период, о порядке исполнения областного бюджета по расходам и источникам финансирования дефицита областного бюджета и т.д. Данными нормативными актами вносятся уточнения в процедуры расходования средств областного бюджета, ими вводятся порядки исполнения соответствующих процедур, финансирования, отчетности, использования выделенных средств и т.д.

Чтобы проанализировать возникновение кредиторской задолженности по денежным обязательствам государственных учреждений, необходимо рассмотреть процедуру исполнения бюджета по расходам. В соответствии с действующим бюджетным законодательством исполнения бюджета по расходам предусматривает:

- принятие бюджетных обязательств;
- подтверждение денежных обязательств;
- санкционирование оплаты денежных обязательств;
- подтверждение исполнения денежных обязательств.

Получатель бюджетных средств принимает бюджетные обязательства путем заключения договоров в соответствии с законом, иным правовым актом, соглашением в пределах, доведенных до него в текущем финансовом году (текущем финансовом году и плановом периоде) лимитов бюджетных обязательств³⁶.

Получатель бюджетных средств подтверждает обязанность оплатить за счет средств бюджета денежные обязательства в соответствии с платежными и иными документами, необходимыми для санкционирования их оплаты.

Санкционирование оплаты денежных обязательств осуществляется в форме совершения разрешительной надписи (акцепта) после проверки наличия документов, предусмотренных порядком санкционирования оплаты денежных обязательств, установленным финансовым органом.

Подтверждение исполнения денежных обязательств осуществляется на основании платежных документов, подтверждающих списание денежных средств с единого счета бюджета в пользу физических или юридических лиц, бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, субъектов международного права, а также проверки иных документов, подтверждающих проведение неденежных операций по исполнению денежных обязательств получателей бюджетных средств³⁷.

Таким образом, исполнение бюджетного обязательства является кассовым исполнением или кассовым расходованием средств с лицевого счета получателя бюджетных средств для оплаты контракта иного договора за поставленные товары, выполненные работы и предоставленные услуги.

Вместе с тем понятия бюджетного и денежного обязательств неразрывно связаны между собой. Причем их экономический смысл является единым, означая обязанность совершить расходование бюджетных средств. Вторым общим аспектом является основание возникновения как бюджетного, так и денежного обязательства коим служит государственный контракт, гражданско-

³⁶ Бюджетный кодекс РФ. Ст. 219.

³⁷ Там же.

правовой договор, либо иной документ, подтверждающий необходимость оплаты поставленных товаров, выполненных работ или предоставленных услуг.

Различий же существует достаточно много. Первое заключается в субъективном составе принимаемого обязательства, так как бюджетное обязательство определяется исходя из сметы бюджетного учреждения в рамках бюджетного процесса публично правового образования, органом, организующим исполнение бюджета (финансовым органом) и регламентируется Бюджетным кодексом РФ. В отличие от него денежное обязательство возникает между получателем бюджетных средств и поставщиком товаров, работ и услуг и регламентируется другим нормативно-правовым документом - Гражданским кодексом РФ.

Второе различие заключается в значительной временной разнице возникновения бюджетного и денежного обязательств, ведь в отличие от денежного обязательства бюджетное возникает не сразу после подписания соответствующего контракта или иного договора, свидетельствующего о предполагаемой поставке товаров (работ, услуг), а при определенных условиях³⁸.

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ такими условиями являются наличие предусмотренных на данные цели расходов:

- в законе (решении) о бюджете;
- сводной бюджетной росписи финансового органа;
- бюджетной росписи главного распорядителя бюджетных средств;
- бюджетной смете казенного учреждения.

Плюс ко всему кассовый расход по бюджетным обязательствам требует, наряду с бюджетными ассигнованиями, наличия дополнительных факторов, таких как: доведенных лимитов бюджетных обязательств и кассового плана по расходам до получателя бюджетных средств, а также наличия средств на счете для осуществления собственно фактического финансирования.

³⁸ Баятова И.М. Санкционирование расходов бюджета [Электронный ресурс]: Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2007. № 19. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Таким образом, с окончанием очередного финансового года бюджетное обязательство прекращает свое действие, а денежное нет. Это третье и пожалуй самое главное отличие бюджетного обязательства от денежного.

Кроме этого бюджетное и денежное обязательства отражают различные стадии исполнения бюджета по расходам.

В этой связи достаточно интересным является соотношение категорий "обязательство" и "обязанность" заложенная в определения данных видов обязательств.

Категория "обязательство" в теории гражданского права и определяется, как возникающее в силу определенных оснований, относительное правоотношение, опосредующее товарное перемещение материальных благ, в котором одно лицо по требованию другого лица (отношения должника и кредитора) обязано совершить действие по предоставлению ему материальных благ³⁹.

Как известно, обязательство в широком смысле представляет собой совокупность правовых отношений между должником и кредитором. Оно состоит из одного или нескольких обязательств в узком смысле как простейших отношений "должник - кредитор". Структура обязательственного отношения хорошо разработана в германской теории⁴⁰. Обязанности по предоставлению - это то, что называется долгом, то, с чем корреспондирует право требования кредитора, то, исполнения чего вправе требовать кредитор (в том числе через суд)⁴¹

Исполнение таких обязанностей, как мы уже знаем, позволяет удовлетворять фискальные притязания государства и формировать публичные фонды денежных средств.

Что касается денежных обязательств, то они в первую очередь могут быть рассмотрены в формате гражданско-правовых отношений. По мнению В.А.

³⁹ Гражданский кодекс РФ. Ст. 307.

⁴⁰ Егоров А.В. Структура обязательственного отношения: наработки германской доктрины и их применимость в России [Электронный ресурс]: Вестник гражданского права. 2011. № 3. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴¹ Schlechtriem P., Schmidt-Kessel M. Op. cit. S. 88.

Белова, содержание таких правоотношений включает право требования кредитора и корреспондирующую с ним юридическую обязанность должника совершить уплату или платеж, т.е. действие по передаче определенной (определимой) суммы денег (валюты)⁴². При этом должник уплачивает в пользу кредитора определенную сумму денег в качестве меры стоимости имущественного блага кредитора⁴³. Определяющим признаком денежного обязательства является то, что в таком обязательстве деньги всегда выступают в качестве средства платежа, а точнее - средства погашения долга⁴⁴. Исполнение такого обязательства служит исключительно делу удовлетворения денежных требований кредитора - частного лица. Все это непосредственно указывает на то, что бюджетные обязательства и денежные обязательства имеют существенно различающееся функциональное предназначение.

Исходя из этого следует, что бюджетное обязательство это более широкое понятие, которое включает в себя обязанности и права должника и кредитора тесно взаимосвязанные между собой. В связи с этим было бы точнее говорить об обязанности уполномоченного органа по выделению бюджетных средств соответствующим субъектам целевым назначением.

Таким образом, исполнение бюджетных обязательств, при безличной форме уплаты, связывается не с фактом перечисления денег кредитору на банковский счет, как это принято у денежных обязательств, а с фактом совершения обязанным лицом определенных действий, предусмотренных законодательством.

Отсюда и возникают основные вопросы, которые ставит перед собой бюджетополучатель, при необходимости погашения кредиторской задолженности: что будет являться источником неоплаченного денежного обязательства? и каков порядок его оплаты?

Многие авторы, анализирующие данную проблему, вплотную подошли к ответам на указанные вопросы. Так Денисова Л.А. отмечает, что руководитель

⁴² Белов В.А. Денежные обязательства. М., 2001. С. 14.

⁴³ Лавров Д.Г. Денежные обязательства в российском гражданском праве. М., 2001. С.64.

⁴⁴ Саттарова Н.А. Деньги как объект гражданских прав. Казань, 2006. С. 75.

бюджетного учреждения, подписывая тот или иной договор, порождающий денежные обязательства, обязан исходить исключительно из наличия установленных и доведенных главным распорядителем средств соответствующего бюджета лимитов бюджетных обязательств, необходимых для реализации денежных обязательств⁴⁵.

Основной вывод данного положения заключается в том, что ответственность за финансовые последствия такого решения несет главный распорядитель бюджетных средств в порядке субсидиарной ответственности в соответствии со ст. 158 Бюджетного кодекса РФ.

Вместе с тем, договор (либо его часть), заключенный казенным учреждением с нарушением требований ст. 219 Бюджетного кодекса РФ, по иску главного распорядителя бюджетных средств может быть признан судом ничтожным. То есть, в случае отсутствия соответствующих ассигнований в бюджетной росписи главного распорядителя бюджетных средств и, доведенных лимитов бюджетных обязательств из заключенного договора может и не возникнуть бюджетного обязательства, а это делает невозможным оплату данного денежного обязательства за счет средств соответствующего бюджета.

Вместе с тем, с точки зрения бюджетного законодательства, договор, заключенный с превышением, либо отсутствием лимитов бюджетных обязательств и не принятый органом, организующим исполнение бюджета (подразделениями предварительного контроля финансового органа), к исполнению, сохраняет свою юридическую силу, но лишь в том случае, если он не признан судом недействительным по иску главного распорядителя бюджетных средств, в установленном законом порядке⁴⁶.

В настоящее время, финансовым органом устанавливается перечень документов, являющихся основанием для правомерности проведения платежей по целевому назначению, которые бюджетополучатели представляют в отделы предварительного контроля финансового органа.

⁴⁵ Денисова Л.А. Формирование и погашение кредиторской задолженности [Электронный ресурс]: Финансы. 2005. № 8. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁶ Бюджетный Кодекс РФ. Ст. 161.

Денисова Л.А. делает вывод о том, что для подтверждения правомерности оплаты кредиторской задолженности и главному распорядителю бюджетных средств и финансовому органу необходимо анализировать документы, подтверждающие учет кредиторской задолженности в соответствующих регистрах бухгалтерского учета, документы по фактическому исполнению лимитов бюджетных обязательств,⁴⁷ чтобы квалифицировать на стадии предварительного, а затем и текущего контроля правомерность и обоснованность погашения кредиторской задолженности предыдущего финансового года за счет бюджетных средств.

Таким образом, финансовым органом, организующим исполнение соответствующего бюджета, должен устанавливаться порядок погашения кредиторской задолженности, и к практическому решению этих вопросов в полном объеме должны подключаться не только подразделения предварительного контроля финансового органа, но и главные распорядители бюджетных средств, в силу возложенных на них бюджетных полномочий.⁴⁸

С целью реализации этого, казенным учреждением должны представляться главному распорядителю первичные документы, подтверждающие кредиторскую задолженность (договора, контракты, акты выполненных работ и т. д. и прочие необходимые документы), и осуществляться сверка сумм задолженности с задолженностью, указанной в годовом балансе, других отчетных документов бюджетополучателя, и т. п.

Результатом таких сверок должен быть документ (письмо, обращение, заявление) предоставляемый в финансовый орган главным распорядителем бюджетных средств. Данный документ после его санкционирования (совершения разрешительной надписи) руководителем финансового органа, будет являться основанием для подразделений предварительного контроля к разрешению финансирования и оплате соответственно, сложившейся кредиторской задолженности конкретного государственного учреждения.

⁴⁷ Денисова Л.А. Указ. соч.

⁴⁸ Бюджетный Кодекс РФ. Ст. 158.

И как показывает практика, на примере министерства финансов Волгоградской области, такой подход значительно упрощает оплату кредиторской задолженности. Откуда же берется кредиторская задолженность, что лежит в её основе, и каким образом необходимо осуществлять её погашение получателям бюджетных средств и финансовым органам, организующим исполнение соответствующего бюджета?

Проведенный анализ по степени соответствия расходных обязательств порядку исполнения бюджета по расходам, на основании совокупности признаков расходных обязательств, образующихся в процессе погашения кредиторской задолженности государственных учреждений позволил разделить все расходные обязательства на санкционированные, условно санкционированные и несанкционированные расходные обязательства.

а) **Санкционированные расходные обязательства**, это денежные обязательства, принятые в рамках лимитов бюджетных обязательств текущего финансового года.

В соответствии со статьей 219 Бюджетного кодекса РФ, казенные учреждения имеют право заключать договора на оказание услуг, выполнение работ, поставку товаров только в пределах доведенных им в текущем финансовом году лимитов бюджетных обязательств, то есть казенное учреждение не в праве заключать договора на сумму, превышающую лимиты бюджетных обязательств. Отсюда можно сделать вывод, что фактические расходы по договорам не могут превышать кассовые расходы при оплате оказанных услуг (выполненных работ, поставленных товаров) в текущем финансовом году.

б) **Условно санкционированные расходные обязательства** (производная составляющая санкционированных расходных обязательств), это денежные обязательства, которые были приняты в рамках лимитов бюджетных обязательств, но в силу сокращения лимитов бюджетных обязательств, в процессе исполнения бюджета, утратившие статус санкционированных.

Так, на основании п. 6 ст. 161 БК РФ в случае уменьшения казенному учреждению ранее доведенных лимитов бюджетных обязательств, приводящего к невозможности исполнения казенным учреждением бюджетных обязательств, казенное учреждение должно обеспечить согласование в соответствии с законодательством Российской Федерации о размещении заказов для государственных нужд новых условий по цене и (или) количеству (объемам) товаров (работ, услуг) государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров.

Таким образом, государственный заказчик вправе отказаться от оплаты товара только в случае существенного нарушения контракта поставщиком, в том числе в случае поставки товара ненадлежащего качества. Также обязательства по контракту могут быть прекращены в случае издания акта государственного органа, на основании которого исполнение обязательств по контракту становится невозможным.

в) **Несанкционированные расходные обязательства**, это расходные обязательства, принятые с заведомым превышением лимитов бюджетных обязательств, т.е. превышения фактических расходов над кассовыми расходами, или вообще вне сферы действия таких лимитов⁴⁹.

В этом случае денежные обязательства, возникшие по договорам, заключенным казенными учреждениями сверх утвержденных лимитов бюджетных обязательств, не могут быть оплачены за счет средств соответствующего бюджета. Однако, здесь следует отметить, что данный случай возникновения так называемой "несанкционированной кредиторской задолженности", у большинства финансовых органов самостоятельно исполняющих свои бюджеты, не может возникнуть в принципе. Это вытекает из принятого регламента исполнения бюджета по расходам и соответствующей автоматизации бюджетного процесса, когда не только отмена договора, но и даже его регистрация не может быть осуществлена технически, в случае

⁴⁹ Березин А.В. Формирование и погашение кредиторской задолженности прошлых лет [Электронный ресурс]: Уголовно-исполнительная система: право, экономика, управление. 2006. № 4. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

отсутствия по соответствующей строке кода бюджетной классификации расходов, доведенных лимитов бюджетных обязательств.

Программные продукты, позволяющие осуществлять учет и исполнение таких договоров, уже существуют, работая во многих финансовых органах, и достаточно хорошо себя зарекомендовали.

Впервые в практику бюджетного процесса Российской Федерации были введены понятия санкционированной и несанкционированной кредиторской задолженности Постановлением Правительства РФ от 10 декабря 1999 г. N 1377 "О внесении изменений в Программу экономии государственных расходов в части, касающейся распределения объемов кредиторской задолженности по состоянию на 1 января 1999 г. и источников ее погашения".

Под санкционированной кредиторской задолженностью понимается задолженность получателей бюджетных средств (органов исполнительной власти и казенных учреждений), на которую предусмотрены расходы бюджета публично-правового образования на соответствующий финансовый год. Несанкционированная кредиторская задолженность складывается прежде всего по причинам принятия на себя получателями бюджетных средств обязательств о поставке товаров (работ, услуг) не обеспеченных бюджетными ассигнованиями текущего года.

Требования поставщиков товаров (работ, услуг) по не исполненным получателями бюджетных средств договорам и составляют несанкционированную кредиторскую задолженность областного бюджета.

В настоящее время механизмом ограничения роста кредиторской задолженности для областного бюджета Волгоградской области, является полный учет всех бюджетных обязательств принимаемых казенными учреждениями и органами исполнительной власти министерством финансов Волгоградской области, введенный в действие с 01 августа 2010 года.

В соответствии с действующим бюджетным законодательством с 01 января 2012 года такой учет ведется министерством финансов Волгоградской

области и по бюджетным и автономным учреждениям в части принимаемых ими обязательств по субсидиям на иные цели и бюджетные инвестиции.

В настоящее время механизм учета министерством финансов Волгоградской области обязательств, подлежащих исполнению за счет средств областного бюджета, закреплен в Порядке исполнения областного бюджета по расходам и источникам финансирования дефицита областного бюджета, утвержденным приказом министерства финансов Волгоградской области № 457 от 28.12.2012 г.

Заключаемые получателями бюджетных средств договора, подлежащие оплате за счет средств областного бюджета, проверяются министерством финансов Волгоградской области на предмет наличия достаточных лимитов бюджетных обязательств и кассового плана по соответствующим кодам бюджетной классификации. При их наличии бюджетные обязательства принимаются к учету. Не подлежат исполнению и не принимаются к учету договора превышающие остаток лимита бюджетных обязательств по соответствующей строке бюджетной классификации.

Таким образом, границы перехода санкционированной задолженности в несанкционированную, определяют лимиты бюджетных обязательств, устанавливаемые главным распорядителем средств областного бюджета по каждой строке бюджетной классификации. Данный критерий используется в большом количестве стран с развитой рыночной экономикой и позволяет осуществлять *commitments control*, т.е. непосредственно перед принятием государственным учреждением денежного обязательства осуществлять предварительный контроль над тем, отпущены ли субъекту, заключающему договор, соответствующие финансовые полномочия.

Вместе с тем, учет бюджетных обязательств, производимый министерством финансов Волгоградской области, какого-либо гражданско-правового значения не имеет. Другими словами при непринятии к учету министерством финансов Волгоградской области соответствующего договора, в случае превышения лимитов бюджетных обязательств, такой договор все

равно сохраняет свою юридическую силу в полном объеме. Контрагент (поставщик товаров, работ и услуг) не получивший установленного договором денежного расчета, вправе обратиться в суд и получить в конечном счете исполнительный документ о взыскании из бюджета соответствующих денежных средств.

Как видно на самом деле, проблема предотвращения роста несанкционированной кредиторской задолженности бюджета любого публично-правового образования по-прежнему актуальна и до конца все еще не решена. Её разрешение может быть осуществлено только правовыми средствами, и таких путей несколько.

В начале необходимо сказать о том, что учет бюджетных обязательств, осуществляемый министерством финансов Волгоградской области, не является государственной регистрацией договоров, из которых они вытекают. Согласно ст. 6 Бюджетного кодекса РФ бюджетное обязательство - это расходные обязательства, подлежащие исполнению в соответствующем финансовом году.

Учет обязательств позволяет проводить мониторинг роста задолженности, анализ принимаемых решений, но, как сказано ранее, не имеет гражданско - правового значения.

Согласно ст. 165 ГК РФ несоблюдение в случаях, установленных законом, требования о государственной регистрации сделки влечет ее недействительность. Такая сделка считается ничтожной. Далее статьей 167 ГК РФ определено, что недействительная сделка не влечет юридических последствий. Таким образом, если бы законодательно была установлена обязательная государственная регистрация в органах организующих исполнение бюджета заключаемых получателями бюджетных средств договоров о поставке товаров (работ, услуг) за счет средств областного бюджета, то тогда при отсутствии регистрации заключаемые договора считались бы ничтожными и их неисполнение не вело бы к увеличению кредиторской задолженности областного бюджета. Это было бы наиболее оптимальным решением данного вопроса. В настоящее время обязательная

государственная регистрация предусмотрена только для сделок с землей и другим недвижимым имуществом⁵⁰.

К слову следует сказать, что со стороны законодателя в последнее время все же принимаются значительные действия по ограничению возникновения и уменьшению образования кредиторской задолженности. Так в связи с внесением изменений в Бюджетный кодекс РФ с 01.01.2008 года, и удлинением горизонта планирования до трех лет (очередной год и плановый период) бюджетополучателям следует учитывать тот факт, что заключение договоров на поставку товаров, работ или услуг уже можно осуществлять не только на финансовый год, но и на ближайшую перспективу, включающую в себя первый и второй годы планового периода.

Данная практика ранее была распространена в основном только на договора, заключаемые в рамках региональных целевых инвестиционных и других инвестиционных программ. В настоящее время данные рамки значительно расширились.

Для договоров, заключаемых на предоставление коммунальных услуг, услуг связи и т. п. здесь широкое поле деятельности. Ведь теперь лимиты бюджетных обязательств на текущий финансовый год не препятствуют заключению договоров на срок его превышающий, при этом оплате подлежит только стоимость выполненных работ (предоставленных услуг, поставленного товара) по графику оплаты в пределах утвержденных лимитов бюджетных обязательств только текущего финансового года, а остальная оплата будет производиться в очередном финансовом году в соответствии с условиями заключенного договора.

Вместе с тем, существующая практика доведения лимитов бюджетных обязательств по-прежнему остается только в пределах текущего финансового года. Начиная с принятия областного бюджета на 2009 год существует трехлетнее планирование областного бюджета на плановый период, его первый и второй год, но доводятся лимиты только на год.

⁵⁰ Гражданский кодекс РФ. Ст. 164.

Основная причина здесь кроется по всей вероятности в отсутствии достаточно точного прогнозирования доходной составляющей областного бюджета, не реалистичностью прогнозных данных с одной стороны и недостаточностью практики федерального бюджета и бюджетов других регионов с другой.

С достаточной долей уверенности можно сказать, что многолетнее планирование и доведение соответствующих лимитов бюджетных обязательств упростило бы значительно существующий до настоящего времени механизм пролонгации договоров, путем перезаключения на очередной финансовый год различного рода дополнительных соглашений и значительно уменьшило связанные с этим трудозатраты и собственно образование, и возникновение кредиторской задолженности по целому ряду договоров. Нами в последнее время был выработан единый алгоритм⁵¹ решения задачи, предписывающий, какие процедуры необходимо выполнить и в какой последовательности финансовому органу, чтобы получить результат, однозначно определяемый исходными данными (см. рис. 11).

То есть, когда финансовый орган должен санкционировать и оплачивать кредиторскую задолженность по неисполненным денежным обязательствам отчетного финансового года, а когда нет.

Наиболее распространенными, возникающими, как правило, в начале финансового года, являются случаи, когда получателем бюджетных средств подтверждена обязанность оплаты за счет средств бюджета, денежных обязательств в соответствии с представленным им платежным или иным документом, необходимым для санкционирования их оплаты. Это основополагающий сравнительный признак, делящий все обязательства на две категории: подтвержденные и неподтвержденные к оплате бюджетные обязательства.

⁵¹ Алгоритм, алгорифм (от *algorithmi*, *algorismus*, первоначально — латинская транслитерация имени математика аль-Хорезми) - способ (программа) решения вычислительных и других задач, точно предписывающий, какие процедуры необходимо выполнить и в какой последовательности, чтобы получить результат, однозначно [не обязательно] определяемый исходными данными.

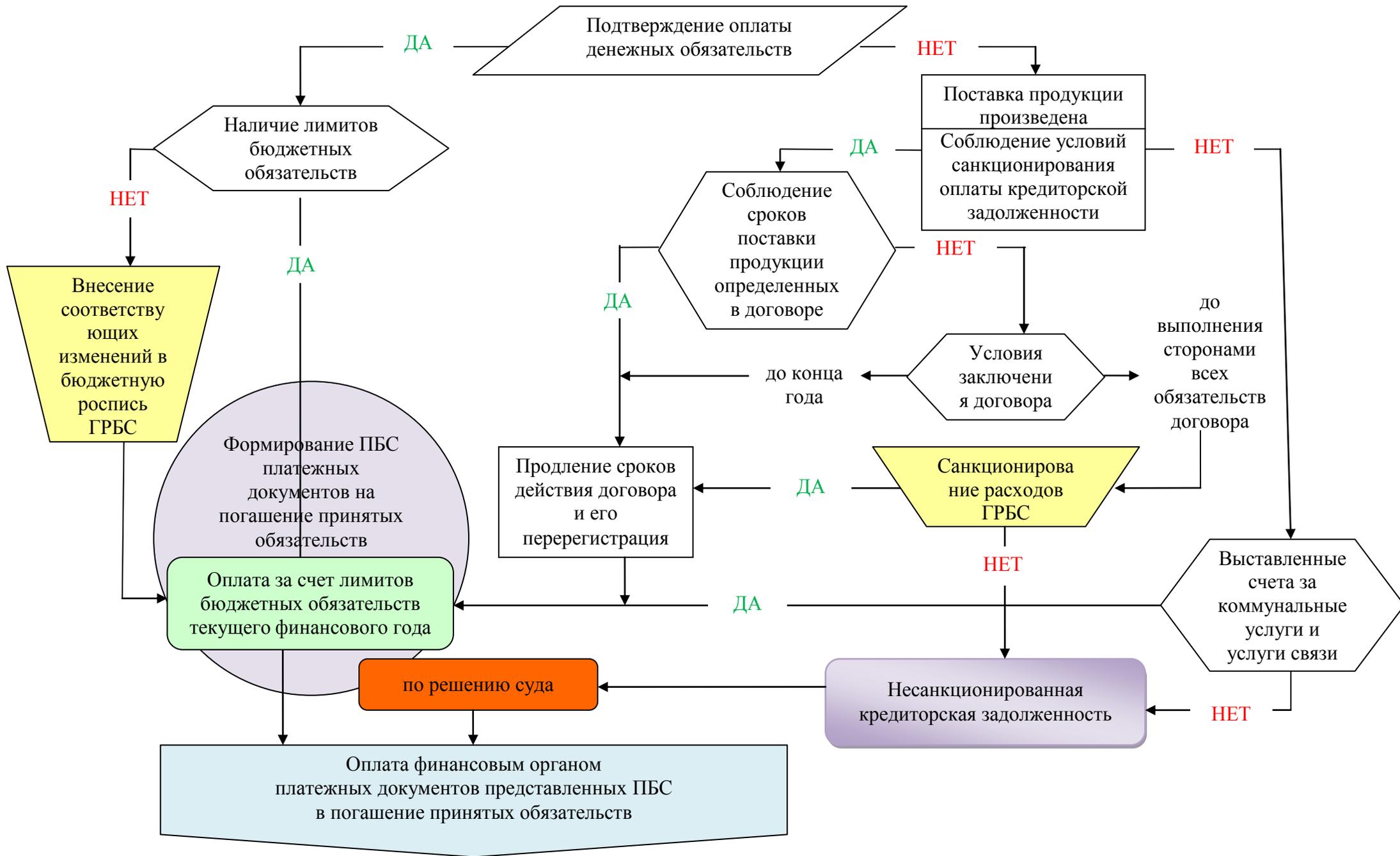


Рис. 11. Алгоритм санкционирования и оплаты финансовым органом кредиторской задолженности в текущем финансовом году
 Источник: Составлено автором.

Рассмотрим **категорию подтвержденных к оплате** бюджетных обязательств в отчетном финансовом году казенным учреждением.

Это случаи, при которых получателем бюджетных средств договор был заключен и зарегистрирован в установленном порядке в пределах утвержденных лимитов бюджетных обязательств, но в условиях неполного финансирования в отчетном финансовом году кассовые расходы по его оплате не состоялись либо были частично оплачены, либо платежный документ, подтверждающий обязанность оплаты за счет средств соответствующего бюджета денежного обязательства, был отказан по причине его неправильного заполнения (оформления) и т. д.

Другими словами, рассматривая данный случай, можно отметить, что причиной этого явилось неполное финансирование, при котором кассовые расходы по оплате договора не состоялись, либо были частично произведены, или в погашение принятого бюджетного обязательства произошла любая предварительная оплата, и второй вариант, когда платежный документ был неправильно заполнен (оформлен) и своевременно не попал в обработку.

Первым сравнительным признаком этой категории обязательств будет наличие лимитов бюджетных обязательств у получателя бюджетных средств.

Принимая во внимание, что исполнение принятых денежных обязательств не ограничено временными рамками их принятия, при рассмотрении обращения казенного учреждения по оплате кредиторской задолженности, главный распорядитель бюджетных средств и финансовый орган определяют возможность оплаты кредиторской задолженности отчетного финансового года, в пределах свободных остатков лимитов текущего финансового года по соответствующим статьям КОСГУ расходов.

При этом необходимо учитывать не оплаченные на начало текущего финансового года принятые денежные обязательства (кредиторскую задолженность отчетного финансового года) и принятое получателем бюджетных средств обязательство о недопущении образования кредиторской задолженности в текущем году.

При наличии лимитов бюджетных обязательств в текущем финансовом году бюджетополучателем осуществляется подтверждение обязанности оплатить за счет бюджетных средств денежные обязательства путем формирования платежных документов на погашение сложившейся кредиторской задолженности.

С целью санкционирования их оплаты, бюджетополучателями представляются главным распорядителям первичные документы, подтверждающие кредиторскую задолженность (договора, контракты, акты выполненных работ и т. д. и прочие необходимые документы). Кроме этого, главными распорядителями осуществляются сверка сумм задолженности с задолженностью, указанной в годовом балансе, других отчетных документов бюджетополучателя, и т. п. В результате проведенной сверки главным распорядителем бюджетных средств в финансовый орган представляется соответствующий документ (письмо, обращение, заявление). Данный документ после его санкционирования (совершения разрешительной надписи) руководителем финансового органа, является основанием для подразделений предварительного контроля к разрешению и оплате соответственно, сложившейся кредиторской задолженности конкретного бюджетополучателя.

Вторым сравнительным признаком этой категории обязательств будет отсутствие у получателя бюджетных средств лимитов бюджетных обязательств для погашения сложившейся кредиторской задолженности по соответствующим строкам бюджетной классификации расходов.

В этом случае главным распорядителем бюджетных средств вносятся соответствующие изменения в установленном порядке в бюджетную роспись, с последующим их доведением до получателя бюджетных средств.

Действия главного распорядителя при этом регламентируются его бюджетными полномочиями, при которых, он отвечает от имени субъекта

Российской Федерации, по денежным обязательствам его подведомственных бюджетополучателей⁵².

Продление сроков действия контракта, иного договора и его перерегистрация получателем бюджетных средств, при этом не производится.

Действия финансового органа будут заключаться в обработке и оплате в установленном порядке платежных документов предоставленных бюджетополучателями в погашение принятых денежных обязательств (кредиторской задолженности) за предыдущий финансовый год или предыдущие годы, в счет лимитов денежных обязательств текущего финансового года.

Рассмотрим **вторую категорию** бюджетных обязательств, когда получателем бюджетных средств **не подтверждена**, в отчетном финансовом году **обязанность оплатить за счет средств бюджета денежные обязательства** в соответствии с платежными и иными документами, необходимыми для санкционирования их оплаты.

Этот случай является наиболее сложным и проблематичным, как с точки зрения экономической, так и юридической. Поэтому рассмотрим его значительно шире.

Главным и определяющим критерием подтверждающим наличие кредиторской задолженности отчетного финансового года (кредиторской задолженности за предыдущие годы), у получателя бюджетных средств, является факт поставки продукции, выполненной работы, предоставленной услуги. При невыполнении этого критерия кредиторская задолженность возникнуть не может, ввиду отсутствия самого факта события.

Вместе с тем, несмотря на всю кажущуюся простоту этого критерия (да, нет), возможны различные варианты, выходящие далеко за эти однозначные ответы. Это объясняется тем, что продукция может быть поставлена:

❖ полностью;

⁵² Бюджетный Кодекс РФ. Ст. 158.

- ❖ в большей своей части, либо частично (без комплектующих, запасных частей и т. п.);
- ❖ с соблюдением сроков поставки определенных в договоре;
- ❖ с задержкой графика поставки (нарушением его) и поставкой в следующем финансовом году.

Кроме этого, в договоре сроки поставки продукции могут и не предусматриваться, либо быть определены по принципу полного исполнения обязательств.

Бюджетополучатели в большинстве своем, не имея достаточной практики в этих вопросах, а порой и минимального объема знаний касающихся правильности оформления и заключения контрактов, иных договоров определенных Гражданским и Бюджетным кодексами, другими нормативно - правовыми документами, самостоятельно не могут решить обозначенные проблемы и оказываются, что называется "между молотом и наковальней", главным распорядителем бюджетных средств и финансовым органом с одной стороны, и поставщиком продукции с другой.

В общем случае необходимо обозначить и определить основные сравнительные признаки этой категории обязательств.

Первым сравнительным признаком этой категории обязательств будет соблюдение условий, при которых осуществляется санкционирование оплаты кредиторской задолженности.

Среди них различаются следующие:

- a) прохождения договором всех процедур механизма закупок для государственных нужд;
- b) заключения договора в пределах утвержденных лимитов бюджетных обязательств отчетного финансового года;
- c) подтверждения факта наличия кредиторской задолженности;
- d) отражения кредиторской задолженности в соответствующих регистрах бухгалтерского учета.

Рассмотрим эти условия более подробно.

Первым условием является факт прохождения договором всех процедур механизма закупок для государственных нужд.

В настоящее время, в связи со значительной степенью автоматизации бюджетного процесса, особенно в части построения, наиболее оптимального механизма управления государственными закупками, выработаны и реализованы реальные схемы, осуществляющие контроль над не превышением лимитов бюджетных обязательств при регистрации договоров.

Это, как правило, достигается путем объединения в единое информационное пространство всех информационных ресурсов региона в сфере управления бюджетным процессом, одной из составляющих которой является автоматизированная система управления закупками продукции.

Одним из важнейших достоинств системы автоматизации является возможность квалификации обоснованности оплаты бюджетными учреждениями кредиторской задолженности прошлых лет, при регистрации их в автоматизированной системе, так как в данном случае рассматривать правомерность возникших денежных обязательств по договорам, заключенным с нарушением механизма финансирования закупок для государственных нужд, нет необходимости, система их не регистрирует.

После полного прохождения договором механизма закупок для государственных нужд бюджетополучатель получает, как правило, в электронном виде, карту регистрации.

Наличие карты регистрации, у бюджетополучателя, само по себе означает факт прохождения договором всех процедур установленных Федеральным законом от 5 апреля 2013 г. N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд".

Второе условие заключается в том, что договор должен быть в обязательном порядке заключен в пределах утвержденных лимитов бюджетных обязательств отчетного финансового года.

В соответствии со ст. 6 Бюджетного кодекса РФ лимит бюджетных обязательств это объем прав в денежном выражении на принятие казенным учреждением бюджетных обязательств и (или) их исполнение в текущем финансовом году (текущем финансовом году и плановом периоде). К ним относится оплата по договорам с поставщиками материальных ресурсов, работ, услуг, выплата заработной платы, оплата командировочных и прочих расходов учреждения. Другими словами, все расходы казенного учреждения строго лимитированы.

Вместе с тем, следует учитывать тот факт, что, главный распорядитель бюджетных средств вправе доводить лимиты бюджетных обязательств до находящихся в его ведении бюджетополучателей по мере необходимости принятия получателями бюджетных средств соответствующих бюджетных обязательств. При этом, в соответствии со статьей 158 Бюджетного кодекса РФ главный распорядитель бюджетных средств обеспечивает результативность, адресность и целевой характер использования бюджетных средств в соответствии с утвержденными ему бюджетными ассигнованиями и лимитами бюджетных обязательств.

Третье условие заключается в подтверждении наличия кредиторской задолженности.

Кредиторская задолженность должна быть оформлена первичными документами, подтверждающими возникновение у бюджетополучателя денежных обязательств по оплате за поставленные товары (накладные, акты приема-передачи), выполненные работы, оказанные услуги (акты выполненных работ, счет-фактура), факт поставки произведенной продукции (предоставленной услуги, поставленного товара).

Подтверждение наличия кредиторской задолженности должно быть осуществлено по актам сверки расчетов с дебиторами и кредиторами, при этом сальдо расчетов с поставщиками или подрядчиками в акте сверки должно быть развернуто, в разрезе видов расходов, соответствующих кодов классификации операций сектора государственного управления расходов.

Что касается *последнего четвертого условия*, заключающегося в отражении кредиторской задолженности в соответствующих регистрах бухгалтерского учета, отмечаем следующее.

В настоящее время для организаций государственного сектора формы регистров утверждены Приказом Минфина России от 15.12.2010 N 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" в соответствии со ст. 165 Бюджетного кодекса РФ. Сложившаяся кредиторская задолженность в соответствии с указанными нормативными документами должна находить в них свое отражение.

При соблюдении всех вышеперечисленных условий финансовым органом осуществляется проверка *по следующему сравнительному признаку* этой категории обязательств, который будет заключаться в соблюдении сроков поставки продукции, выполнении работ, оказании услуг, определенных в договоре.

Так, в соответствии со статьей 72 Бюджетного кодекса РФ, государственный или муниципальный контракт на выполнение работ, оказание услуг для государственных или муниципальных нужд не мог быть заключен на срок более одного года, за исключением случаев, когда предметом такого контракта являлись выполнение работ, оказание услуг длительность производственного цикла выполнения, оказания которых составляла более одного года.

Вместе с тем, согласно части 3 статьи 425 Гражданского кодекса Российской Федерации договором может быть предусмотрено, что окончание срока его действия влечет прекращение обязательств сторон по договору. Договор, в котором отсутствует такое условие, признается действующим до определенного в нем момента окончания исполнения сторонами обязательства.

Дополнительно отмечаем, что в соответствии со статьей 421 Гражданского кодекса Российской Федерации понуждение к заключению договора не допускается, за исключением случаев, когда обязанность заключить договор предусмотрена Гражданским кодексом Российской Федерации, законом или добровольно принятым обязательством.

Таким образом, при соблюдении бюджетополучателем сроков поставки продукции, выполнении работ, оказании услуг, определенных в договоре, действия казенного учреждения будут заключаться в следующем.

В установленном порядке производится продление сроков действия контракта, иного договора на очередной финансовый год и его перерегистрация.

Действия финансового органа при этом будут заключаться в обработке и оплате в установленном порядке документов представленных бюджетополучателями в погашение принятых бюджетных обязательств (кредиторской задолженности) в предыдущем финансовом году за счет бюджетной сметы.

Третьим сравнительным признаком второй категории обязательств, при соблюдении условий санкционирования оплаты кредиторской задолженности являются *условия заключения договора*.

а) В случае, когда не соблюдены сроки поставки продукции (сроки предоставления услуги) определенные в договоре (поставка осуществлена, завершены работы, предоставлена услуги в текущем финансовом году), вместе с тем договором предусмотрено, что окончание срока его действия влечет прекращение обязательств сторон по договору (до 31 декабря отчетного финансового года), действия казенного учреждения будут заключаться в следующем.

В установленном порядке производится продление сроков действия договора (контракта) на очередной финансовый год и его перерегистрация.

Казенное учреждение при этом вправе в судебном порядке, либо в соответствии с условиями договора, взыскать с поставщика неустойку за не

соблюдение сроков поставки (сроков предоставления услуги) определенные в договоре.

Действия финансового органа при этом будут заключаться в обработке и оплате в установленном порядке документов представленных бюджетополучателями в погашение принятых бюджетных обязательств (кредиторской задолженности) в предыдущем финансовом году за счет бюджетной сметы.

б) В случае когда срок окончания действия договора поставки товара (срок предоставления услуги) определен до исполнения сторонами всех обязательств по договору при этом поставка была осуществлена в текущем финансовом году, действия бюджетного учреждения будут заключаться в следующем.

Оплата по договору осуществляется за счет бюджетных средств, с обязательным санкционированием (подтверждением) данных расходов главным распорядителем бюджетных средств.

При этом, в зависимости от складывающейся ситуации главным распорядителем бюджетных средств может быть принято одно из следующих решений:

- оплата договора за счет лимитов текущего финансового года. В этом случае в установленном порядке производится продление сроков действия договора (контракта) на очередной финансовый год и его перерегистрация.
- отказ главным распорядителем бюджетных средств в санкционировании (подтверждении) данных расходов. Оплата кредиторской задолженности может быть произведена в этом случае финансовым органом, по вступившим в силу решениям судов по вопросам взыскания задолженности с конкретного бюджетного учреждения, в соответствии с главой 24.1 Бюджетного кодекса РФ.
- рекомендовать поставщику товаров, работ или услуг произвести возврат осуществленной предоплаты в доход областного бюджета, с повторным

прохождением договора процедур регистрации в установленном порядке, за счет лимитов бюджетных обязательств текущего года.

Казенное учреждение во всех перечисленных случаях вправе в судебном порядке, либо в соответствии с условиями договора, взыскать с поставщика неустойку за не соблюдение сроков поставки (сроков предоставления услуги) определенные в договоре.

Действия финансового органа при этом будут заключаться в обработке и оплате в установленном порядке документов представленных бюджетополучателями в погашение принятых бюджетных обязательств (кредиторской задолженности) в предыдущем финансовом году за счет лимитов текущего финансового года.

Если в результате рассмотрения документов финансовым органом по соблюдению условий санкционирования оплаты возникшей кредиторской задолженности получателем бюджетных средств не соблюдено хотя бы одно из вышеперечисленных условий, то такая кредиторская задолженность является **несанкционированной** и бюджетополучатель не имеет правовых оснований для ее оплаты, иначе как по вступившим в силу решениям судов по вопросам взыскания задолженности с казенного учреждения.

Вместе с тем, в этой группе несанкционированной кредиторской задолженности могут быть и обязательства подлежащие оплате в отчетном финансовом году в установленном настоящим алгоритмом порядке. Речь идет в данном случае о другом *сравнительном признаке*, который на практике встречается довольно часто: при оплате кредиторской задолженности *по выставленным счетам* получателям бюджетных средств *за коммунальные услуги и услуги связи последнего месяца отчетного финансового года*, в начале текущего года.

Продление сроков действия договора (контракта) и его перерегистрация в этих случаях не производится.

Действия финансового органа при этом будут заключаться в обработке и оплате в установленном порядке документов представленных

бюджетополучателями в погашение принятых бюджетных обязательств (кредиторской задолженности) за предыдущий финансовый год в счет лимитов текущего финансового года.

Действия казенного учреждения при погашении кредиторской задолженности за коммунальные услуги и услуги связи по выставленным счетам за предыдущий последний месяц года, будут заключаться в следующем. При оплате данной кредиторской задолженности и наличие лимитов бюджетных обязательств в текущем финансовом году бюджетополучателем осуществляется подтверждение обязанности оплатить за счет бюджетных средств денежные обязательства путем формирования платежных документов на погашение сложившейся кредиторской задолженности.

В случае отсутствия в бюджетной смете текущего финансового года у получателя бюджетных средств лимитов бюджетных обязательств по соответствующим кодам бюджетной классификации, главным распорядителем бюджетных средств могут вноситься соответствующие изменения в установленном порядке в бюджетную роспись, с последующим их доведением до бюджетополучателя.

Кредиторская задолженность во всех остальных случаях является **несанкционированной**.

Таким образом, анализ вышеперечисленных условий дает возможность сформулировать определение несанкционированной кредиторской задолженности.

Несанкционированная кредиторская задолженность – это задолженность, возникающая у получателя бюджетных средств, когда факт поставки продукции (товара, предоставленной услуги) состоялся, но при этом при регистрации договора не соблюдены, установленные законодательством, процедуры закупок для государственных нужд, договор заключен с превышением (отсутствием) доведенных лимитов бюджетных обязательств, отсутствуют документы, подтверждающие факт наличия кредиторской

задолженности и отражения её в соответствующих регистрах бухгалтерского учета.

Факт её возникновения требует тщательного анализа в первую очередь со стороны главного распорядителя бюджетных средств, и соответствующих контрольных финансовых органов.

Действия финансового органа при этом должны заключаться в отказе от санкционирования и оплаты за счет бюджетных средств данной кредиторской задолженности.

Оплата такой кредиторской задолженности может быть произведена финансовым органом только по вступившим в силу решениям судов по вопросам взыскания задолженности с конкретного казенного учреждения, в соответствии с главой 24.1 Бюджетного кодекса РФ.

Выводы.

К основным факторам, оказывающим воздействие на финансовую политику, проводимую публично-правовым образованием в вопросах финансового обеспечения государственных учреждений в условиях острого бюджетного дефицита являются: экономические, институциональные, организационные и информационные факторы, что определяет содержание модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений.

Определяющим фактором, оказывающим воздействие на финансовое обеспечение деятельности государственных учреждений в части образования у них кредиторской задолженности является экономический фактор, как оказывающий наибольшее влияние на исполнение расходных обязательств публично-правового образования.

Анализ факторов, оказывающих воздействие на финансовое обеспечение деятельности государственных учреждений, показал, что минимизация кредиторской задолженности государственных учреждений является одним из важных элементов управленческой деятельности органов исполнительной

власти публично-правового образования, и для её сокращения публично-правовым образованием должны быть приняты следующие меры:

а) принимаемые законы о бюджете должны соответствовать реалистичности бюджетных назначений прогнозируемых соответствующими региональными участниками бюджетного процесса, тем самым обеспечивая сбалансированность регионального бюджета;

б) при принятии поправок в региональный закон об областном бюджете на соответствующий финансовый год законодательное собрание обязано предусматривать ассигнования на исполнение ранее принятого областного закона в составе расходов бюджета, в сумме недофинансирования, либо данный областной закон должен быть отменен, или его действие должно быть приостановлено;

в) заключение контрактов и других договоров казенными учреждениями должно осуществляться в рамках установленных лимитов бюджетных обязательств, при действенном ведомственном контроле со стороны органов исполнительной власти, на основе программно-целевого метода планирования, как одного из наиболее распространенных и эффективных методов государственного регулирования, в том числе и кредиторской задолженностью, применяемый в большинстве развитых стран;

г) необходимо максимально ограничить либо полностью отказаться от практики внесения изменений в региональный закон о бюджете в конце текущего финансового года, когда времени для оформления контракта, иного договора и прохождения им соответствующих процедур, предусмотренных бюджетным законодательством до конца года не хватает. Значительная часть контрактов и иных договоров, заключаемых по новым лимитам бюджетных обязательств, переходит в кредиторскую задолженность и предъявляется к оплате в следующем финансовом году, образуя несанкционированную кредиторскую задолженность.

Алгоритм неоплаченного денежного обязательства казенного учреждения заключается в проведении процедур, выполняемых в определенной

последовательности органом, организующим исполнение бюджета (финансовым органом), с целью получения результата, однозначно определяющего оплату бюджетных обязательств казенного учреждения.

Санкционирование оплаты кредиторской задолженности казенных учреждений целесообразно осуществлять посредством применения алгоритма, который включает: 1) сравнительный анализ подтвержденных и неподтвержденных к оплате неисполненных денежных обязательств; 2) анализ соблюдения условий, при которых осуществляется санкционирование оплаты кредиторской задолженности; 3) определение фактов: поставки товаров (выполнения работ, предоставления услуг), прохождения всех процедур механизма закупок для государственных нужд, заключения договора в пределах утвержденных лимитов бюджетных обязательств, наличия кредиторской задолженности, отражения кредиторской задолженности в соответствующих регистрах бухгалтерского учета.

На основании анализа соблюдения условий санкционирования оплаты кредиторской задолженности казенным учреждением можно дать следующее определение **несанкционированной кредиторской задолженности**: это задолженность, возникающая у получателя бюджетных средств, когда факт поставки продукции (товара, предоставленной услуги) состоялся, но при этом при регистрации договора не соблюдены, установленные законодательством, процедуры закупок для государственных нужд, договор заключен с превышением (отсутствием) доведенных лимитов бюджетных обязательств, отсутствуют документы, подтверждающие факт наличия кредиторской задолженности и отражения её в соответствующих регистрах бухгалтерского учета.

Глава 3. Совершенствование нормативно-правового регулирования в процессе модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений

3.1. Система финансового обеспечения государственных учреждений: опыт и перспективы развития

В настоящее время в рамках реализации Федерального закона от 08.05.2010 N 83-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений" достаточно дискуссионным остается вопрос, касающийся объема средств, выделяемых Учредителем бюджетному или автономному учреждения для выполнения государственного задания, субсидии на иные цели и бюджетные инвестиции.

В целях выявления оптимальных методов финансового обеспечения деятельности автономных и бюджетных учреждений, поиска механизма его модернизации необходимо более детально рассмотреть процесс выделения субсидий указанным учреждениям, в рамках которого в настоящее время возникают значительные остатки средств на их лицевых счетах.

Рассмотрение процессов их образования позволит публично-правовому образованию, использовать не востребовавшийся остаток средств автономных и бюджетных, учреждений, на покрытие кратковременных кассовых разрывов при исполнении бюджета, осуществлять более рациональное и динамичное распределение бюджетных средств, при финансировании всех типов участников и неучастников бюджетного процесса, и будет оказывать существенное влияние на увеличение оборачиваемости бюджетных денежных средств.

Законодателем определено, что кассовые выплаты за счет средств бюджетных и автономных учреждений производятся соответствующими

финансовыми органами в пределах остатка средств, поступивших бюджетным⁵³ и автономным⁵⁴ учреждениям, в порядке, установленном финансовым органом, от имени и по поручению указанных учреждений.

Следует отметить, что для созданных типов государственных учреждений в виде казенных учреждений он не изменился: финансовый орган, исполняющий региональный бюджет по прежнему осуществляет выплаты от их имени и по их поручению, а вот для бюджетных и автономных учреждений он изменился в корне.

В чем состоят эти изменения? Начнем с открытия и ведения счетов бюджетным и автономным учреждениям, которые уже не будут являться участниками бюджетного процесса.

Первый аспект, который хотелось бы отметить, заключается в том, что для учета операций со средствами областных бюджетных и автономных учреждений органом организующим исполнение регионального бюджета в лице министерства финансов Волгоградской области открыт в Головном Управлении Центрального банка РФ по Волгоградской области расчетный счет на балансовом счете № 40601 " Счета организаций, находящихся в государственной (кроме федеральной) собственности. Финансовые организации" (далее – счет № 40601), при котором данным учреждениям будут открываться в министерстве финансов Волгоградской области соответствующие лицевые счета.

Что касается права автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в собственности Волгоградской области, по открытию лицевых счетов в органе, организующем исполнение регионального бюджета или счетов в кредитных организациях или, то им рекомендовано это

⁵³О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений: федер. закон Рос. Федерации от 8 мая 2010 г. N 83-ФЗ. ст. 30.

⁵⁴Федеральный закон от 03.11.2006 N 174-ФЗ (ред. от 18.07.2011) "Об автономных учреждениях". Часть 3.4., ст. 2.

осуществлять в порядке, установленном в министерстве финансов Волгоградской области.

Для учета операций со средствами муниципальных бюджетных и автономных учреждений финансовые органы муниципальных районов и городских округов открывают расчетные счета в учреждении Центрального банка РФ или кредитной организации на балансовом счете № 40701 "Счета негосударственных организаций. Финансовые организации", при которых и должны вестись соответствующие лицевые счета муниципальных бюджетных и автономных учреждений.

Министерством финансов Волгоградской области был принят соответствующий нормативный документ - Порядок открытия и ведения лицевых счетов в министерстве финансов Волгоградской области, в котором были определены виды лицевых счетов, открываемых казенным, бюджетным и автономным учреждениям, структура новых лицевых счетов и порядок открытия и ведения.

Вместе с тем, отвечая на вопрос, когда и в каких случаях должен открываться тот или иной лицевой счет бюджетному или автономному учреждению необходимо осуществить анализ структуры расходов соответствующего учреждения.

Так, все расходы бюджетного и автономного учреждения (рис. 12) можно условно разделить на три большие группы:

- текущие расходы, включающие в себя оплату труда с начислениями, коммунальные услуги, транспорт, связь и т. д.;
- капитальные расходы, это расходы на капитальный ремонт, приобретение оборудования и т. д.;
- расходы на исполнение переданных полномочий, осуществляемые бюджетными и автономными учреждениями в виде выплат физическим лицам в денежной форме от имени органа исполнительной власти в установленном порядке. К ним относятся обязательства, предусмотренные нормами социального законодательства это меры социальной поддержки детей-сирот и

детей, оставшихся без попечения родителей, выплаты стипендий и меры социальной поддержки обучающимся в государственных образовательных учреждениях начального, среднего и высшего профессионального образования, меры социальной поддержки по оплате жилья и коммунальных услуг отдельных категорий граждан и пр.

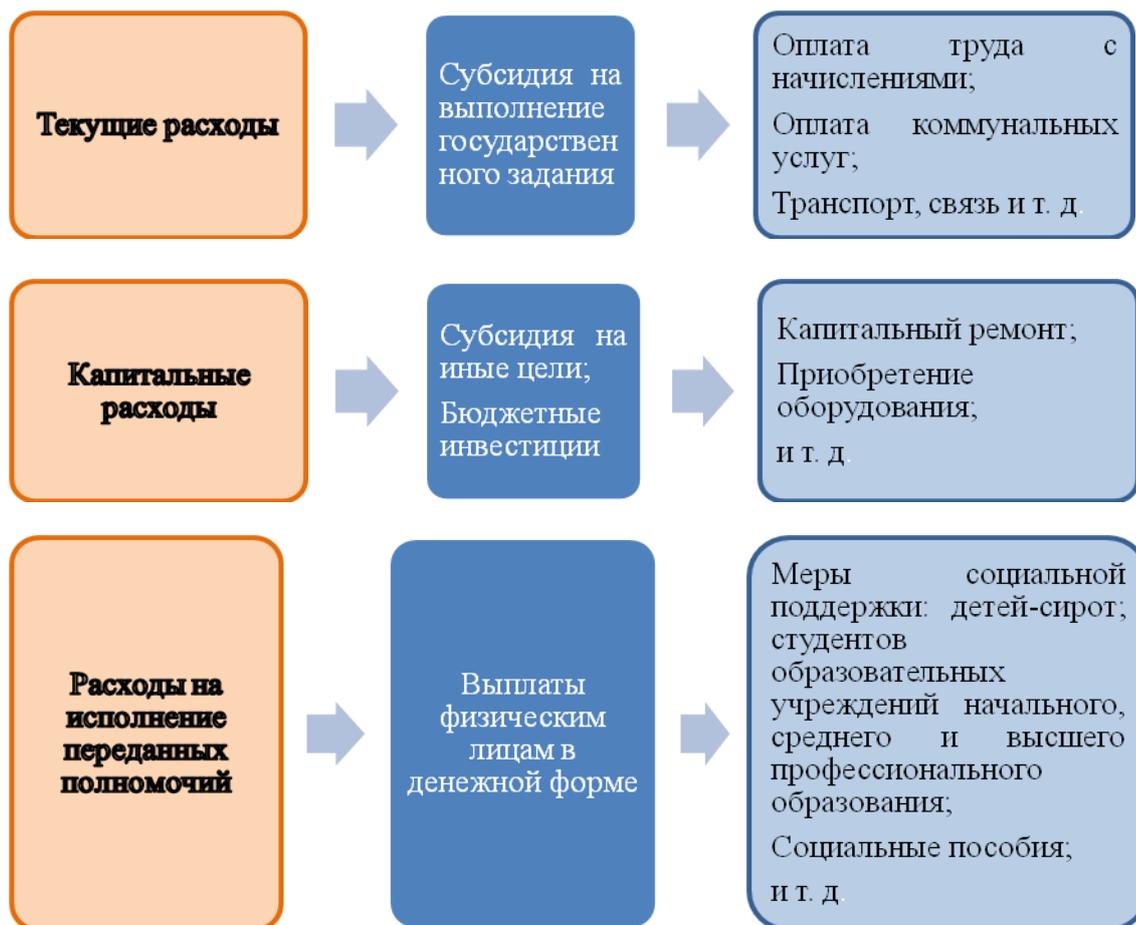


Рис. 12. Расходы бюджетного и автономного учреждения
Источник: Составлено автором.

Финансовое обеспечение данного вида расходов осуществлялось бюджетным и автономным учреждениям Волгоградской области со счета по переданным полномочиям открытого органу исполнительной власти как получателю бюджетных средств, в соответствии с Постановлением Администрации Волгоградской обл. от 28.03.2011 N 138-п "О Порядке осуществления бюджетным и автономным учреждениями Волгоградской

области полномочий органа исполнительной власти Волгоградской области по исполнению публичных обязательств перед физическими лицами, подлежащих исполнению в денежной форме, и финансового обеспечения их осуществления".

Исходя из того, что данный счет открывался на едином счете бюджета, поэтому расходы на исполнение переданных полномочий, осуществляемые бюджетными и автономными учреждениями не являются предметом анализа настоящего исследования.

Обратим более детальное внимание на первые две группы расходов. Оплата текущих и капитальных расходов бюджетными и автономными учреждениями, согласно Закону 83-ФЗ, осуществляется за счет субсидии на выполнение государственного задания, субсидии на иные цели и бюджетные инвестиции. Исходя из этого, данным учреждениям в министерстве финансов Волгоградской области были открыты следующие счета по видам получаемых субсидий (рис. 13):

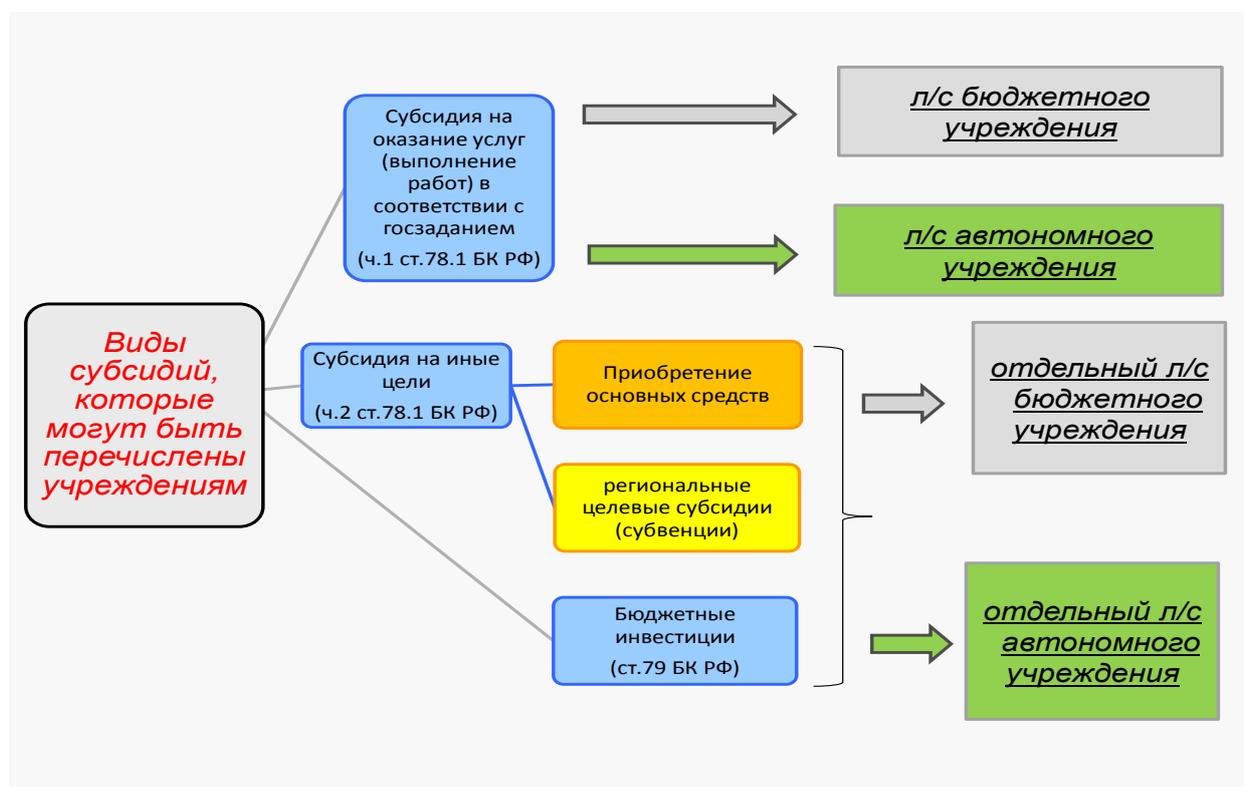


Рис. 13. Виды лицевого счетов, открываемые бюджетным и автономным учреждениям, по видам получаемых субсидий. Источник: Составлено автором.

- для субсидии на оказание услуг (выполнение работ) бюджетному учреждению в соответствии с государственным заданием исходя из требований ч.1 ст.78.1 Бюджетного кодекса РФ - л/с бюджетного учреждения;

- для субсидии на оказание услуг (выполнение работ) автономному учреждению в соответствии с государственным заданием исходя из требований ч.1 ст.78.1 Бюджетного кодекса РФ - л/с автономного учреждения;

- для субсидии на иные цели бюджетному учреждению исходя из требований ч.2 ст.78.1 Бюджетного кодекса РФ и для бюджетных инвестиций исходя из требований ст.79 БК РФ – учет ведется на отдельном л/с бюджетного учреждения;

- для субсидии на иные цели автономному учреждению исходя из требований ч.2 ст.78.1 Бюджетного кодекса РФ и для бюджетных инвестиций исходя из требований ст.79 БК РФ – учет ведется на отдельном л/с автономного учреждения.

Теперь собственно и перейдем к вопросу проведения кассовых выплат за счёт средств бюджетных и автономных учреждений.

Новизной здесь конечно является сам факт осуществления кассовых выплат за счёт средств бюджетных и автономных учреждений со счета № 40601.

Законодателем установлено, что финансовое обеспечение выполнения государственного задания бюджетным и автономным учреждениям осуществляется в виде субсидий из соответствующего бюджета публично-правового образования, кроме этого определен порядок проведения финансовыми органами или органами Федерального казначейства кассовых выплат за счет средств бюджетных и автономных учреждений на лицевых счетах, открытых им соответственно в финансовых органах или в органах Федерального казначейства.

Вместе с тем, в настоящее время достаточно дискуссионным, при осуществлении кассовых выплат, является вопрос, касающийся объема средств,

перечисляемых Учредителем на лицевые счета автономного и бюджетного учреждения для выполнения государственного задания, вызывающий множество споров вокруг него.

Так, в даваемых рекомендациях Министерством финансов РФ указывается, что денежные средства должны перечисляться бюджетному или автономному учреждению в полном объеме одновременно и соответствовать месячной или квартальной потребности исходя из годового объема субсидии на выполнение государственного задания. В процессе своей деятельности, связанной с выполнением работ, оказанием услуг, в рамках реализации государственного задания, государственным учреждением постепенно эти средства расходуются.

Исходя из опыта казначейского исполнения регионального бюджета можно сделать вывод, что такое осуществление кассовых выплат отбрасывает исполнение любого дотационного бюджета далеко назад, в то время, когда средства государственных учреждений находились на расчетных счетах в кредитных учреждениях и использовались крайне неэффективно, с большим опозданием и временной задержкой. В обосновании этого можно отметить, что денежные средства государственного учреждения, находясь на расчетном счете, открытом в кредитном учреждении, зачастую оказываются не востребованными в течение длительного времени.

Проанализируем помесячно объемы средств областного бюджета находящихся на балансовом счете № 40601 в 2012 году. Данный анализ представлен на рис. 14.

Как видно из представленного анализа, ежемесячный остаток денежных средств на счете № 40601 составлял достаточно внушительную сумму, находящуюся в диапазоне от 500 млн. руб. до 1 000 млн. руб. и более - в десяти месяцах года. Только в конце третьего и четвертого (конец года) кварталов он был меньше указанного диапазона, что объясняется осуществлением циклических трат учреждениями в конце указанных периодов.

Отношение остатка денежных средств на счете 40601 к их потребности, представленный на рис. 15, свидетельствует о том, что за первые три квартала анализируемого 2012 года оно варьировалась в диапазоне от 45 до 180

процентов, в том числе в ряде месяцев значительно перекрывая существовавшую потребность.



Рис. 14. Сведения о состоянии счетов областного бюджета
Источник: Составлено автором.

Среднемесячный показатель этой величины составил 55,2%. При направлении этих средств в бюджетный оборот кассовый разрыв (потребность областного бюджета в денежных средствах) могла быть полностью удовлетворена, либо значительно уменьшена.

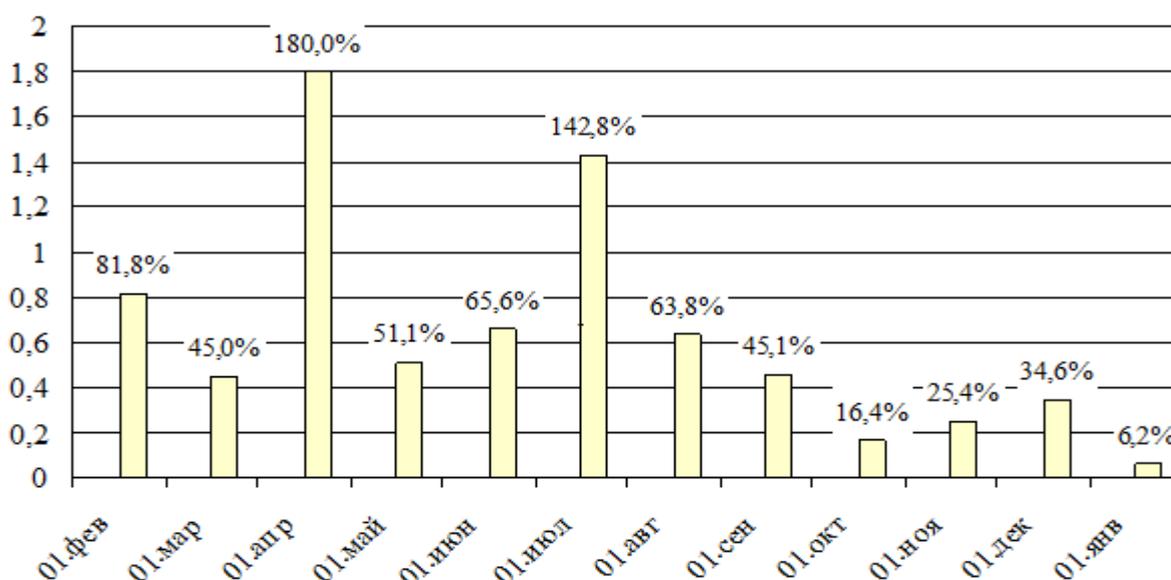


Рис. 15. Отношение остатка денежных средств на счете 40601 к их потребности в 2012 г., %
Источник: Составлено автором.

Такое положение вещей, при котором денежные средства не работают, а лежат без движения, может себе позволить далеко не каждый бюджет, ведь большинство из бюджетов являются остродефицитными или имеющими дефицит в достаточно большом суммарном выражении.

С целью устранения указанных недостатков, предлагаемая на рис. 16 схема финансирования автономных и бюджетных учреждений позволяет осуществлять финансовое обеспечение их деятельности, исходя из возможностей регионального бюджета и потребности самих учреждений, в пределах остатка средств, находящихся на лицевых счетах бюджетных и автономных учреждений открытых в органе, организующем исполнение регионального бюджета.

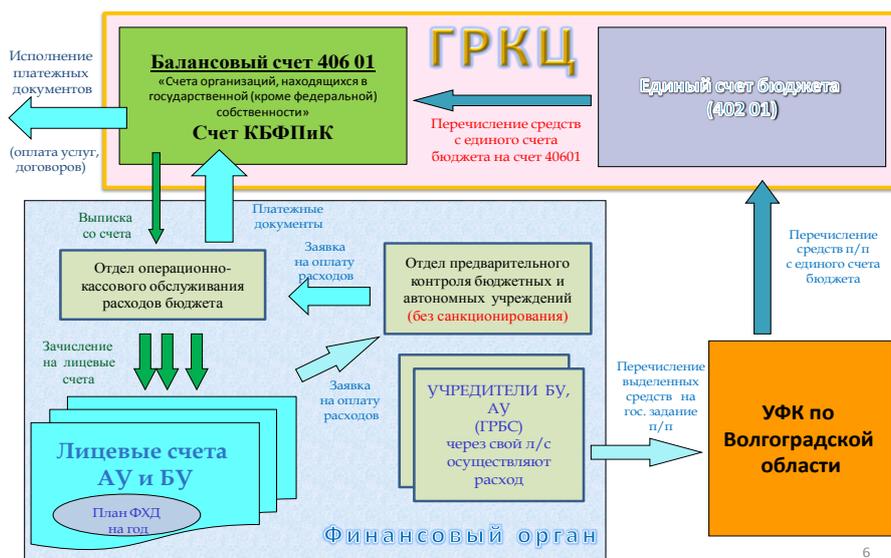


Рис. 16. Схема проведения кассовых выплат субсидий на государственное задание исходя из текущей заявленной потребности бюджетного и автономного учреждения.

Источник: Составлено автором.

Другими словами учредитель перечисляет не всю квартальную (месячную, декадную и т.п.) сумму субсидии на государственное задание, а только лишь текущую заявленную потребность учреждения, в соответствии с принятыми на себя обязательствами, которую нужно профинансировать. Тем самым бюджетное или автономное учреждение обеспечивает денежными

средствами поставщика товаров, работ или услуг с одной стороны, и отсутствие не востребованных остатков средств на своем счете с другой.

Рассмотрим более подробно предлагаемый порядок проведения кассовых выплат за счёт средств бюджетных и автономных учреждений.

Бюджетное или автономное учреждение Заявкой на оплату расходов заявляет о потребности финансирования своих расходов. Орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя бюджетного или автономного учреждения получив её, в рамках своих годовых бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств и квартального кассового плана, в установленном порядке, формирует на заявленную потребность платежные документы в разрезе своих бюджетных или автономных учреждений.

Данные средства списываются с единого счета бюджета и зачисляются на счет № 40601, о чем министерство финансов информируется выпиской с данного счета.

При обработке выписки, поступившие денежные средства зачисляются соответствующему бюджетному или автономному учреждению на его счет.

В установленном порядке министерство финансов Волгоградской области, последовательно обрабатывая поступивший первоначально от бюджетного или автономного учреждения платежный документ, списывают платежными поручениями заявленную потребность со счета 40601 в пользу поставщиков товаров, работ и услуг.

Таким образом, реализация заявленной потребности бюджетного или автономного учреждения осуществляется через день с момента поступления платежного документа, при этом денежные средства не "лежат" на расчетном счете кредитного учреждения, а постоянно находятся в обороте и работают. Орган, организующий исполнение бюджета имеет возможность осуществлять их перераспределение и направлять денежные средства на другие цели и нужды. Но при этом, бюджетное или автономное учреждение, остаётся самостоятельным в расходовании средств находящихся на его лицевых счетах.

Новизна предложенного порядка проведения кассовых выплат за счёт средств бюджетных и автономных учреждений на сегодняшний день заключается в том, что в соответствии с действующим бюджетным законодательством, осуществляется более эффективное управление средствами областного бюджета находящимися на его едином счете: у финансового органа, организующего исполнение бюджета, появляется возможность для осуществления финансового маневра, в части использования неостребованного остатка средств бюджетных и автономных, учреждений, на покрытие кратковременных кассовых разрывов, погашение кредиторской задолженности при исполнении бюджета. Предлагаемый механизм финансирования автономных и бюджетных учреждений исходя из их потребности и возможностей регионального бюджета улучшает и его макроэкономические показатели.

3.2. Модернизация механизма взаимных расчетов между казенными учреждениями: проблемы и возможности совершенствования

В связи с глобальными изменениями, внесенными в бюджетное законодательство в последнее время, многие проблемные вопросы, при осуществлении расчетов получателями бюджетных средств за аренду помещений, коммунальные услуги, уплату соответствующих налогов при этом, взаимные расчеты и т.п. были разрешены.

В связи с разделением всех государственных (муниципальных) учреждений на три типа – казенные, бюджетные, автономные – изменена сама суть их взаимоотношений, как между собой, так и с организациями других форм собственности. Так с 2012 года средства, получаемые от сдачи в аренду имущества казенными учреждениями, как и средства от другой приносящей доход деятельности, разрешенной в соответствии с уставами этих учреждений, должны в полном объеме перечисляться в соответствующий бюджет. Исходя из сметного финансирования, определенного бюджетным законодательством, казенное учреждение априори не может иметь других лицевых счетов

(исключение при этом составляет лицевой счет для средств во временном распоряжении).

Совершенно другая ситуация складывается у бюджетных и автономных учреждений, у которых не только сохраняются направления деятельности, по которым должен вестись отдельный учет на соответствующих счетах (по предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, доходов полученных от арендной платы, средств во временном распоряжении, средств внебюджетных фондов и т. п.), но и прибавились новые счета: по субсидиям на государственное задание, субсидиям на иные цели и бюджетные инвестиции, передаваемые полномочия).

Начиная с 2012 года бюджетным законодательством введены новые виды ответственности за величину кредиторской задолженности. Так руководители бюджетных учреждений должны будут следить за величиной просроченной кредиторской задолженности, поскольку в случае превышения предельно допустимых значений такой задолженности трудовой договор с руководителем может быть расторгнут. Автономное учреждение, в случае возникновения кредиторской задолженности, которую оно не способно будет погасить, как собственник своего имущества, будет отвечать по обязательствам перед кредиторами всем своим имуществом

Вместе с тем и сейчас достаточно много вопросов возникает у главных распорядителей бюджетных средств и подведомственных им казенных учреждений, являющихся балансодержателями, в процессе совместного использования помещений (оборудования), в том числе с государственными учреждениями других уровней бюджетной системы, а также с организациями различных форм собственности. Не окончательно решены и вопросы по исключению встречных финансовых потоков, при осуществлении взаимных расчетов между бюджетополучателями и другими государственными учреждениями при осуществлении перечислений со счета одного казенного учреждения на счет другого, с единого счета бюджета на счет для учета средств

государственных учреждений, не являющихся участниками бюджетного процесса и т.д.

Все выше обозначенные проблемы в той или иной степени вместе, либо каждый в отдельности, оказывают существенное влияние на механизм финансового обеспечения деятельности государственных учреждений.

С целью понимания проблем и возможностей совершенствования механизма финансового обеспечения деятельности государственных учреждений по выше обозначенным вопросам, проведен анализ порядка расчетов за коммунальные услуги при сдаче в аренду имущества находящегося в областной собственности и проанализированы взаимные расчеты, между бюджетополучателями начиная с 2007 года по 2012 год.

Анализ опыта работы за эти годы по проблемным вопросам, связанным с учетом поступлений и зачисления арендной платы, расчетов за коммунальные услуги, позволил их классифицировать по следующим группам:

- а) зачисление и учет денежных средств арендной платы арендодателем (балансодержателем);
- б) уплата налоговым агентом НДС, начисленного на сумму арендной платы, налога на имущество и земельного налога;
- в) компенсация расходов по оплате коммунальных услуг за аренду имущества арендодателю (балансодержателю);
- г) двойное (скрытое) финансирование балансодержателей при возмещении им коммунальных услуг арендаторами;
- д) порядок внесения арендной платы физическими лицами за наем помещений (общежитий).

Рассмотрим существовавший до 2008 года порядок зачисления и учета арендной платы на лицевом счете арендодателя (балансодержателя).

Пунктом 2 ст. 42 Бюджетного кодекса РФ действовавшего до 01.01.2008 г. было определено, что доходы учреждения, полученные от приносящей доход, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в полном объеме учитываются в смете доходов и расходов

бюджетного учреждения и отражаются в доходах соответствующего бюджета как доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, или в виде доходов от оказания платных услуг.

Согласно п. 3 ст. 15 гл. 2 Закона Волгоградской области от 06.12.1999 г. № 335-ОД "О порядке управления и распоряжения государственной собственностью Волгоградской области" было предусмотрено, что арендная плата при сдаче в аренду недвижимого имущества состоит из двух частей:

- доходной составляющей, перечисляемой в областной бюджет и определяемой в соответствии с порядком установления арендной платы за нежилые здания (помещения), относящиеся к областной государственной собственности, утверждаемой Комитетом по управлению государственным имуществом Волгоградской области (далее – КУГИ);

- затрат на содержание и эксплуатацию здания (помещения), перечисляемые в областной бюджет, включая стоимость коммунальных услуг, компенсацию налогов, имеющих непосредственное отношение к объекту недвижимости.

Кроме этого п. 6 данной статьи определялось, что передача государственного недвижимого имущества Волгоградской области в аренду осуществляется путем оформления трехстороннего договора аренды, который заключался в письменной форме и подлежал государственной регистрации, при условии его заключения на срок не менее года⁵⁵.

При этом, сторонами по договору выступали: комитет по управлению государственным имуществом Волгоградской области - арендодатель, учреждение - балансодержатель и арендатор.

В связи с этим арендаторы перечисляли, до 2008 года включительно, арендную плату платежным поручением в доход областного бюджета, как это показано на рис. 17.

⁵⁵ Закон Волгоградской области от 06.12.1999 г. № 335-ОД "О порядке управления и распоряжения государственной собственностью Волгоградской области". Гл. 2., ст. 15.

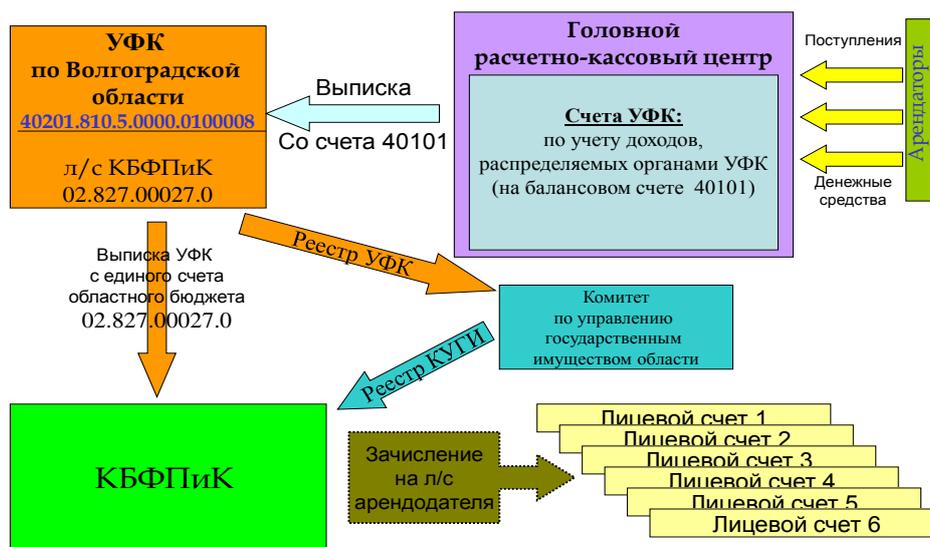


Рис. 17. Схема зачисления и учета арендной платы и коммунальных платежей на счета арендодателей (балансодержателей) в 2007 году.

Источник: Составлено автором.

УФК по Волгоградской области не позднее трех рабочих дней, следующих за днем получения из учреждения банка выписки со счета 40101, перечисляло поступившую арендную плату с указанием кодов доходов в КБФПиК.

Одновременно УФК по Волгоградской области направляло в электронном виде реестр поступивших сумм арендной платы в КУГИ.

КУГИ вел базу областных бюджетных учреждений получающих доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося в областной собственности, их учет, обработку полученного из УФК по Волгоградской области реестра и готовил Реестр платежных документов на зачисление в областной бюджет доходов от сдачи в аренду имущества, переданного в оперативное управление бюджетным учреждениям, с разбивкой сумм арендной платы по бюджетополучателям и передавал его в КБФПиК.

КБФПиК осуществлял сверку поступавших сумм арендной платы с данными Реестра платежных документов из КУГИ, отражал у бюджетополучателей суммы поступившей арендной платы и представлял арендодателю выписку.

Арендодатель на основе полученной выписки осуществлял расходование средств дополнительного бюджетного финансирования за счет арендных платежей, в том числе уплачивал НДС с полученной суммы арендной платы и оплачивал счета поставщиков за коммунальные услуги, оказанные арендатору.

В КБФПиК осуществлялись и учитывались операции по использованию средств поступающих в областной бюджет от сдачи в аренду имущества внесенных в единый программный комплекс.

Отметим недостатки такой практики зачисления и учета арендной платы:

- Длительный временной интервал прохождения денежных средств от момента перечисления арендатором, сумм арендной платы, до осуществления арендодателем расходования средств полученных от аренды;
- Использование финансовым органом в своей работе не первичной информации о поступлениях и их соответствующий оперативный учет на счетах бюджетополучателей, а вторичной, поступившей от КУГИ;
- Не соответствие суммы перечислений УФК по Волгоградской области и суммы реестров КУГИ. Отчеты, присылаемые УФК по Волгоградской области о поступивших суммах арендной платы, не соответствовали информации присылаемой КУГИ о зачисленных суммах;
- Значительная задержка поступления информации от КУГИ во времени (до 1 месяца);
- Отсутствие единого программного обеспечения по ведению учета арендной платы УФК по Волгоградской области, КУГИ и КБФПиК.

Рассмотрим порядок уплаты налоговым агентом соответствующих налогов в бюджетную систему РФ (НДС, начисленного на сумму арендной платы, налога на имущество и земельного налога).

При перечислении арендной платы арендаторы осуществляли её перечисление вместе с НДС, начисленным на сумму арендной платы. Налог на землю и налог на имущество включался в состав компенсационных расходов по оплате коммунальных услуг и перечислялся одним платежным поручением на лицевой счет арендодателя.

Сложившийся механизм перечисления НДС, начисленного на сумму арендной платы, значительно затруднял учет последней, так как перечисление осуществлялось одной суммой определенной в платежном поручении, с простым указанием в поле "Назначение платежа" - в том числе НДС.

Специалистам, занимающимся учетом, приходилось осуществлять выборку арендной платы вручную, что отнимало много времени, и было подвержено случайным и систематическим ошибкам. Похожие проблемы возникали и при включении в состав компенсационных расходов по оплате коммунальных услуг земельного налога и налога на имущество.

Рассмотрим порядок компенсации расходов по оплате коммунальных услуг за аренду имущества арендодателю (балансодержателю).

Анализ сложившихся схем компенсации расходов по оплате коммунальных услуг за аренду имущества, находящегося в областной собственности и переданного в оперативное управление областными учреждениям в то время, показал, что они достаточно громоздки, запутаны и сложно укладываемыми в существующее программное обеспечение.

Объяснение этим фактам заключается с одной стороны в том, что поставщиками коммунальных услуг являлись, как правило, монополисты, заключающие договор на поставку соответствующей услуги только с учреждением, являющимся балансодержателем, а не с каждым учреждением, потребляющим эту услугу, с другой стороны – отсутствием единой методологии в компенсации расходов по оплате коммунальных услуг за аренду имущества.

В общем виде эти схемы можно представить следующим образом.

Рассмотрим первую схему, при которой в бюджетной смете расходов балансодержателя предусматривались в полном объеме расходы за коммунальные услуги. Балансодержатель при этом самостоятельно производил расчеты с поставщиками услуг по выставленным счетам (1-4).

С целью возмещения расходов по оплате коммунальных услуг за арендованное имущество, в соответствии с условиями определенными в

договоре (по приборам учета, либо расчетным путем), арендатором осуществлялась оплата счетов на арендный лицевой счет балансодержателя (5-7). В общем виде при этом компенсация расходов арендаторами производилась так, как представлена на рис.18:

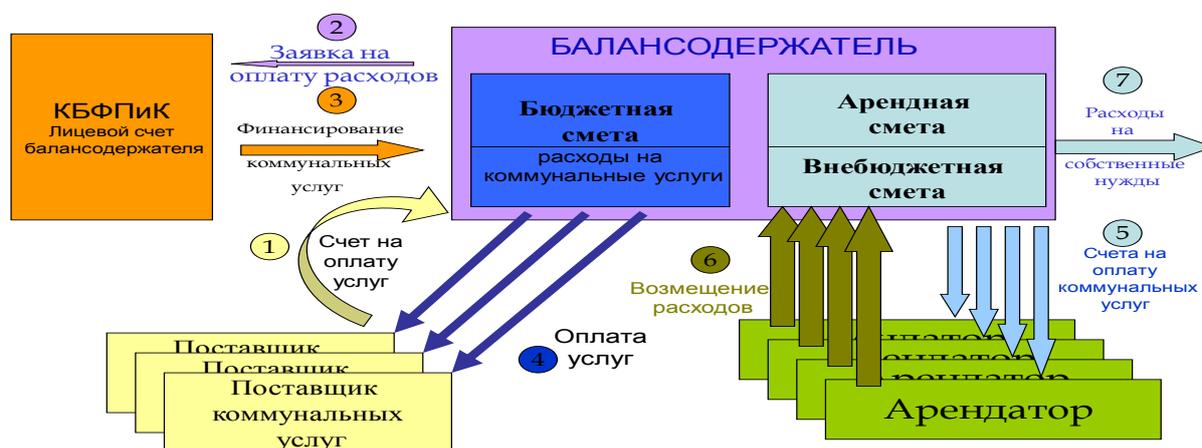


Рис. 18. Схема компенсации расходов по оплате коммунальных услуг за аренду имущества в 2007 году (I ВАРИАНТ)

Источник: Составлено автором.

Кроме этого, ряду учреждений расходы за коммунальные услуги перечислялись на внебюджетный счет (6).

Балансодержатель при этом финансировался дважды: напрямую (3) за счет средств областного бюджета - по собственной бюджетной смете и косвенно (6) - за счет внебюджетной, либо арендной сметы.

При анализе второй схемы отмечаем, что в бюджетной смете расходов балансодержателя предусматривались расходы за коммунальные услуги только самого бюджетного учреждения. Балансодержатель расходы за коммунальные услуги частично оплачивал за счет бюджетной сметы (6), другую часть - за счет арендной (6), на которую перечисляются средства арендаторов на основании выставленных счетов балансодержателем (2) как возмещения расходов по оплате коммунальных услуг за аренду имущества (3).

При этом были возможны два варианта. Первый - когда в составе арендаторов не было бюджетополучателей одного уровня бюджета, и второй

при наличии в составе арендаторов, получателей бюджетных средств одного уровня бюджета.

Первый вариант при этом, особых вопросов не вызывал, а вот второй, при котором денежные средства бюджетополучателя перечислялись на его арендный счет, создавал дополнительные технические проблемы его реализации: перечисление с бюджетного счета арендатора на арендный (3) – балансодержателя, и только после этого, на счет поставщика коммунальных услуг (6). И это притом, что счета открыты этим бюджетополучателям в одном органе, организующем исполнение бюджета, на одном расчетном счете. При этом компенсация расходов арендаторами выглядела так, как представлено на рис. 19.

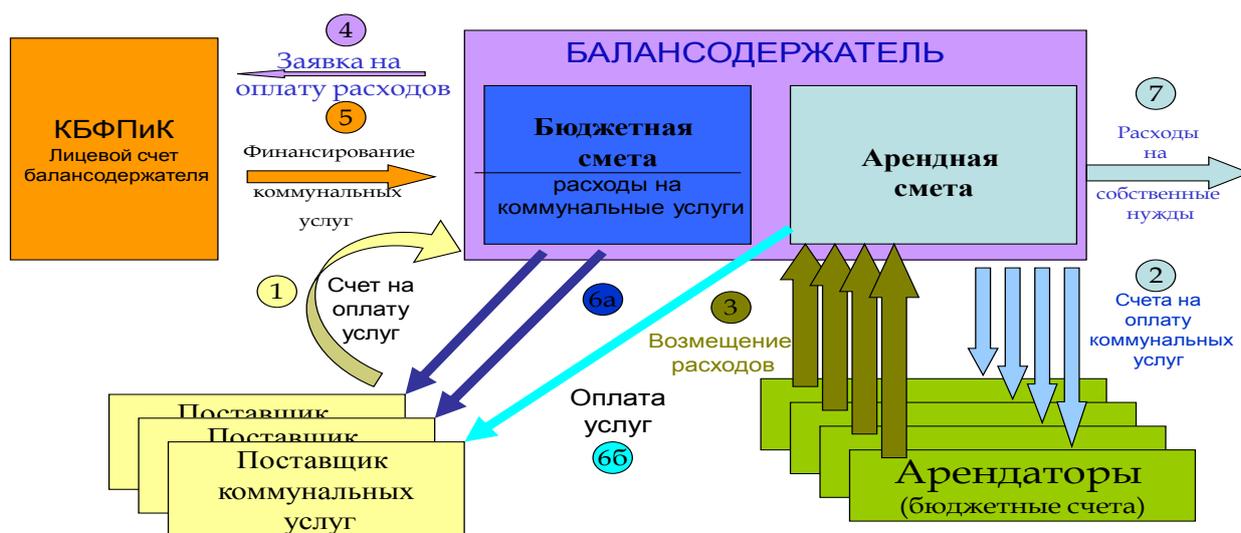


Рис. 19. Схема компенсации расходов по оплате коммунальных услуг за аренду имущества в 2007 году (II ВАРИАНТ)

Источник: Составлено автором.

Здесь уместно будет отметить, что до 2007 года некоторыми областными бюджетными учреждениями возмещение затрат за потребленные энергоресурсы осуществлялось и на бюджетные счета. С 2007 года такие перечисления уже не производились.

Рассмотрим третью схему, в которой наряду с рассмотренными схемами компенсации расходов по оплате коммунальных услуг за аренду имущества, часто возникали ещё и проблемы по их учету. Здесь имело место так называемое перепредъявление услуг.

Получая от потребителей (арендаторов) платежи в возмещение произведенных в их интересах коммунальных затрат без согласования с организацией - монополистом, бюджетополучатель как правило не учитывал правовые и финансовые особенности своей деятельности, вследствие чего постоянно возникали налоговые риски.

Налоговые риски, связанные с операциями по возмещению бюджетополучателем коммунальных затрат, определялись неоднозначным подходом специалистов Министерства финансов РФ, и федеральной налоговой службы РФ в этом вопросе.

Так позиция Министерства финансов РФ по вопросу энергоснабжения ссылающемуся на действующее законодательство заключалась в том, что бюджетополучатели не могут быть энергоснабжающими организациями, и, следовательно, не могут самостоятельно оказывать коммунальные услуги сторонним организациям в этом вопросе⁵⁶. Другими словами арендодатель не может являться энергоснабжающей организацией для арендатора, поскольку сам в качестве абонента получает электроэнергию у энергоснабжающей организации. Поэтому в случае оплаты бюджетополучателем коммунальных услуг за счет бюджета с последующей частичной компенсацией этих затрат (с учетом уплаченного учреждением НДС) арендаторами возмещение коммунальных затрат учреждения не является реализацией и не подлежит обложению НДС.

С точки зрения налоговых органов, получаемые учреждением платежи в возмещение коммунальных расходов, являются доходами учреждения от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности и подлежат обложению налогом на прибыль и НДС.

⁵⁶ Гражданский кодекс РФ. Часть 1, ст. 539.

В части уменьшения данных доходов на суммы произведенных учреждением затрат на оплату потребленных арендаторами коммунальных услуг позиция специалистов налоговых органов состояла в следующем:

1) расчеты учреждения с энергоснабжающими организациями за коммунальные услуги, осуществляемые за счет бюджета⁵⁷, не относятся на уменьшение облагаемой базы по налогу на прибыль.

2) если расчеты осуществлялись как за счет бюджета, так и за счет внебюджетных средств, затраты учреждения на оплату коммунальных услуг относятся на уменьшением налоговой базы по налогу на прибыль только в части "коммерческой" доли данных затрат, определенной пропорционально объему поступлений из бюджетных и внебюджетных источников⁵⁸.

Кроме того, если принять во внимание тот факт, что электроэнергия, тепло и другие коммунальные услуги отпускаются бюджетополучателям, как правило, по льготным тарифам, реализация их сторонним организациям по тем же ценам подпадала под действие ст.ст. 40 и 154 Налогового кодекса РФ, согласно которым налоговая база по НДС определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации. То есть полученные учреждением доходы будут уменьшены на произведенные затраты учреждения исходя из фактической цены реализации коммунальных услуг арендатору.

Бюджетополучатель первоначально оплачивает коммунальные затраты как собственные, несмотря на то что часть из них была предоставлена сторонним организациям. Поэтому при утверждении ему повышенных норм обеспечения коммунальными услугами и оплате их за счет выделенных в соответствии с этими нормами бюджетных ассигнований фактически происходит возмещение затрат сторонних организаций за счет бюджетных средств.

⁵⁷ Налоговый кодекс РФ. Часть 1, ст. 251.

⁵⁸ Там же. Часть 3, ст. 321.1.

Последняя существовавшая особенность, при которой договором аренды осуществлялось резервирование всей суммы бюджетных ассигнований предусмотренных бюджетополучателю на финансовый год.

В связи с принятием Федерального закона от 21.07.2005 г. № 94-ФЗ "О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных или муниципальных нужд", переходом исполнения областного бюджета на новый программный продукт "АЦК-финансы" поставлены жесткие рамки контроля, над заключаемыми бюджетополучателями договорами на поставку товаров, работ и услуг. При этом технически при занесении всей необходимой информации по любому договору в систему "АЦК-финансы" требуется точное указание суммы заключаемого договора и других реквизитов.

На очередной финансовый год, как и ранее, годовые объемы бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств для бюджетополучателей – балансодержателей на коммунальные расходы устанавливались без учета прочих потребителей. Договора же, как правило, заключались между учреждением – балансодержателем и предприятиями поставщиками услуг с учетом расходов всех потребителей. Это являлось жестким требованием предприятий поставщиков - монополистов.

Таким образом, зарегистрированный в установленном порядке и занесенный в систему "АЦК-финансы" договор резервирует на себя по соответствующей строке бюджетной классификации расходов учреждения – балансодержателя, всю сумму бюджетных ассигнований определенных договором, где кроме ассигнований предусмотренных этому учреждению на год, определены суммы ассигнований проходящие по сметам других учреждений.

Это приводит к тому, что балансодержатель не может использовать свои "свободные" от этого договора бюджетные ассигнования на другие цели и таким образом становится в какой-то степени "заложником" своих арендаторов.

Рассмотрим порядок внесения арендной платы физическими лицами за наем помещений (общежитий).

Наряду с поставленными вопросами учета арендной платы при взаимоотношениях с юридическими лицами существовал аналогичный вопрос, требующий разрешения и с физическими лицами.

Данная проблема возникает при сдаче балансодержателями – бюджетополучателями жилых помещений в наем.

В этом случае физическими лицами на основании договора найма осуществляется внесение платы за проживание, с учетом арендной платы и платы за пользование коммунальными услугами.

Причем следует отметить, что у одних балансодержателей внесение платы за проживание включает в себя и арендную плату, и оплату всех коммунальных услуг и вся оплата вносится в кассу учреждения. Другие балансодержатели требуют осуществлять расчеты физическим лицам самостоятельно за предоставляемые коммунальные услуги через кредитные учреждения поставщикам коммунальных услуг.

Ввиду отсутствия единой методологии зачисления вышеуказанных средств, поступающих от физических лиц, балансодержатели самостоятельно решали эти вопросы, причем не всегда с учетом соблюдения интересов областного бюджета.

При этом имели место практически все схемы зачисления арендной платы и возмещения коммунальных услуг описанные выше.

Теперь рассмотрим возможности совершенствования механизма финансового обеспечения деятельности государственных учреждений, при расчетах за коммунальные услуги и взаимные расчеты.

В начале, проанализируем, существовавшую схему зачисления и учета средств, полученных от аренды имущества, находящегося в государственной собственности и переданного в оперативное управление бюджетным учреждениям, на счетах арендодателей (балансодержателей).

Вступившая в силу с 01.01.2008 года, новая редакция Бюджетного кодекса РФ позволила начать разработку и реальное воплощение в жизнь новой стратегии взаимоотношений в вопросах, связанных с учетом поступлений и зачисления арендной платы, расчетов за коммунальные услуги, уплаты НДС, начисленного на сумму арендной платы, налога на имущество и земельного налога, возникающих у главных распорядителей бюджетных средств и подведомственных им бюджетных учреждений.

Прежде всего, речь идет об изменении схемы учета поступлений, зачисления арендной платы и расчетов за коммунальные услуги минуя единый счет бюджета и ведя их учет на другом счете - внебюджетном.

Так, законодателем было определено, что до дня вступления в силу федерального закона, определяющего особенности использования бюджетными учреждениями средств от оказания платных услуг, безвозмездных поступлений от физических и юридических лиц, международных организаций и правительств иностранных государств, в том числе добровольных пожертвований, и средств от иной приносящей доход деятельности, финансовый орган вправе принимать решение об осуществлении операций с указанными средствами на счетах, открытых ему в учреждениях Центрального банка РФ с учетом положений бюджетного законодательства Российской Федерации.⁵⁹

Исходя из этого субъектом Российской Федерации в лице Волгоградской области в ежегодно принимаемом законе об областном бюджете на финансовый год, было закреплено положение о том, что учет всех операций со средствами, полученными областными бюджетными учреждениями от приносящей доход деятельности, или сдачи имущества в аренду, осуществлялся на едином внебюджетном счете, открытом финансовому органу, осуществляемому организацию исполнения областного бюджета и отражается

⁵⁹ Федеральный закон от 26.04.2007 № 63-ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации". Ст. 5.

на соответствующем счете бюджетополучателя. Существовавшая при этом схема учета средств от приносящей доход деятельности и сдачи имущества в аренду представлена на рис. 20.

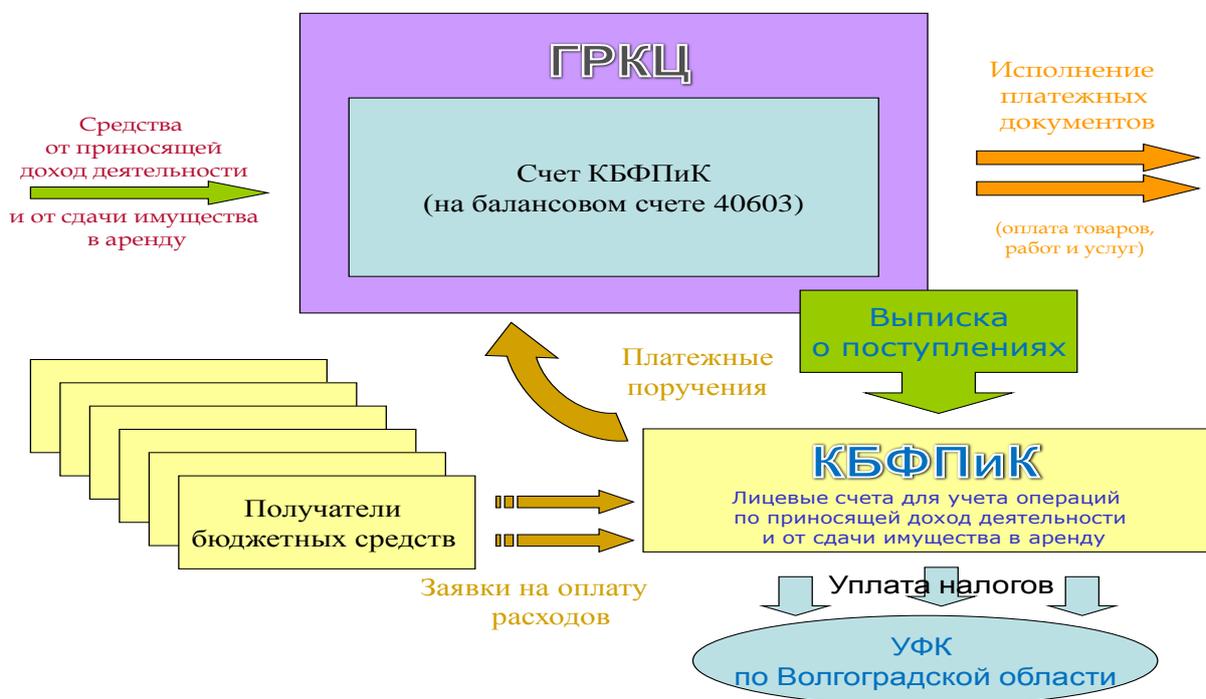


Рис. 20. Учет средств от приносящей доход деятельности и сдачи имущества в аренду
Источник: Составлено автором.

Рассмотрим учет кассовых поступлений, который осуществлялся следующим образом.

Средства от приносящей доход деятельности и сдачи имущества в аренду, поступающие от организаций (индивидуальных предпринимателей, физических лиц), получивших соответствующую услугу, товар и т.п. от бюджетных учреждений и арендаторов соответственно, поступали на единый внебюджетный счет. О поступивших средствах ГРКЦ, в установленном порядке, доводит информацию до КБФПиК в виде выписки с этого счета.

При поступлении выписки из банка, с приложением в электронном виде расчетных документов, КБФПиК осуществлялось отражение поступивших средств на соответствующих счетах получателей бюджетных средств по кодам бюджетной классификации РФ.

Учет кассовых выплат осуществлялся при этом в следующем порядке.

Каждый бюджетополучатель на своем рабочем месте, получив информацию о поступивших средствах на его счет по приносящей доход деятельности или сдачи имущества в аренду осуществлял расходование данных средств в пределах их остатка на счете, в соответствии с установленным порядком.

Расходование средств осуществлялось на основании сметы доходов и расходов по предпринимательской и иной приносящей доход деятельности или сдачи имущества в аренду. Сметы составлялись, утверждались и велись в виде отдельных документов, в порядке, определенном главным распорядителем, в ведении которого находится бюджетополучатель, на основании общих требований, установленных Министерством финансов Российской Федерации.⁶⁰

В соответствии с установленным порядком показатели утвержденных смет заносились и велись главными распорядителями бюджетных средств по подведомственным получателям по соответствующим счетам в структуре показателей кодов бюджетной классификации, в едином автоматизированном программном комплексе.

В пределах утвержденной сметы получателем бюджетных средств принимались денежные обязательства путем заключения договоров в соответствии с законами Волгоградской области, иными правовыми актами и соглашениями.

Списание средств для подтверждения оплаты денежных обязательств, либо уплата соответствующих налогов бюджетополучателями, осуществлялась КБФПиК, только в пределах остатка средств, учтенных на счете по приносящей доход деятельности или сдачи имущества в аренду на момент совершения указанной операции, на основании Заявок на оплату расходов бюджетополучателей.

После осуществления предварительного контроля документов, предусмотренных порядком санкционирования оплаты денежных обязательств,

⁶⁰ Приказ Минфина РФ от 20.11.2007 N 112н "Об Общих требованиях к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет бюджетных учреждений".

осуществлялась их оплата. Формируемые при этом платежные документы КБФПиК направлялись поставщикам товаров, работ или услуг или УФК по Волгоградской области при оплате налогов в налоговую систему Российской Федерации.

В соответствии с поступившими платежными документами ГРКЦ осуществлялось списание денежных средств с единого внебюджетного счета, на расчетные счета поставщиков товаров, работ или услуг, открытых в соответствующих кредитных учреждениях.

При этом, исходя из требований нормативных документов, учет арендной платы при сдаче в аренду имущества, в силу своих обязанностей, осуществлялся КБФПиК, КУГИ и ГРБС.

Так, КБФПиК, как органом организующим исполнение бюджета, осуществлялось ведение учета операций по использованию средств, полученных от сдачи в аренду имущества, с зачислением сумм арендной платы бюджетополучателям, отражение на счетах бюджетополучателей суммы поступившей арендной платы и представление арендодателю выписка со счета, открытого ему для учета операций по арендной плате.

КУГИ, осуществлялся учет областных бюджетных учреждений, получающих доходы от сдачи в аренду государственного недвижимого имущества, переданного в оперативное управление бюджетным учреждениям, имеющим право на дополнительное финансирование, учет плановых и фактически поступивших сумм арендной платы в разрезе плательщиков, получателей и главных распорядителей бюджетных средств.

Главные распорядители бюджетных средств, в ведении, которых находились бюджетные учреждения – арендодатели, осуществляли ведение учета областных бюджетных учреждений, получающих доходы от сдачи в аренду государственного недвижимого имущества, переданного в оперативное управление бюджетным учреждениям, имеющим право на дополнительное финансирование, и осуществляли ведение плановых и фактически

поступивших сумм арендной платы в разрезе плательщиков и подведомственных получателей бюджетных средств.

Теперь проанализируем порядок расчетов и оформления платежных документов при сдаче в аренду государственного недвижимого имущества, переданного в оперативное управление образовательным учреждениям, учреждениям здравоохранения, культуры и искусства, государственным архивным учреждениям.

При расчетах арендаторы перечисляли сумму арендной платы и стоимость коммунальных услуг. При этом перечисление суммы арендной платы осуществлялось с учетом налогов (НДС, налога на землю, налога на имущество) на счет балансодержателя для учета операций со средствами, полученными от сдачи в аренду имущества, двумя платежными поручениями. Первым - перечислялась арендная плата без учета налогов, вторым – осуществлялось перечисление налогов (НДС, налога на землю, налога на имущество).

Арендодатель в соответствии с положениями налогового законодательства сумму НДС, начисленного на сумму арендной платы, налога на землю и налога на имущество отдельными платежными поручениями перечислял в доход областного бюджета. Перечисление НДС арендодателями осуществлялось путем уменьшения полученных доходов. Уплата налога на землю и налога на имущество предусматривалась в составе расходной части сметы бюджетополучателя и осуществлялось в установленном порядке.

После перечисления налогов, в соответствии с налоговым законодательством, арендодатель осуществлял расходование поступивших сумм арендной платы, в соответствии со сметой расходов, в качестве дополнительного источника финансирования на содержание и развитие их материально-технической базы.

Теперь рассмотрим порядок расчетов и оформления платежных документов при сдаче в аренду государственного недвижимого имущества Волгоградской области, переданного в оперативное управление органам

государственной власти Волгоградской области и бюджетным учреждениям. Он несколько отличается от порядков рассмотренных ранее.

В этом случае арендаторы перечисляли тремя отдельными платежными поручениями в доход областного бюджета: сумму арендной платы, НДС, начисленный на сумму арендной платы и стоимость коммунальных услуг, как показано на рис. 21.

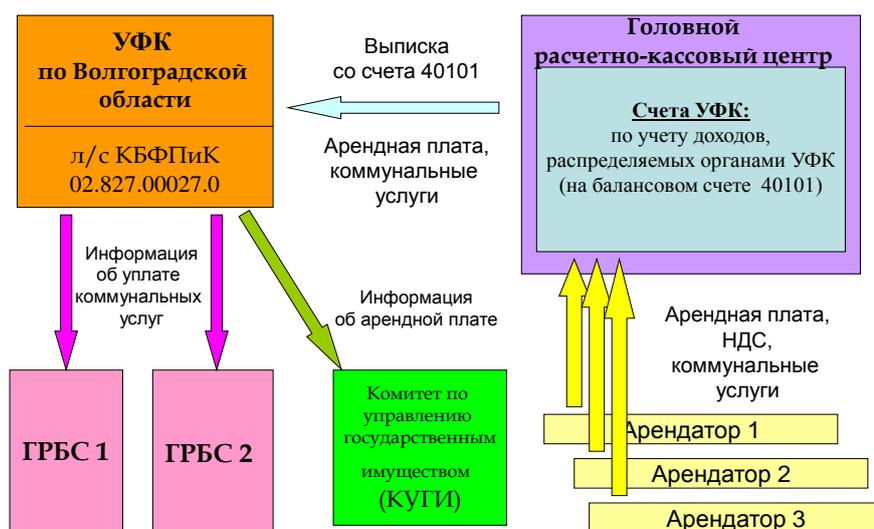


Рис. 21. Схема зачисления арендной платы, при сдаче в аренду государственного недвижимого имущества переданного в оперативное управление органам государственной власти Волгоградской области. *Источник:* Составлено автором.

Рассмотрим существовавшие при этом два порядка расчетов за коммунальные услуги.

Первый вариант, при котором оплата коммунальных услуг осуществлялась бюджетным учреждением – арендодателем из разных источников финансирования, при этом договора аренды заключались до начала финансового года.

Расчет оплаты по коммунальным платежам при этом осуществлялся на этапе планирования расходов. Координатором этого процесса всегда выступало учреждение-арендодатель совместно с главным распорядителем бюджетных средств.

Бюджетное учреждение – арендодатель производило соответствующие расчеты по каждому получателю коммунальных услуг, с целью определения доли каждого в общем объеме потребления конкретной услуги рис. 22.

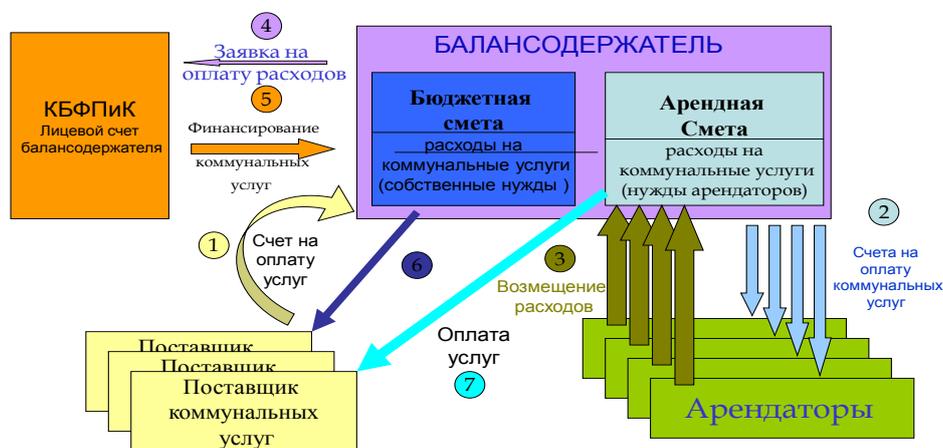


Рис. 22. Оплата коммунальных услуг за аренду имущества (I ВАРИАНТ)
Источник: Составлено автором.

Бюджетное учреждение - арендодатель оплачивало за счет своей бюджетной сметы (6) потребленные коммунальные услуги на собственные нужды, а арендаторами осуществлялась оплата коммунальных услуг на арендную смету (3) балансодержателя, с дальнейшим перечислением последним на счета поставщиков коммунальных услуг (7).

Второй вариант, при котором оплата коммунальных услуг осуществлялась бюджетным учреждением – арендодателем из одного источника финансирования, за счет средств областного бюджета. Договора аренды заключались при этом, в течение финансового года.

При планировании расходов на очередной финансовый год в смете бюджетного учреждения закладывалась вся сумма расходов на коммунальные услуги из расчета на год.

Бюджетное учреждение - арендодатель оплачивало все коммунальные услуги за счет своей бюджетной сметы, в том числе и за арендаторов, другого уровня бюджета.

Арендаторы, за исключением случаев, когда арендаторами являются учреждения одного уровня бюджета, осуществляли оплату своей доли потребленных коммунальных услуг ежемесячно, на основании выставленных им бюджетным учреждением - арендодателем счетов-фактур, напрямую в доход областного бюджета.

Контроль за этим осуществлялся как со стороны главного распорядителя бюджетных средств, так и получателя бюджетных средств - арендодателя. Арендодатель вел учет своевременности и полноты оплаты возмещения расходов по коммунальным услугам на основании платежных поручений представляемых ему арендаторами. Возмещение расходов арендодателя за коммунальные услуги осуществлялось арендаторами в доход областного бюджета. Арендодателем формировался платежный документ на оплату потребленных коммунальных услуг с бюджетного счета, только после полного перечисления всеми арендаторами денежных средств на возмещение расходов по коммунальным услугам.

Основная особенность оформления платежных документов при этом заключалась в том, что в поле "Назначение платежа" производилась соответствующая запись с указанием наименований всех арендаторов осуществивших оплату, периода оплаты, номера, даты и суммы платежных документов.

Обработка таких платежных документов главным распорядителем бюджетных средств и отделом предварительного контроля КБФПиК по оплате расходов на коммунальные услуги учреждению-арендодателю осуществлялась только после соответствующей проверки оплаты возмещения расходов по коммунальным услугам арендаторами в областной бюджет.

В соответствии с бюджетным процессом, в текущем финансовом году, при формировании проекта Закона Волгоградской области о внесении изменений и дополнений в Закон Волгоградской области о бюджете, бюджетное учреждение – арендодатель представляло соответствующие

изменения главному распорядителю бюджетных средств, для последующего их включения в Закон о бюджете.

С принятием Федерального закона от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ возникла необходимость в поиске новых подходов, в учете средств полученных бюджетными учреждениями от приносящей доход деятельности и сдачи имущества в аренду, так как федеральным законодательством не были урегулированы механизмы учета указанных средств бюджетными учреждениями на едином счете бюджета, и решение связанных с этим проблемных вопросов законодателем было отодвинуто на начало 2012 года.

До этого времени полномочия в решении этих вопросов были законодательно переданы на уровень финансовых органов публично-правовых образований субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Существенным недостатком схем финансирования в предыдущие годы является вопрос необходимости ведения счетов от приносящей доход деятельности и сдачи имущества в аренду на «втором дополнительном счете бюджета» (но уже внебюджетном), что в свою очередь вступало в некое противоречие с определением, данным Бюджетным кодексом РФ для субъектов РФ и муниципальных образований единому счету бюджета.

Так, Бюджетный кодекс РФ определяет единый счет бюджета, как счет открытый Федеральному казначейству в учреждении Центрального банка РФ отдельно по каждому бюджету публично-правового образования для учета средств бюджета и осуществления операций по кассовым поступлениям в бюджет и кассовым выплатам из бюджета⁶¹.

Однако по складывающейся практике получалось, что органу организующему исполнение бюджета приходилось вести учет средств как минимум на двух счетах: на едином счете бюджета учитывать бюджетные средства и на внебюджетном счете учитывать внебюджетные средства.

Кроме перечисленных счетов, как мы знаем, финансовым органам дано право на открытие счета для учета средств находящихся во временном

⁶¹ Бюджетный кодекс РФ. Ст. 6.

распоряжении. В тоже время для федерального бюджета Бюджетный кодекс РФ определяет единый счет бюджета как совокупность счетов федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов РФ.

Таким образом, исходя из необходимости консолидации всех средств областного бюджета на едином бюджетном счете и учета в полном объеме в доходной и расходной частях бюджета средств полученных от приносящей доход деятельности и от сдачи имущества в аренду, улучшения макроэкономических показателей бюджета Волгоградской области, начиная с 2010 года схема учета средств от приносящей доход деятельности и от сдачи имущества в аренду была кардинальным образом изменена.

При разработке новой схемы учета средств бюджетными учреждениями по приносящей доход деятельности и средств от сдачи имущества в аренду КБФПиК была реализована задача, не решенная на тот момент бюджетным законодательством, суть которой заключается в том, что средства, полученные от приносящей доход деятельности, сдачи имущества в аренду и другие внебюджетные средства должны зачислялись на единый счет бюджета в "чистом виде полученного дохода", то есть после уплаты соответствующих налогов (налога на прибыль и НДС) бюджетополучателем, в установленном порядке в налоговую систему Российской Федерации.

Существовавшая в предыдущие годы схема учета средств полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности и от сдачи имущества в аренду была взята за основу при решении этой задачи. Практический опыт, накопленный КБФПиК более чем за четыре года работы при казначейской системе исполнения бюджета по расходам, в том числе и со средствами, полученными бюджетными учреждениями от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности и сдачи имущества в аренду, позволил посмотреть на существо проблемы под совершенно другим углом зрения. В результате чего, существовавшую схему учета средств на внебюджетном счете, после внесения в неё ряда существенных модификаций и поправок, с 2010 года бюджетополучатели начали использовать

только для уплаты налогов в налоговую систему Российской Федерации и для перечисления оставшейся части средств в доход областного бюджета. Счета, открытые на внебюджетном счете, исходя из их основного назначения, получили наименование счетов по уплате налогов.

Для дальнейшего же учета операций со средствами, полученными от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности и сдачи имущества в аренду, уже являющимися источником дополнительного бюджетного финансирования, и их расходования, были открыты другие счета в КБФПиК на едином счете бюджета, и получили наименование счетов дополнительного бюджетного финансирования (ДБФ).

Рассмотрим более подробно основные базисные аспекты схемы учета средств полученных бюджетными учреждениями от приносящей доход деятельности и сдачи имущества в аренду (средств дополнительного бюджетного финансирования) по кассовым поступлениям и кассовым выплатам на едином счете бюджета.

Следует отметить, что новая схема учета средств от приносящей доход деятельности и от сдачи имущества в аренду распространяла сферу своего действия не только на государственные учреждения, но и на органы государственной власти Волгоградской области, которым был открыт счет получателя бюджетных средств КБФПиК для осуществления операций со средствами от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности в порядке и случаях, предусмотренном законодательством Российской Федерации.

Учет операций со средствами от приносящей доход деятельности и сдачи имущества в аренду осуществлялся на соответствующих счетах по уплате налогов, открытых бюджетополучателям.

Основное назначение счетов открытых на внебюджетном счете являлась уплата соответствующих налогов бюджетополучателями, при наступлении сроков их уплаты, в установленном порядке в налоговую систему Российской Федерации и перечисление оставшейся части средств, полученных от

приносящей доход деятельности и сдачи имущества в аренду, в полном объеме в доход областного бюджета.

Рассмотрим учет операций на едином внебюджетном счете.

Порядок учета кассовых поступлений на лицевых счетах по уплате налогов открытых на внебюджетном счете аналогичен порядку, применяемому в предыдущие годы и описанному выше.

Особенностью кассовых выплат при этом, являлось следующее.

Бюджетополучателем на своем рабочем месте, после получения информации о поступивших средствах на его счет по уплате налогов осуществлялось перечисление средств, в пределах их остатка на счете, в соответствии с установленным порядком, двумя платежными документами. Первым - при наступлении сроков уплаты налогов (налога на прибыль и НДС), в налоговую систему Российской Федерации, вторым - перечисление оставшейся части средств, полученных от приносящей доход деятельности и сдачи имущества в аренду, в полном объеме в доход областного бюджета.

Следует отметить, что до наступления сроков уплаты соответствующих налогов, бюджетополучателями осуществлялось только перечисление средств на единый счет бюджета, с целью дальнейшего зачисления их на счета ДБФ для расходования данных средств.

Исходя из идеологии счетов по уплате налогов, как счетов, служащих только для уплаты в налоговую систему РФ налогов на доходы, полученные бюджетным учреждением от приносящей доход деятельности или сдачи имущества в аренду, а также перечисления оставшихся после уплаты налогов средств в доход областного бюджета, сметы доходов и расходов на эти счета не составлялись. По сути, в то время, они несли в себе идеологию счетов во временном распоряжении.

Учет операций по списанию средств со счета по уплате налогов для перечисления средств полученных от приносящей доход деятельности или сдачи имущества в аренду на единый счет бюджета, либо уплата соответствующих налогов бюджетополучателями, при наступлении сроков их

уплаты, в установленном порядке в налоговую систему Российской Федерации, осуществлялся КБФПиК, только в пределах остатка средств, учтенных на лицевом счете по уплате налогов на момент совершения указанной операции, на основании Заявок на списание специальных средств бюджетополучателей.

После проверки платежных документов, предусмотренных порядком санкционирования оплаты расходов, КБФПиК в установленном порядке осуществлялась их оплата.⁶²

Рассмотрим учет операций на едином счете бюджета.

Учет кассовых поступлений на счетах дополнительного бюджетного финансирования осуществлялся в следующем порядке.

В соответствии с поступившими платежными документами ГРКЦ осуществлялось списание денежных средств с внебюджетного счета и зачисление их в доход областного бюджета.

Информация о доходах, поступивших на единый счет бюджета, содержалась в Ведомости кассовых поступлений и выбытий.

УФК по Волгоградской области отражало на счетах администраторов доходов бюджета операции по учету поступлений в бюджет, формировало и предоставляло соответствующему администратору доходов областного бюджета, информацию о проведенных операциях.

Обрабатывая полученную выписку, администратором доходов осуществлялась передача полученной информации в единый автоматизированный программный комплекс, для последующего их зачисления на счета дополнительного бюджетного финансирования бюджетополучателей.

Как видно, в реализованной схеме учета кассовых поступлений средств дополнительного бюджетного финансирования, ведущую роль по

⁶²Приказ КБФПиК по Волгоградской обл. от 16.12.2008 N 138 "Об утверждении Инструкции о порядке ведения лицевых счетов получателей бюджетных средств и исполнения областного бюджета по расходам и источникам финансирования дефицита областного бюджета Комитетом бюджетно-финансовой политики и казначейства Администрации Волгоградской области"

администрированию средств дополнительного бюджетного финансирования, играл администратор доходов.

Дальнейшая обработка полученной информации от администратора доходов, осуществлялась КБФПиК.

В течение следующего рабочего дня после получения информации от администратора доходов КБФПиК осуществлялось отражение операций по дополнительному бюджетному финансированию на счетах ДБФ.

Теперь об учете кассовых выплат на счетах дополнительного бюджетного финансирования представленных на рис. 23.

Расходование средств по дополнительному бюджетному финансированию осуществлялось на основании сметы доходов и расходов по приносящей доход деятельности или сдачи имущества в аренду. Сметы ДБФ составлялись, утверждались и велись в виде отдельных документов, в порядке, определенном главным распорядителем, в ведении которого находился получатель, в соответствии с общими требованиями, установленными Министерством финансов Российской Федерации.

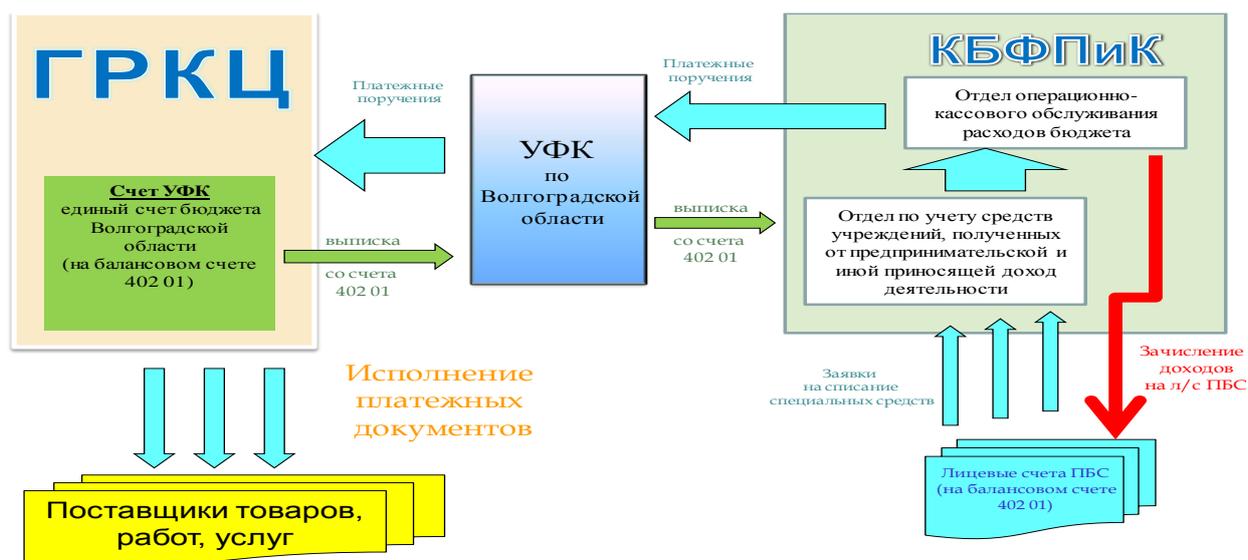


Рис. 23. Учет кассовых выплат средств дополнительного бюджетного финансирования

Источник: Составлено автором.

Получателем бюджетных средств принимались денежные обязательства в пределах утвержденной сметы ДБФ.

В соответствии с установленным порядком показатели утвержденных смет ДБФ заносились главными распорядителями бюджетных средств в единой автоматизированный программный комплекс по подведомственным получателям, по соответствующим лицевым счетам ДБФ, в структуре показателей кодов бюджетной классификации Российской Федерации.

Денежные обязательства при этом, принимались получателем путем заключения государственных контрактов, иных договоров с физическими и юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями или в соответствии с законами Волгоградской области, иными правовыми актами и соглашениями.

При принятии денежных обязательств получателем бюджетных средств представлялись в соответствующие подразделения КБФПиК, для осуществления предварительного контроля документы, в соответствии с установленным порядком.

Осуществление финансирования получателей и учет операций по расходованию средств осуществлялся только в пределах остатка средств, учтенных на соответствующем лицевом счете ДБФ.

Подтверждение оплаты денежных обязательств бюджетными учреждениями и осуществления санкционирования расходов КБФПиК осуществлялся в соответствии с установленным порядком.

Внедренные механизмы учета средств, на едином счете бюджета, многое изменили в финансовых потоках средств полученных от приносящей доход деятельности и от сдачи имущества в аренду.

Но при этом, бюджетное учреждение, как и в предыдущие годы, оставалось самостоятельным в расходовании средств полученных от приносящей доход деятельности или от сдачи имущества в аренду. Кроме того, в связи с включением реального механизма администрирования доходов, со стороны главного администратора доходов у бюджетного учреждения

значительно повысилась ответственность за формирование и исполнение сметы ДБФ.

Ведь теперь оно, находилось под постоянным контролем не только за осуществляемыми расходами, со стороны главного распорядителя, но и получаемыми доходами, а это как известно, вело к оптимизации планирования, эффективности использования всех средств дополнительного бюджетного финансирования и минимизации кредиторской задолженности при взаимных расчетах между учреждениями и поставщиками товаров, работ и услуг.

Необходимо отметить также, что над средствами, дополнительного бюджетного финансирования, полностью сохранялся казначейский контроль: кассовые операции со средствами, полученными от приносящей доход деятельности и от сдачи имущества в аренду, осуществлялись органом, организующим исполнение областного бюджета, от имени и по поручению получателя средств областного бюджета, на основании платежных документов, оформленных бюджетным учреждением в соответствии с действующими нормативно - правовыми документами со счетов дополнительного бюджетного финансирования, открытых на едином счете бюджета.

Таким образом, реализованная схема учета операций со средствами, полученными от приносящей доход деятельности и от сдачи имущества в аренду позволила решить задачи взаимных расчетов между получателями бюджетных средств, в том числе и других уровней бюджета, не решенные и неурегулированные законодателем.

У органа, организующего исполнение бюджета, появилась возможность для осуществления финансового маневра, в части использования неостребованного ежедневного остатка средств ДБФ, находящихся на едином счете бюджета, на покрытие кратковременных кассовых разрывов и уменьшения кредиторской задолженности при исполнении бюджета.

Реализованная схема учета операций со средствами, полученными от приносящей доход деятельности и от сдачи имущества в аренду позволила

привести к однообразию их учета наряду с бюджетными средствами, как по кассовым поступлениям, так и выбытиям.

Выводы:

1. Анализ механизмов финансирования автономных и бюджетных учреждений позволил выявить причину возникновения значительных остатков денежных средств на счетах указанных государственных учреждений.

Предлагаемая схема финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений, на основе заявленной ими потребности, что являясь элементом бюджетирования, ориентированного на результат, повышает эффективность управления средствами бюджета, находящимися на едином бюджетном счете, и результативность финансового менеджмента публично-правового образования.

2. Анализ взаимных расчетов между бюджетополучателями за предыдущие годы, проведенный в главе 3, позволяет сделать вывод о том, что в зависимости от действующего на тот момент бюджетного законодательства в различное время органом организующим исполнение бюджета Волгоградской области применялись разные схемы, методы и механизмы взаимных расчетов. Обобщая все варианты модернизации механизма расчетов за коммунальные услуги, в случаях сдачи в аренду имущества находящегося в государственной собственности и взаимные расчеты между получателями бюджетных средств, необходимо отметить следующее.

2.1. При планировании содержания получателей бюджетных средств на очередной финансовый год расходы на коммунальные услуги должны закладываться только в смете одного учреждения – балансодержателя. Главным объяснением этому является тот факт, что источник оплаты для всех государственных учреждений один – областной бюджет.

2.2. В случаях, если расходы на коммунальные услуги уже предусмотрены в текущем году разным получателям бюджетных средств, подведомственным одному главному распорядителю бюджетных средств, либо

эти расходы предусмотрены получателям бюджетных средств, подведомственным разным ГРБС одного уровня бюджетной системы, то в соответствии с полномочиями, предусмотренными Бюджетным кодексом РФ, необходимо осуществить соответствующее перемещение объемов бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств с прочих бюджетополучателей исключительно на одно учреждение: учреждение-балансодержатель.

2.3. С целью исключения "двойного" финансирования взаимные расчеты между получателями бюджетных средств одного уровня бюджетной системы необходимо осуществлять: на очередной финансовый год – обоснованным планированием ассигнований и лимитов бюджетных обязательств каждым бюджетополучателем; в текущем финансовом году - только перемещением соответствующих плановых объемов бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств.

2.4. В силу бюджетных полномочий главным распорядителем бюджетных средств должна постоянно проводиться работа с подведомственными получателями бюджетных средств, поставщиками товаров и услуг с целью отдельного заключения договоров каждым государственным учреждением, другими организациями с поставщиками коммунальных услуг, в зависимости от степени индивидуального потребления этой услуги конкретным учреждением (организацией).

Заключение

Механизм финансового обеспечения государственных учреждений необходимо рассматривать как совокупность форм, методов, инструментов, способов организации финансовых отношений, формирования достаточных объемов финансовых ресурсов и их эффективного распределения с целью обеспечения выполнения государственного задания и достижения количественных и качественных параметров, отвечающих условиям оценки эффективности государственных учреждений.

Трансформация общественного сектора экономики России состоит в смене законодательно определенных принципов его функционирования, соответствующего нормативно-правового и информационно-методического обеспечения, появления новых методов и рычагов управления как государственной и муниципальной собственностью, так и деятельностью по оказанию государственных и муниципальных услуг. Качественное изменение роли государственных учреждений требует становления новых типов таких организаций, что определяет необходимость сущностных изменений содержания, направлений и путей осуществления модернизации механизма их финансового обеспечения.

Финансовый механизм государственных учреждений представляет собой систему целевого регулирования процессов формирования, распределения и использования как финансовых ресурсов публично-правового образования, так и средств, находящихся в самостоятельном распоряжении учреждений, в рамках институционально определенных принципов, финансовых методов и финансовых рычагов, нормативного и правового обеспечения, а также и информационно-методического обеспечения. Модернизация механизма финансового обеспечения государственных учреждений заключается в адаптации его к современным условиям посредством модификации финансовых методов и финансовых рычагов, а также норм финансового обеспечения деятельности государственных учреждений в целях эффективного использования финансовых средств при оказании государственных услуг,

повышения конкурентоспособности и инновационной активности государственных учреждений на рынке социальных услуг.

Основные концептуальные положения модернизации механизма финансового обеспечения государственных учреждений включают в себя: переход от их сметного финансирования к финансовому обеспечению на основе государственного задания на выполнение государственной (бюджетной) услуги; синхронизацию финансовых потоков при финансовом обеспечении деятельности бюджетных и автономных учреждений, заключающуюся в финансировании заявленного объема их потребности; расширение самостоятельности бюджетных и автономных учреждений в финансовой и экономической сферах, предполагающее применение таких финансовых методов, как прогнозирование, планирование, инвестирование, лизинг, кредитование, страхование, факторинг, финансовый маркетинг; внедрение современных методик финансовой отчетности и финансового менеджмента.

Основными факторами, определяющими содержание модернизации механизма финансового обеспечения деятельности государственных учреждений, являются: *экономические факторы*, выражающиеся в недостаточности бюджетных средств для осуществления финансирования подтвержденных бюджетополучателями бюджетных обязательств или для выделения субсидии бюджетным и автономным учреждениям на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием ими государственных услуг; *институциональные факторы*, проявляющиеся в принятии бюджетных обязательств казенными учреждениями с нарушением сроков их подтверждения в конце финансового года или с превышением установленных лимитов бюджетных обязательств; нарушении контрагентом сроков поставки товаров (выполнения работ, предоставления услуг), установленных в договоре; *организационные факторы*, заключающиеся в превышении максимального календарного срока внесения изменений в закон о бюджете на текущий финансовый год представительными органами власти; в методах управления подведомственными казенными учреждениями, направленных на "полное

освоение" лимитов бюджетных обязательств, со стороны главных распорядителей бюджетных средств; *информационный фактор*, характеризующийся ограниченным доступом государственных учреждений к эксплуатации существующего программного обеспечения, осуществляемым только в рамках своих бюджетных полномочий (получение и обработка информации по исполнению только своей бюджетной сметы по расходам).

Алгоритм санкционирования оплаты кредиторской задолженности казенных учреждений должен базироваться на сравнительном анализе подтвержденных и неподтвержденных к оплате неисполненных денежных обязательств и соблюдения условий, при которых осуществляется санкционирование оплаты кредиторской задолженности, и включать в себя определение фактов поставки товаров (выполнения работ, предоставления услуг); прохождения всех процедур механизма закупок для государственных нужд; заключения договора в пределах утвержденных лимитов бюджетных обязательств; наличия кредиторской задолженности; отражения кредиторской задолженности в соответствующих регистрах бухгалтерского учета.

Специфика финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений требует проведения комплекса мероприятий, направленных на минимизацию невостребованных остатков денежных средств на их счетах, открытых в кредитных организациях. Составной частью такого комплекса должно стать внедрение схемы, при которой финансирование бюджетных и автономных учреждений осуществляется только в объеме заявленной в установленном порядке потребности, что отличается от существующего механизма, при котором на счета учреждений перечисляется сразу вся сумма денежных средств, определенная Соглашением, заключенным между учредителем и бюджетным (автономным) учреждением.

Модернизация механизма погашения взаимных обязательств и возмещения коммунальных услуг казенных учреждений на современном этапе требует применения новых финансовых методов и рычагов. Необходимо осуществлять возмещение коммунальных услуг арендаторами

балансодержателю - казенному учреждению путем перечисления средств на единый счет бюджета, минуя счет балансодержателя; в процессе исполнения бюджета, предусматривать погашение взаимных обязательств между казенными учреждениями одного уровня бюджетной системы путем перемещения плановых назначений объемов бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств между получателями бюджетных средств, независимо от их ведомственной принадлежности, что позволит модернизировать существующие финансовые механизмы взаимных расчетов между казенными учреждениями, минуя расходную часть бюджета.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:**1. Законодательные и иные нормативно-правовые акты*****Российской Федерации***

- 1.1. Конституция Российской Федерации. //Российская газета. 1993. 25 декабря.
- 1.2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998г. №145-ФЗ //Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3823; 2006. № 52. ч.2. Ст. 5504
- 1.3. Налоговый кодекс Российской Федерации. (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ .
- 1.4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ.
- 1.5. Федеральный закон от 12.01.1996 г. N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях".
- 1.6. Федеральный Закон от 20.08.2004 г. N 120-ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений".
- 1.7. Федеральный закон от 22 августа 2004 г. N 122-ФЗ "О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием Федеральных законов "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации" и "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" (от 06.10.2003 N 131-ФЗ).
- 1.8. Федеральный закон от 21.07.2005 N 94-ФЗ "О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд".
- 1.9. Федеральный закон от 03.11.2006 N 174-ФЗ (ред. от 18.07.2011) "Об автономных учреждениях"

1.10. Федеральный закон от 26.04.2007 N 63-ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации",

1.11. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений: федер. закон Рос. Федерации от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ : принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 23 апр. 2010 г. : одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 28 апр. 2010 г. // Рос. газ. – 2010. – 12 мая.

1.12. Указ Президента Российской Федерации от 08.12.1992 г. N 1556 «О федеральном казначействе». // Собрание актов Президента и Правительства РФ, 1992, N 24. ст. 2101.

1.13. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 9 марта 2007 г. "О бюджетной политике в 2008 - 2010 годах".

1.14. Бюджетное послание Президента РФ к Федеральному Собранию от 25.05.2009 "О бюджетной политике в 2010 - 2012 году".

1.15. Бюджетное послание Президента РФ к Федеральному Собранию от 29.06.2010 "О бюджетной политике в 2011 - 2013 году".

1.16. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 29.06.2011 "О бюджетной политике в 2012 - 2014 годах".

1.17. Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004 - 2006 годах. Ч. 4 (утв. Постановлением Правительства РФ от 22.05.2004 N 249 "О мерах по повышению результативности бюджетных расходов").

1.18. Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг [Электронный ресурс]: федер. закон Рос. Федерации от от 27.07.2010 № 210-ФЗ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».".

1.19. Основные направления бюджетной политики на 2012 год и плановый период 2013 и 2014 годов.

1.20. Постановление Правительства РФ от 15.08.2001г. № 584 "О программе развития бюджетного федерализма в Российской Федерации на период до 2005г.". // Собрание законодательства РФ, 2001, N 34. ст.3503.

1.21. Постановление Конституционного Суда РФ от 23.04.2004 N 9-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Федеральных законов "О федеральном бюджете на 2002 год", "О федеральном бюджете на 2003 год", "О федеральном бюджете на 2004 год" и приложений к ним в связи с запросом группы членов Совета Федерации и жалобой гражданина А.В. Жмаковского".

1.22. Приказ Минфина РФ от 20.11.2007 N 112н "Об Общих требованиях к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет бюджетных учреждений".

1.23. Приказ Минфина РФ от 01.09.2008 N 88н "О Порядке осуществления федеральными бюджетными учреждениями операций со средствами, полученными от приносящей доход деятельности".

2. Законодательные и иные нормативно-правовые акты Волгоградской области

2.1. Закон Волгоградской области от 06.12.1999 г. N 335-ОД "О порядке управления и распоряжения государственной собственностью Волгоградской области".

2.2. Закон Волгоградской области от 11.06.2008 N 1694-ОД "О бюджетном процессе в Волгоградской области" // Волгоградская правда, 2008, N 105.

2.3. Закон Волгоградской области от 10.12.2008 N 1810-ОД "Об областном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов" // Волгоградская правда, 2008, N 237; 239.

2.4. Закон Волгоградской области от 04.02.2010 N 1994-ОД "Об областном бюджете на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов" // Волгоградская правда, 2010, N 24.

- 2.5. Закон Волгоградской области от 20.12.2010 N 2139-ОД "Об областном бюджете на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов" // Волгоградская правда, 2010, N 243.
- 2.6. Закон Волгоградской области от 15.12.2011 N 2266-ОД "Об областном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов" // Волгоградская правда, 2011, N 245.
- 2.7. Закон Волгоградской области от 27.12.2012 N 181-ОД "Об областном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов".// Волгоградская правда, 2012, N 247.
- 2.8. Постановление Главы Администрации Волгоградской области от 26.12.1997г. № 738 "Об утверждении структуры Управления финансов Администрации Волгоградской области". // Волгоградская правда, 1998, N 24.
- 2.9. Приказ КБФПиК по Волгоградской обл. от 16.12.2008 N 138 "Об утверждении Инструкции о порядке ведения лицевых счетов получателей бюджетных средств и исполнения областного бюджета по расходам и источникам финансирования дефицита областного бюджета Комитетом бюджетно-финансовой политики и казначейства Администрации Волгоградской области".
- 2.10. Приказ Комитета бюджетно-финансовой политики и казначейства Администрации Волгоградской обл. от 30.12.2011 N 441 " О Порядке исполнения областного бюджета по расходам и источникам финансирования дефицита областного бюджета Комитетом бюджетно-финансовой политики и казначейства Администрации Волгоградской области".
- 2.11. Приказ Комитета бюджетно-финансовой политики и казначейства Администрации Волгоградской обл. от 30.12.2011 N 442 "Об утверждении Инструкции о порядке открытия и ведения лицевых счетов Комитетом бюджетно-финансовой политики и казначейства Администрации Волгоградской области".
- 2.12. Приказ министерства финансов Волгоградской обл. от 28.12.2012 N 457 "Об утверждении Порядка исполнения областного бюджета по расходам и

источникам финансирования дефицита областного бюджета с открытием в Управлении Федерального казначейства по Волгоградской области лицевых счетов главным администраторам (администраторам источников финансирования дефицита бюджета с полномочиями главного администратора), администраторам источников финансирования дефицита бюджета, главным распорядителям (распорядителям) и получателям средств бюджета Волгоградской области";

2.13. Приказ министерства финансов Волгоградской обл. от 28.12.2012 N 459 "Об утверждении Порядка санкционирования министерством финансов Волгоградской области расходов бюджетных учреждений Волгоградской области и автономных учреждений Волгоградской области, лицевые счета которым открыты в Управлении Федерального казначейства по Волгоградской области, источником финансового обеспечения которых являются средства, полученные в соответствии с абзацем вторым пункта 1 статьи 78.1, пунктом 5 статьи 79 Бюджетного кодекса Российской Федерации".

3. Статистические публикации и материалы

3.1. Народное хозяйство РСФСР за 60 лет: статистический ежегодник. - М.: «Статистика», 1977. –367с.

3.2. Народное хозяйство Российской Федерации в 2004 г. Статистический ежегодник. М.: «Финансы и статистика», 2005. – 565с.

4. Монографии и главы в монографиях

4.1. Акперов, И.Г. и др. Казначейская система исполнения бюджета в Российской Федерации: Учеб. пособие / И.Г. Акперов, И.А. Коноплева, С.П. Головач. М.: Финансы и статистика, 2002. С.48-51.

4.2. Балабанов, И.Т., Балабанов А.И. Внешнеэкономические связи: Учеб. пособие / Балабанов И.Т. - М.: Финансы и статистика, 2000.— 512с.

4.3. Белов В.А. Денежные обязательства. М., 2001. С. 14.

- 4.4. Белолипецкий, В.Г. Финансовый менеджмент: Учеб. пособие / Белолипецкий В.Г.— М.: Кнорус, 2008.— 448с.
- 4.5. Бланк, И.А. Финансовый менеджмент: Учеб. курс.— Киев: Эльга, 2004.— 655с.
- 4.6. Бригхем, Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент. Полный курс. В 2-х т. СПб.: Экономическая школа, 1997. — Т.1.- 497с.; Т.2.- 669с.
- 4.7. Бородин А.И., Манюшко Е.В. Процессно-ориентированное бюджетирование в промышленной компании. Изд-во LAP LAMBERT Academic Publishing GmbH & Co.KG, Germany, 2012.
- 4.8. Бюджетная система Российской Федерации / М.В. Романовский и др.; под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. М.: Юрайт, 1999.
- 4.9. Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами. Пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 2003. — 800 с.
- 4.10. Воронин А.Г. и др. Основы управления муниципальным хозяйством: Учеб. пособие. М.: Дело, 1998. С. 49
- 4.11. Горбулин В.Д., Фокина О.Н. Дебиторская и кредиторская задолженность. Особенности бухгалтерского и налогового учета. // Гросс Медиа Ферлаг. // РОСБУХ. 2009.
- 4.12. Ефимова, О. В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений: учебник для подготовки магистров по специальностям "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Финансы и кредит", "Мировая экономика" / О. В. Ефимова . – 3-е изд., испр. и доп . – М. : Омега-Л, 2010 . – 351 с.
- 4.13. Жигалов, Д.В., Канивец А.В. Оценка деятельности автономных (и бюджетных) учреждений / Д. Жигалов, А. Канивец. – Москва: Институт экономики города, 2011. – 24 с.
- 4.14. Иванова Н.Г., Маковник Т.Д. Казначейская система исполнения бюджетов. СПб.: Питер, 2001. С.54-55.
- 4.15. Ильдеменов, С. В., Ильдеменов А. С., Лобов С. В. Операционный менеджмент. – М.:Инфра-М, 2009. – 336 с.

- 4.16. Ириков, В.А., Новиков Д.А., Тренёв В.Н., Целостная система государственно-частного управления инновационным развитием как средство удвоения темпов выхода России из кризиса и посткризисного роста. – М: ИПУ РАН, 2009. – 228 с.
- 4.17. История Министерства финансов России: в 4 т. Т.1. / Авторский коллектив. М.: ИНФРА-М, 2002. С.30.
- 4.18. Ковалев, В. В., Ковалев Вит. В. Финансы организаций (предприятий): учеб. — М.: ТК Вел- би, Изд-во Проспект, 2006. — 352 с.
- 4.19. Ковалев, В. В. Финансы: учеб. — М.: Изд-во Проспект, 2006. — 640 с.
- 4.20. Колас, Б. Управление финансовой деятельностью предприятия: пер. с фр. / Б. Коласс. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997.
- 4.21. Колб Р., Родригес Р. Финансовый менеджмент. - М.:Финпресс, 2001,- 496 с.
- 4.22. Колчина, Н.В. Финансы организаций (предприятий) Учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям, специальности 080105 «Финансы и кредит» / [Н. В. Колчина и др.]; под ред. Н. В. Колчиной. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. - 383 с.
- 4.23. Корпоративный менеджмент / И. И. Мазур, В. Д. Шапиро, Н. Г. Ольдерогге, В. И. Шеин. – М.: Омега-Л, 2011. - 784 с.
- 4.24. Крушвиц, Л. Финансирование и инвестиции. - Питер. 2001, - 310 с.
- 4.25. Курц, Х. Д. Сальвадори Н. Теория производства: долгосрочный анализ. Под ред. И.И. Елисейевой. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 632 с.
- 4.26. Лавров Д.Г. Денежные обязательства в российском гражданском праве. М., 2001. С.64.
- 4.27. Ли, Ч., Финнерти Дж. Финансы корпораций: Теория, методы и практика. / пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 2000.
- 4.28. Литовских А.М. Финансовый менеджмент. Конспект лекций. Таганрог: Изд-во ТРТУ, 1999. - 76с.
- 4.29. Лимитовский, М.А. Корпоративный финансовый менеджмент: финансовый менеджмент как сфера прикладного использования корпоративных финансов [Текст]: учебно-практическое пособие / М. А. Лимитовский [и др.] ;

Высшая школа финансов и менеджмента РАНХиГС при Президенте РФ (М.). - М. : ЮРАЙТ, 2012. - 990 с.

4.30. Липсиц, И.В.. Экономика: учебник для вузов. — М.: Омега-Л, 2006. — 656 с.

4.31. Лобанова, Е.Н., Лимитовский М. А. Управление финансами: 17-модульная программа для менеджеров. Управление развитием организации. Модуль 14. - М.: ИНФРА-М, 2000. - 240 с.

4.32. Нецадин, А. Судьба России в современной цивилизации: Монография. – М.: Инфомарт, 2003. - 272 с.

4.33. Павлова, Л.Н. Финансовый менеджмент. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юнити-Дана, 2003. — 269 с.

4.34. Роберт Мертон, Зви Боди. Финансы. пер. с англ. - Изд-во: Вильямс, 2007. — 592 с.

4.35. Самсонов, Н. Ф. Учебник для вузов / Н. Ф. Самсонов, Н. П. Баранникова, А. А. Володин и др.; Под ред проф. Н. Ф. Самсонова. М.: Финансы, Юнити, 2001. - 495 с.

4.36. Сатарова, Н.А. Деньги как объект гражданских прав. Казань, 2006. С. 75.

4.37. Соколова, О. В. Финансы и кредит / Соколова О. В., Бондаренко И. А., Земцова О. И., Каплюк Т. С., Краснова Л. П., Масюкова Т. Д., Шалашова Н. В., Шалашова Н. Т., Ноздрев С. В., Чалдаева Л. А., Ярцева Н. М. - 2-е изд., перераб. и доп. - М: Магистр, 2001. - 912 с.

4.38. Соловьева В. Ю. Развитие финансового обеспечения системы здравоохранения / В. Ю. Соловьева // Молодой ученый. 2011. — №5. Т.1. — С. 224-226.

4.39. Сперанский, М.М.. План финансов. Сборник Императорского Русского исторического общества. Т. 45. СПб.: Типография В. Безобразова и компании, 1885. С. 13.

4.40. Стоянова, Е.С. Финансовый менеджмент: теория и практика / Стоянова Е.С. - 6-е изд. - М.: Перспектива, 2010. - 656 с.

- 4.41. Теория и методология математического моделирования деятельности образовательного учреждения и оценка его эффективности: монография / Сазонов С.П., Сидорова Е.Е., Коваженков М.А., Коротеев М.В.; ВолгГТУ. - Волгоград, 2013. - 108 с.
- 4.42. Тренив, Н.Н. Предприятие и его структура: Диагностика. Управление. Оздоровление. - М.: ПРИОР, 2001. - 240 с.
- 4.43. Тренив, Н.Н. Управление финансами. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 496 с.
- 4.44. Уткин, Э. А. Управление компанией [Текст] / Уткин Э.А. - М.: Ассоц. авт. и изд. ТАНДЕМ, ЭКМОС, 1997. - 304с.
- 4.45. Финансовые кризисы (история, современность, перспективы) : монография. Ч. 1 / Сазонов С.П., Лукьянова А.В., Мордвинцев А.И., Мамаев А.В., Кабанов В.А., Сидорова Е.Е., Чеховская И.А., Сазонов А.С., Топилин Я.Н., Чувилин И.А., Придачук М.П., Набатова О.В., Воротилова О.А., Декатов Д.Е., Ангел О.В., Шор Д.М.; под ред. С.П. Сазонова; ВолгГТУ. - Волгоград, 2013. - 296 с.
- 4.46. Хелферт, Э. Техника финансового анализа / Э. Хелферт. — 10-е изд. СПб.: Питер, 2003. —640 с.
- 4.47. Хоминич, И. П. Финансовая стратегия компаний [Текст] : монография / И.П.Хоминич. - М. : [б. и.], 1997. - 155 с. Финансы предприятия. Шуляк П.Н. 6-е изд., перераб. и доп. - М.: Дашков и К, 2006. — 712 с.
- 4.48. Шарп, У.Ф., Александер Г.Дж., Бэйли Дж. В. Инвестиции. - М.: Инфра-М, 2001, - 1028 с.
- 4.49. Шеремет, А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. М.: ИНФРА-М, 2000. - 208 с.
- 4.50. Эффективность и результативность деятельности органов власти на региональном уровне: монография / Сазонов С.П., Киреева А.А., Шор Д.М., Сазонов А.С.; под общ. ред. С.П. Сазонова ; ВолгГТУ. - Волгоград, 2013. -234 с.

5. Статьи в научных журналах

- 5.1. Барашьян В. Ю. Развитие методологических и методических основ формирования финансового менеджмента в современных условиях России // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). - 2012. - № 1. - С. 44-51
- 5.2. Баятова, И.М. Санкционирование расходов бюджета // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2007, N 19.
- 5.3. Беляева И.Ю., Данилова О.В. Социальное инвестирование в современной России // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара. 2011. N 11 (85).
- 5.4. Березин, А.В. Формирование и погашение кредиторской задолженности прошлых лет.// Уголовно-исполнительная система: право, экономика, управление. 2006, N 4.
- 5.5. Биван, А. А., Эстрин С., Шаффер Е. С. Факторы реструктуризации предприятий в переходных экономиках. С. 3–27. Экономический журнал ВШЭ. Том. 6 (2002), N 1.
- 5.6. Бородин А.И., Макеева Е.Ю. Антикризисное управление и методы финансового оздоровления предприятия// Бухгалтерский учет в строительных организациях. – 2012, №8.
- 5.7. Бородин А.И., Шаш Н.Н. Финансы: взаимосвязь категорий денег и финансов// Деньги и кредит. – 2012, №6.
- 5.8. Бородин А.И., Верченко Ю.К. Финансовая стратегия предприятия в современных условиях// Вестник ВСГУТУ.- 2012, №4.
- 5.9. Бородин А.И. Государственное регулирование корпоративного управления в формирующейся экономике// Вестник Самарского государственного университета, №4, 2013.
- 5.10. Валиева Е.О.Н. Модернизация финансового механизма обязательного медицинского страхования в РФ // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2013. N 2 (100).

- 5.11. Денисова, Л.А. Формирование и погашение кредиторской задолженности // Финансы. 2005. N 8
- 5.12. Егоров, А.В. Структура обязательственного отношения: наработки германской доктрины и их применимость в России // Вестник гражданского права. 2011. N 3.
- 5.13. Звороно А.Ф. Реструктуризация бюджетного сектора сферы услуг // Финансы. – 2009. – N 7. – С. 14–16.
- 5.14. Исаков А.Г. Опыт создания автономных учреждений // Финансы. – 2009. – N 5. – С. 23–25.
- 5.15. Истомина, Н.А. План финансов М.М. Сперанского и современное бюджетное право Российской Федерации: исторические параллели // История государства и права. 2012. N 7.
- 5.16. Кочетов А.С., Груздев В.В. Размещение заказов для государственных и муниципальных нужд: правоприменительная практика // Право и экономика. 2007. N 1.
- 5.17. Крейнина, М.Н. Управление движением дебиторской и кредиторской задолженности предприятия и принятие решений.// Финансовый менеджмент. 2001, N 3.
- 5.18. Малиновская О.В., Скобелева И.П. Изменение типов бюджетных учреждений в рамках развития реформы бюджетного процесса в России // Финансы и кредит. – 2011. – N 6 (438). – С. 2–9.
- 5.19. Мальцева Г.И. Финансовый механизм и управленческий учет вуза в условиях бюджетных реформ. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2006.
- 5.20. Минаков, А.В. Развитие экономики и состояние бюджетно-налоговой системы России // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. - 2013. - N 2 (16) . С. 123-130.
- 5.21. Минаков, А.В. Основы управления бюджетно-налоговой системы России // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. - 2011. - N 9 . С. 61-69.

- 5.22. Минаков, А.В. Проблемы эффективности управления региональными и муниципальными финансами в России // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. - 2011. - N 2. С. 27-32.
- 5.23. Минаков, А.В. Анализ и оценка трансформации бюджетно-налоговой политики с точки зрения важнейших экономических процессов, происходящих в России и за рубежом // Финансовая аналитика: проблемы и решения. - 2011. - N 36 . С. 18-31.
- 5.24. Минаков, А.В. Функциональное содержание и подходы к определению бюджетно-налоговой системы // Финансовая аналитика: проблемы и решения. - 2011. - N 10. С. 24-33.
- 5.25. Мошкова Т.Г., Свиненкова Е.А. Преобразование бюджетных учреждений в автономные // Финансы. – 2009. – N 12. – С. 21–24.
- 5.26. Никонова Я.И., Казаков В.В. Механизм финансового обеспечения инновационной деятельности экономических систем // Вестник Томского государственного университета. 2012. N 364.
- 5.27. Нестеренко, Т.Г. Этапы бюджетной реформы.// Финансы. N 2, 2008 г.
- 5.28. Нецадин, А. Российские экономические реформы: этапы, цена, идеология. // Общество и экономика. 2001, N 10.
- 5.29. Полотовская, Е.Ю. Государственные (муниципальные) учреждения как новая форма реализации полномочий органов власти в социальной сфере // Муниципальная служба: правовые вопросы. 2012. N 1.
- 5.30. Романова, Т.Ф. Развитие финансового механизма учреждений, оказывающих общественные услуги в условиях реформы бюджетного процесса // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). 2012. № 37. С. 241-247.
- 5.31. Романова, Т.Ф., Меликсетян С.Н. Управление финансами вузов в условиях реформы бюджетного процесса // Финансовые исследования. 2012. № 1 (34). С. 61-68.

- 5.32. Романова, Т.Ф. Реформа бюджетного процесса: изменения в финансовом обеспечении и организации бюджетного учета в государственных учреждениях // Учет и статистика. 2012. Т. 1. № 25. С. 13-20.
- 5.33. Романова, Т.Ф., Меликсетян С.Н. Мониторинг качества управления финансами высших учебных заведений // Финансовые исследования. 2014. № 1 (42). С. 83-91.
- 5.34. Теплова, Т.В. Современные модификации стоимостной модели управления // Вестник МГУ 2004, N 1.
- 5.35. Тренев, В. Управление стоимостью – новый приоритет управления бизнесом. // Менеджмент в России и за рубежом 2006, N 5.
- 5.36. Федотова, Г.В. Программный бюджет в региональном стратегическом планировании // Региональная экономика: теория и практика. 2013. № 43. С. 11-16.
- 5.37. Федотова, Г.В., Плотников В.А., Программно-целевой метод в управлении экономикой региона // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2013. № 7. С. 2-9.
- 5.38. Федотова, Г.В., Плотников В.А. Индикаторы стратегического регионального планирования // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2014. № 17. С. 21-33.

6. Работы на иностранных языках

- 6.1. Hartman Robert A. "Multiyear Budget Planning", in Joseph A. Pechman, ed. Setting National Priorities. The Brookings Institution, Washington, D.C., 1978, p. 312.
- 6.2. Lee, R., Johnson, R. Public Budgeting Systems. 6th ed. Gaithersburg, Maryland, 1998. P. 26-27.
- 6.3. H. Polachkova. Government Contingent Liabilities: a Hidden Risk to Fiscal Stability, the World Bank, 2000.
- 6.4. National Priorities. The Brookings Institution, Washington, D.C., 1978. p. 312.
- 6.5. Schlechtriem P., Schmidt-Kessel M. Op. cit. S. 88.
- 6.6. Wildavsky, A. The Politics of the Budgetary Process. 3rd ed. Boston, 1979. P. 1