

**Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова»**

*На правах рукописи*

**ФЕДЧЕНКО ЕЛЕНА АЛЕКСЕЕВНА**

**МЕТОДОЛОГИЯ АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ  
ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ  
ГОСУДАРСТВЕННЫМИ (МУНИЦИПАЛЬНЫМИ)  
УЧРЕЖДЕНИЯМИ**

Специальность 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика

**ДИССЕРТАЦИЯ**

на соискание ученой степени доктора экономических наук

Научный консультант:  
доктор экономических наук, профессор  
**Казакова Наталия Александровна**

Москва 2017

## СОДЕРЖАНИЕ

|                                                                                                                                                                                           |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| ВВЕДЕНИЕ.....                                                                                                                                                                             | 4   |
| ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ КОНТРОЛЬНОЙ<br>ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЗА ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ<br>БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ.....                                                              | 17  |
| 1.1. Историко-логические этапы и перспективы развития системы контроля<br>за эффективностью использования бюджетных средств.....                                                          | 17  |
| 1.2. Проблемы учета использования источников финансового обеспечения<br>государственных (муниципальных) учреждений как основа для разработки<br>контрольных процедур.....                 | 51  |
| 1.3. Концептуальные вопросы оценки эффективности использования бюджетных<br>средств.....                                                                                                  | 68  |
| ГЛАВА 2. МЕТОДОЛОГИЯ КОНТРОЛЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ<br>ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ.....                                                                                                       | 87  |
| 2.1. Организация системы контроля эффективности использования<br>бюджетных средств.....                                                                                                   | 87  |
| 2.2. Разработка контрольных процедур проверки учета обязательств.....                                                                                                                     | 106 |
| 2.3. Контрольные процедуры эффективности использования<br>бюджетных средств в государственных (муниципальных) учреждениях.....                                                            | 120 |
| ГЛАВА 3. ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ АНАЛИЗА<br>И КОНТРОЛЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ<br>СРЕДСТВ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ (МУНИЦИПАЛЬНЫМИ)<br>УЧРЕЖДЕНИЯМИ.....                         | 132 |
| 3.1. Основные направления развития бухгалтерского учета в государственных<br>(муниципальных) учреждениях.....                                                                             | 132 |
| 3.2. Формирование бухгалтерской отчетности как информационно-аналитической<br>модели оценки эффективности использования бюджетных средств.....                                            | 164 |
| 3.3. Анализ и развитие российских и международных стандартов отчетности<br>общественного сектора для оценки эффективности деятельности государственных<br>(муниципальных) учреждений..... | 174 |

|                                                                                                                                                                     |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| ГЛАВА 4. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОВ АНАЛИЗА И ОЦЕНКИ<br>ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ<br>ГОСУДАРСТВЕННЫМИ (МУНИЦИПАЛЬНЫМИ) УЧРЕЖДЕНИЯМИ.....         | 194 |
| 4.1. Исследование научно-практических подходов к разработке системы<br>показателей и критериев оценки эффективности использования бюджетных<br>средств.....         | 194 |
| 4.2. Методы и методики анализа эффективности деятельности<br>государственных (муниципальных) учреждений.....                                                        | 215 |
| 4.3. Методика оценки эффективности использования бюджетных средств<br>государственных (муниципальных) учреждений основанная на авторской<br>концепции контроля..... | 237 |
| ГЛАВА 5. МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ КОНТРОЛЯ<br>ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ<br>ГОСУДАРСТВЕННЫМИ (МУНИЦИПАЛЬНЫМИ) УЧРЕЖДЕНИЯМИ.....               | 257 |
| 5.1. Анализ и оценка международной практики контроля эффективности<br>использования бюджетных средств.....                                                          | 257 |
| 5.2. Предложения по развитию российских стандартов контроля эффективности<br>использования бюджетных средств.....                                                   | 279 |
| 5.3. Концептуальный подход к разработке системы внутреннего контроля<br>эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений..                     | 292 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....                                                                                                                                                     | 314 |
| СПИСОК ИСТОЧНИКОВ.....                                                                                                                                              | 323 |
| ПРИЛОЖЕНИЯ.....                                                                                                                                                     | 353 |

## ВВЕДЕНИЕ

*Актуальность темы исследования.* Происходящее сегодня реформирование государственного сектора российской экономики<sup>1</sup> направлено на создание новой системы государственных (муниципальных) учреждений (ГМУ), ориентированных на выполнение государственного (муниципального) задания, развитие их внебюджетной деятельности, повышение эффективности использования бюджетных средств, формирование достоверной учетной информации, совершенствование системы внутреннего и внешнего бюджетного контроля. Повышение качества учетно-аналитической информации и развитие методического обеспечения контрольной деятельности за использованием бюджетных средств являются основой эффективного управления бюджетными средствами. Действующая система бюджетного контроля не обеспечивает решение задач, поставленных Правительством Российской Федерации и закрепленных в бюджетном законодательстве, о чем свидетельствуют отчеты Минфина Российской Федерации о выявленных проблемах несоответствия расходов бюджета расходным обязательствам, невыполнении показателей государственных заданий, неэффективности использования субсидий, недостаточном развитии внебюджетной деятельности и использовании субсидий в качестве основного источника финансового обеспечения<sup>2</sup>.

По результатам проверок органов государственного финансового контроля за 2016 г. общая сумма выявленных нарушений, допущенных при расходовании бюджетных средств, составила 532,45 млрд. руб., из них нарушения ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (бюджетной) отчетности — 111,24 млрд. руб., необеспечение эффективности и результативности использования бюджетных средств — 25,26 млрд. руб. Сумма нарушений в ГМУ за 2016 г. составила 16,56 млрд. руб., то есть 12,7% от общей суммы выявленных нарушений по всем объектам контроля<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства РФ от 30.06.2010 г. № 1101-р «Об утверждении Программы Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года»; Распоряжение Правительства РФ от 30.12.2013 г. № 2593-р «Об утверждении Программы повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года»; Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 28.06.2012 г. «О бюджетной политике в 2013–2015 гг.»; Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 г. № 320 «Об утверждении государственной программы РФ „Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков».

<sup>2</sup> Доклад «Об основных направлениях повышения эффективности расходов федерального бюджета». Минфин РФ. 2015 г. [www.minfin.ru/.../2015/.../Doklad\\_Ob\\_osnovnykh\\_napravleniyakh\\_pov](http://www.minfin.ru/.../2015/.../Doklad_Ob_osnovnykh_napravleniyakh_pov) (дата обращения 06.08.2016 г.)

<sup>3</sup> <http://portal.audit.gov.ru/> (дата обращения 06.08.2016 г.)

Анализ выявленных нарушений подтверждает, что остаются не решенными проблемы методического обеспечения бухгалтерского (бюджетного) учета, недостаточно эффективны методы контроля за использованием бюджетных средств, отсутствуют стандарты и инструментальные средства внутреннего контроля, требуют совершенствования концепция и методики экономического анализа эффективности использования бюджетных средств, а также результатов бюджетной и внебюджетной деятельности.

Эффективность как целевой критерий деятельности хозяйствующих субъектов применительно к государственному сектору недостаточно исследована по сравнению с коммерческим сектором. В сфере ГМУ требуются специфические показатели и методы оценки, концептуальные подходы к учетно-аналитическому обеспечению эффективности использования бюджетных средств, учитывающие их особенности. Российской практикой контрольной деятельности востребовано формирование современной концепции контроля и анализа эффективности использования бюджетных средств по источникам их формирования в условиях происходящих институциональных изменений в государственном секторе экономики, учет зарубежного опыта и требований международных стандартов.

Таким образом, особую актуальность приобретают вопросы разработки методологических подходов к анализу и контролю эффективности использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений.

***Степень разработанности проблемы.*** Проблемы реформирования государственного сектора, в том числе повышения эффективности использования бюджетных средств, являлись предметом научных исследований многих российских и зарубежных ученых в области экономического анализа, контроля, бюджетного (бухгалтерского) учета.

Вопросы эффективного использования бюджетных средств нашли отражение в работах М. Алле, Ф. И. Белявского, И. И. Блеха, В. И. Бочковского, Н. Х. Бунге, А.М. Гарберга, Е. В. Заровой, Е. Ф. Канкрина, В. А. Лебедева, А. А. Никитского, И. Х. Озерова, В. Ройтера, В. А. Саковича, Д. Э. Стиглица, Г. П. Хатри, Х. Г.

Хоффмана, А. П. Шипова, С.Е. Фелпсе и др., а также современных российских ученых: Т. В. Антиповой, М. П. Афанасьева, Е. В. Бушмина, А.В. Дорждеева, О.Г. Королева, А. Л. Кудрина, А. М. Лаврова, В. В. Новожилова, Л. М. Подъяблонской, С. Н. Рябухина, Т. М. Рогуленко, А. Н. Саунина, С. П. Степашина, Л.Н. Смирнова, В.А. Титова, Г. Л. Тульчинского, Н. Н. Шаш, Е. Л. Шековой, Т. В. Шубиной, Л. И. Якобсона и др.

Большой вклад в развитие экономического анализа бюджетных средств внесли исследования М. И. Баканова, И. В. Барановой, В. И. Бариленко, М. В. Васильевой, М. А. Вахрушиной, Д. А. Ендовицкого, О. В. Ефимовой, М. С. Ефремовой, Н. А. Казаковой, Н.Н. Косиновой, Н. А. Лытневой, С. Н. Марковой, М. В. Мельник, С. П. Сазоновой, Н. С. Пласковой, М.Л. Пятова, Г. В. Савицкой, Н. В. Фадейкиной, А. Д. Шеремета и др.

Теоретико-методологическими проблемами бюджетного контроля и аудита эффективности использования бюджетных средств занимались Н. Н. Балашова, О. В. Болтинова, И. А. Белобжецкий, Р. П. Булыга, В. В. Бурцев, А. Р. Валеев, И. Ф. Ветрова, Ю. М. Воронин, Л. П. Воробьева, М. В. Врублевский, Н. Г. Гаджиев, Н. А. Голощапов, Е. М. Егорова, В. Б. Ивашкевич, Е. И. Иванова, Н. Г. Иванова, Н.Н. Карзаева, Э. С. Карпов, Ж.А. Кеворкова, И. М. Куприянец, И. Б. Лагутин, М. В. Мельник, Н. С. Миленина, А. В. В. Панков, Г.Б. Полисюк, Н. Н. Ровинский, М. В. Романовский, С. П. Сазонов, А. З. Селезнев, А. А. Соколов, Е. С. Соколова, В. П. Суйц, А. Н. Саунин, Е. В. Шулико, Е. Б. Шувалова, А. Н. Хорин, Л. И. Хоружий, Л. А. Чайковская, А. А. Ялбулганов и др.

Значительный вклад в развитие теории, методологии и практики бюджетного (бухгалтерского) учета внесли: Р. Е. Артюхин, М. Ю. Алейникова, И. М. Баятова, А. Н. Белов, А. С. Бизина, Л. П. Воробьева, М. А. Вахрушина, И. Ю. Гарнов, Н. Д. Горюнова, Т.Ю. Дружиловская, И. И. Жуклинец, Ю. А. Котлова, Т. М. Конопляник, О. Е. Качкова, Т. И. Кришталева, Г. И. Маклева, Е. В. Маркина, Т. С. Маслова, Ю. А. Оболенская, В. И. Петрова, С. В. Пономарева, Л. В. Попова, М. И. Попова, А. Г. Радущкий, В. М. Родионова, С. А. Табалина, В. П. Харьков, Л. А. Чайковская, Е. И. Федорова и др.

Несмотря на значительный вклад, внесенный данными авторами, в условиях происходящих институциональных преобразований теория, методология и методический инструментарий анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств ГМУ нуждается в совершенствовании и адаптации как к специфике их деятельности, так и к международным стандартам, что определило тему исследования, его цели и задачи.

***Цель и задачи исследования.*** Целью исследования является развитие теории и методологии экономического анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями, позволяющих повысить результативность системы внешнего и внутреннего контроля за их деятельностью.

*Для реализации поставленной цели в диссертации определены и решены следующие задачи:*

— проанализировать историко-логические этапы развития государственного контроля за использованием бюджетных средств, обобщить ключевые проблемы его современного этапа, предложив комплексный подход к формированию системы контроля и анализа за эффективностью использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений, включающий проблемы контроля и анализа, развитие их теории и методологии;

— предложить авторскую концепцию формирования системы контроля эффективности использования бюджетных средств;

— предложить учетно-аналитическое сопровождение и контрольные процедуры проверки источников финансового обеспечения на основе выявленных нарушений ведения бухгалтерского (бюджетного) учета, позволяющие оценить результативность и эффективность учетного процесса;

— разработать контрольные процедуры проверки обязательств по счетам санкционирования расходов государственного (муниципального) учреждения, и инструментарий, позволяющий своевременно выявлять и предупреждать нарушения и недостатки в учетном процессе;

— обосновать предложения по развитию методологии бухгалтерского (бюджетного) учета, направленные на повышение достоверности оценки использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений;

— предложить концептуальную модель Отчета о результатах деятельности ГМУ по выполнению государственного (муниципального) задания на основе системы функционально взаимосвязанных показателей;

— усовершенствовать концепцию анализа эффективности использования бюджетных средств, обосновать авторскую систему показателей, критериев и методов оценки эффективности использования бюджетных средств с учетом специфики деятельности государственных (муниципальных) учреждений;

— адаптировать методическое обеспечение анализа эффективности использования бюджетных средств к специфике деятельности образовательных учреждений;

— разработать концепцию организации системы внешнего контроля за эффективностью использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений;

— предложить и обосновать классификацию финансовых нарушений, включающий нарушения в сфере закупок, нарушения в финансово-бюджетной сфере, основанный на несоблюдение принципа эффективности использования бюджетных средств;

— разработать положение о системе внутреннего финансового контроля, включающее учетно-методический и аналитический инструментарий контроля и оценки эффективности деятельности ГМУ.

**Объектом исследования** выступает финансово-хозяйственная деятельность государственных (муниципальных) учреждений.

**Предметом исследования** является система контроля за эффективностью использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями, методическое обеспечение ее количественной и качественной оценки, в том числе бухгалтерский учет и отчетность, показатели, методы анализа и контроля.



**Теоретическая и методологическая основа исследования** базируется на концепциях анализа и контроля, гипотезах, и системных, диалектических подходах, отраженных в научной экономической литературе, посвященной вопросам эффективного использования бюджетных средств, экономического анализа бюджетных расходов, бюджетного контроля, базовых теоретических положений по финансовому контролю, ревизии, бюджетному учету.

В качестве исследовательского инструментария применялись системный анализ эффективности использования бюджетных средств; эмпирическое исследование, принципы формальной логики, синтез и анализ теоретического и практического материала. При обработке и систематизации информации применялись методы классификации, группировок, математические методы и экспертный и сравнительный анализ.

Достоверность вынесенных на защиту диссертации теоретических положений подтверждается результатами апробации и обеспечивается постановкой цели и задач, отвечающих актуальности развития учета, анализа и контроля использования бюджетных средств в условиях реформирования государственного сектора, использованием официальных источников и фактографических данных.

**Область исследования.** Исследование выполнено в рамках Паспорта отрасли наук «Экономические науки», специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», пунктов: 1. «Бухгалтерский учет» пп. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей»; 2. «Экономический анализ» пп. 2.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки экономического анализа»; 3. «Аудит, контроль и ревизия» пп. 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», пп. 3.7 «История развития методологии, теории и организации аудита, контроля и ревизии», пп. 3.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии», пп. 3.14 «Бюджетный контроль и ревизия»».

**Информационную базу исследования** составили нормативно-правовые акты в области бухгалтерского (бюджетного) учета, анализа, контроля, статистические,

методические и справочные материалы, отчетная документация, содержащая показатели финансово-хозяйственной деятельности ГМУ, в том числе международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС), международные стандарты оценки (МСО), Руководство по статистике государственных финансов Международного валютного фонда (РСГФ), статистические стандарты Системы национальных счетов (СНС-2008), проекты федеральных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе, а также результаты синтеза и научной систематизации документации контрольной и методической деятельности контрольно-надзорных органов и преподавательской деятельности.

***Научная новизна диссертационного исследования*** заключается в разработке комплекса теоретико-методологических положений, направленных на совершенствование системы внешнего и внутреннего контроля за эффективностью использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений и обеспечивающих развитие методологии, учетного и методического инструментария анализа и контроля эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений.

***В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты, обладающие научной новизной:***

1. Систематизированы историко-логические этапы развития государственного контроля за использованием бюджетных средств, обобщены ключевые проблемы его современного этапа (несовершенство методов и стандартов контрольной деятельности, недостатки информационного обеспечения анализа и контроля, недостатки и нарушения в бухгалтерском учете, отчетности и др.). Это позволило предложить комплексный подход к совершенствованию системы внутреннего и внешнего контроля за эффективностью использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений, основанный на развитии методологии бухгалтерского (бюджетного) учета, отчетности, методического обеспечения контрольных процедур, анализа и оценки эффективности использования бюджетных средств.

2. Разработана концептуальная схема контроля за эффективностью использования бюджетных средств как комплекс взаимосвязанных целей, задач, методического и инструментального обеспечения, направленных на оценку целевых показателей и своевременное выявление недостатков и нарушений, связанных с использованием бюджетных средств. В авторской схеме контроль организован как процесс выполнения совокупности контрольно-диагностических процедур проверки достоверности бухгалтерского учета и отчетности государственных (муниципальных) учреждений и их соответствия принципам эффективного использования бюджетных средств.

3. Обобщены нарушения ведения бухгалтерского (бюджетного) учета источников финансового обеспечения на основании которых предложено учетно-аналитическое сопровождение и контрольные процедуры, позволяющие оценить результативность и эффективность учетного процесса, а также степень удовлетворенности пользователей в учетной информации, исключив возможные риски появления не достоверной информации об эффективности использования бюджетных средств.

4. Разработаны контрольные процедуры проверки обязательств по счетам санкционирования расходов, в основу формирования которых положена разработанная авторская классификация обязательств процесса санкционирования расходов: принимаемые (принятые) контрактные бюджетные обязательства, принятые не контрактные бюджетные обязательства, отложенные обязательства, принятые контрактные и не контрактные денежные обязательства. Контрольные процедуры позволяют выявлять и предупреждать в будущем нарушения и недостатки в учете и отчетности государственных (муниципальных) учреждений, связанные с некорректностью отражения обязательств на счетах санкционирования расходов.

5. Выработаны методологические подходы к совершенствованию учетной системы, позволяющие формировать аналитическую информацию в разрезе источников финансового обеспечения: предложена модель бухгалтерского учета затрат на оказание государственных услуг, разработан комплекс методик учета наиболее

проблемных объектов таких, как: расчеты по суммам выявленных недостатков и хищений, результаты интеллектуальной деятельности, основные средства, приобретенные за счет различных источников финансирования, расходы будущих периодов, амортизация основных средств, распределенных на стоимостные группы. Внедрение авторских методик будет способствовать формированию достоверной учетной информации для оценки эффективности использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений.

6. Предложена концептуальная модель Отчета о результатах деятельности государственных (муниципальных) учреждений по выполнению государственного (муниципального) задания, на основе системы функционально взаимосвязанных показателей, что обеспечит повышение информативности бухгалтерской (бюджетной) отчетности и расширит возможности ее использования для целей внутреннего и внешнего контроля эффективности использования бюджетных средств.

7. Усовершенствован методический подход к разработке системы показателей, критериев и методов оценки эффективности использования бюджетных средств, заключающийся в учете специфики деятельности, источников финансового обеспечения и типа государственных (муниципальных) учреждений. Авторский подход к формированию системы показателей основывается на принципах измеримости, релевантности, достижимости и обязательности учета типа и вида деятельности учреждений и их группировке по следующим направлениям: результативность финансово-хозяйственной деятельности учреждения (анализ эффективности использования имущества, анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности по источникам финансового обеспечения); оценка эффективности деятельности учреждения по выполнению государственного (муниципального) задания.

8. Разработана и апробирована методика анализа эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений, учитывающая специфику образовательных учреждений по источникам финансового обеспечения, включая расчет критериальных значений показателей эффективности, адаптированных к конкретной отрасли. Для обобщения и представления результатов анализа предложена

форма управленческой отчетности «Оценка эффективности деятельности государственного (муниципального) учреждения», которая может использоваться как в управленческих целях, так и в целях осуществления государственного и внутреннего контроля.

9. Разработан проект Концепции организации системы внешнего контроля за эффективностью использования бюджетных средств ГМУ, определяющей методологические положения, методический инструментарий контроля, основанный на стандартизации контрольных процедур, а также порядок взаимодействия контрольных органов и субъектов контроля. Проект может быть использован в качестве прототипа нормативного документа в контрольно-ревизионных органах.

10. Разработан классификатор финансовых нарушений, включающий нарушения в сфере закупок, нарушения в финансово-бюджетной сфере, как методический инструментарий системы внешнего контроля, предназначенный для идентификации и определения комплекса контрольных процедур, направленных на выявление и оценку неэффективного использования бюджетных средств (имущества) в зависимости от содержания наиболее типичных нарушений. Разработанная классификация финансовых нарушений будет обеспечивать более репрезентативное представление результатов проверок деятельности государственных (муниципальных) учреждений, а также обоснование разработки мероприятий по повышению эффективности использования бюджетных средств.

11. Разработано и апробировано положение о системе внутреннего финансового контроля государственных (муниципальных) учреждений, содержащее регламентированный перечень контрольно-диагностических процедур за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности, методику анализа и оценки, систему аналитических показателей-индикаторов и управленческую отчетность об оценке эффективности деятельности учреждения. Предложенный методический инструментарий может служить в качестве типовой модели унифицированного подхода к анализу причин неэффективности и принятию соответствующих решений по их устранению в соответствии с установленными критериями.

***Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.***

Теоретическая значимость исследования состоит в развитии концептуальных подходов, разработке методик, методического инструментария контроля и оценки эффективности использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений. Теоретические разработки в области бухгалтерского (бюджетного) учета, внешнего и внутреннего контроля будут способствовать развитию методологии бюджетного контроля и контрольной деятельности в целом.

*Практическая значимость диссертационного исследования заключается в следующем:*

— усовершенствованы контрольные процедуры проверки учета обязательств ГМУ, которые могут быть использованы в системе внутреннего контроля, а также контрольными органами при внешней проверке эффективности использования бюджетных средств;

— разработано положение о внутреннем финансовом контроле за ведением бухгалтерского учета и формированием бухгалтерской (финансовой) отчетности ГМУ, что позволяет унифицировать и обеспечить качество оценки эффективности использования бюджетных средств;

— предложен авторский подход к формированию системы показателей и критериев оценки эффективности использования бюджетных средств ГМУ, который обеспечивает учет специфики деятельности, источников финансового обеспечения и типа ГМУ, а также дает количественно измеримую, релевантную оценку по наиболее значительным направлениям, включая выполнение государственного (муниципального) задания;

— предложена концептуальная модель Отчета о результатах деятельности государственных (муниципальных) учреждений по выполнению государственного (муниципального) задания, включающая показатели эффективности деятельности учреждения, что обеспечит повышение информативности бухгалтерской (бюджетной) отчетности.

**Апробация результатов исследования.** Значение полученных результатов исследования для практики подтверждается их внедрением в текущую деятельность Департамента образования г. Краснодара, Департамента здравоохранения г. Севастополя, Управления Министерства внутренних дел России по г. Севастополю, Управления Федерального казначейства по Краснодарскому краю, Департамента образования г. Сочи, что подтверждается актами внедрения.

Основные результаты исследования поддержаны в форме:

— научно-исследовательской работы по соглашению от 03.06.2013 г. № 33 о предоставлении субсидии из бюджета г. Москвы ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» по теме «Разработка комплексной системы оценки, мониторинга и развития профессиональных компетенций руководителей образовательных учреждений г. Москвы в области финансово-экономической деятельности в сфере образования».

По итогам данной работы подготовлены три учебно-методических комплекса, по которым получены авторские свидетельства: «1. Источники финансирования, система учета и оценка эффективности выполнения государственных заданий в бюджетных образовательных учреждениях; 2. Нормативно-подушевое финансирование государственных образовательных услуг с учетом особенностей уровней образования и реализации образовательных программ; 3. Система внутреннего и внешнего государственного финансового контроля бюджетных образовательных учреждений». По результатам научно-исследовательской работы в 2013 г. зарегистрированы три патента (в соавторстве);

— научно-исследовательской работы «Организационно-методическое и правовое обеспечение управления результатами научно-технической деятельности, принадлежащими РФ и полученными в рамках выполнения государственных контрактов» (государственный контракт от 11.08.2015 г. №15412.17Б9999.18.0002 с Минпромторгом РФ), по итогам которой соискателем разработаны организационно-методические рекомендации по постановке на бюджетный учет результатов интеллектуальной деятельности;

— научно-исследовательской работы по теме «Информационно-методическое обеспечение системы внутреннего контроля эффективности деятельности вуза» (договор от 31.10.2016 г. № 690, заказчик ФГБОУ ВО «Мордовский государственный педагогический университет им. М.Е. Евсевьева»).

Основные результаты исследования докладывались на 23 международных, всероссийских, региональных научно-практических конференциях, профессиональных семинарах, международных межвузовских научно-практических конференциях (Россия, г. Краснодар, 1996 – 2001 гг., г. Сочи, 2002 г., 2004 г., г. Воронеж, 2007 г., Тольятти, 2008 г., г. Москва, 2012 г., 2013 г., 2014 г., 2015 г., 2016 г.), международных научно-методических конференциях (Россия, г. Москва, 2015 г., 2014 г.), научных форумах (Россия, г. Москва, РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2013 г.).

**Публикации.** Результаты исследования опубликованы в 100 работах (271,8 п.л., авт. — 128,6 п.л.), в том числе в 25 публикациях в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ (22,5 п.л., авт. — 14,6 п.л.) и в 3 монографиях (53,6 п.л., авт. — 36,5 п.л.).

**Объем и структура работы.** Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Общий объем работы 427 страниц машинописного текста, содержит 44 таблицы, 56 рисунков, 15 приложений. Список литературы содержит 350 библиографических ссылок на отечественные и зарубежные публикации по тематике диссертации и смежным вопросам.



# ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ КОНТРОЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЗА ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ

## 1.1. Историко-логические этапы и перспективы развития системы контроля за эффективностью использования бюджетных средств

Современная система контроля деятельности государственных и муниципальных учреждений в России строилась постепенно — путем историческим, поэтому для полного ознакомления с этим механизмом и его оценки необходимо проанализировать историю его развития. Наряду с трудами дореволюционных<sup>4</sup> и советских исследователей<sup>5</sup>, эта тема активно разрабатывается как в диссертационных, так и в монографических работах последних лет<sup>6</sup>. Исследователи высказывают различные, порой противоположные точки зрения по вопросу возникновения финансового контроля в Российской Империи.

Истоки ведомств контроля можно найти в истории государственной жизни Московской Руси. Только тогда, со времен Иоанна III (1464–1505) государственное управление приобретает некоторую правильность, что считается началом нового правительственного устройства с созданием системы приказного управления<sup>7</sup>. Приказные управления существовали и развивались во второй половине XVI века и в начале XVII века. А в 1654 г. по случаю войны были созданы приказы счетных дел, в обязанности которых входила проверка выдачи войскам жалованья.

<sup>4</sup> Белявский Ф. Исторический очерк государственного контроля в России. М.: Издание Народного Комиссариата Государственного контроля. 1919; Блех И.И. Устройство финансового управления и контроля в России в историческом их развитии. СПб., 1895; Сакович В.А. Государственный контроль в России. СПб., 1898; Бочковский Ф.И. Организация государственного контроля в России сравнительно с государствами Западной Европы. СПб., 1895 и др.

<sup>5</sup> Ровинский Н.Н. Финансовый контроль в СССР. М.: Госфиниздат, 1947; Погребинский А.П. Очерки истории финансов дореволюционной России. М.: Госфиниздат, 1954; Коняев А.И. Финансовый контроль в дореволюционной России. М.: Росфиниздат, 1959; Митрофанов В.М. Государственный финансовый контроль в дореволюционной России (1811–1917): дис. ... канд. экон. наук. М., 1961 и др.

<sup>6</sup> Владимирова О.В. Государственный финансовый контроль России в XVII – XIX вв. (историко-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук. Белгород, 2003; Тесленко В.И. Развитие финансового контроля в капиталистической России: историко-экономическое исследование: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.01, 08.00.10 / Тесленко Валерий Иванович. — М., 2007; Куприянов О.Ю. История государственного надведомственного финансового контроля в российском государстве, 1654–1928 гг.: дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2003; Осминина В.А. Становление и развитие государственного финансового контроля в России XVII–XIX веков. Историко-экономическое исследование: дис. ... канд. экон. наук. М., 2004; Лагутин И.Б. Бюджетный контроль и бюджетный аудит в Российской Федерации: Проблемы системности и особенности правового регулирования: монография. М.: Юрлитинформ, 2015; Ялбулганов А.А. Финансовый контроль в Российской армии XIX – начала XX вв. Организационно-правовые реформы. СПб., 1999.

<sup>7</sup> Сакович В.А. Указ. соч. С. 91.

Г. Котошихин характеризовал Счетный приказ так: «...в нем сидят два дьяка и ведают, и делают дела всего Московского государства, приход и расход и остаток по книгам за многие годы. А приход в него бывает остаточные деньги, которые в котором году с кого не взяты царскую казну, также в котором году за расходом, что осталось в остатке, а собирая такие деньги на Москве и из городов, в расходы ни в какие не даются без царского указу»<sup>8</sup>. Автор высказывания отмечает, что деятельность Счетного приказа имела общегосударственный масштаб, он выполнял разнообразные обязанности.

Счетный приказ имел полномочия по надзору за поступлением доходов и использованием средств бюджета, по возврату в бюджет сэкономленных сумм. Контрольная деятельность представляла собой ревизию приходно-расходных книг за истекший период. В таком положении контрольное дело находились до Петровских времен.

В 1701 году была создана Ближняя канцелярия, унаследовавшая от приказа счетных дел обязанности финансового контроля<sup>9</sup>. Ближняя канцелярия, выполнявшая функции канцелярии Боярской думы, а затем Конзилии министров, признавалась самостоятельным учреждением и контролировала все финансовые учреждения государственного хозяйства с помощью ревизии приходно-расходных книг<sup>10</sup>.

Финансовое хозяйство государства в период деятельности Ближней канцелярии (первое десятилетие XVIII столетия) представляло полный хаос: с одной стороны, не было специального учреждения, которое сосредоточивало бы ведение государственного хозяйства и объединение всех денежных сборов и расходов государства; с другой — до 1710 г. не было даже попыток определить общее количество государственных доходов и расходов, составлять ежегодные сметы. С 1711 г. обязанности контроля перешли временно (на три года) к Сенату, получившему полномочия высшего финансового контрольного учреждения. Полномочия контрольной деятельности были довольно сложными, и новый порядок контроля не дал благо-

---

<sup>8</sup> Котошихин Г. О России в царствование Алексея Михайловича. СПб., 1840. С. 92.

<sup>9</sup> Сакович В.А. Указ. соч. С. 93.

<sup>10</sup> Коняев А.И. Указ. соч. С. 20.

приятный результат, поэтому в 1714 г. было принято решение опять передать контрольные полномочия Ближней канцелярии<sup>11</sup>. При проведении ревизии приходно-расходных книг трудность контрольной деятельности Ближней канцелярии заключалась в несвоевременной доставке документов на проверку, по этой причине в 1718 г. Ближняя канцелярия прекратила свое кратковременное существование и преобразовалась в Ревизионную коллегию.

С 1719 г. начинают действовать новые контрольные учреждения — Коллегии, отличающиеся новым штатным составом, более точным отраслевым распределением по ведомствам, новым делопроизводством. Коллегии вместо прежних приказов образованы Петром I по примеру шведского опыта. Они были открыты в Санкт-Петербурге с новым утвержденным генеральным регламентом работы и состояли из девяти структурных подразделений. Ревизионная коллегия как высшее финансово-ревизионное учреждение была лишена самостоятельности в своей ревизионной деятельности<sup>12</sup>. Для устранения этой проблемы Петр I именным приказом 12 января 1722 г. ревизионную коллегию переименовал в ревизионную контору и включил в состав Канцелярии Сената с утвержденной инструкцией, определяющей обязанности ведения счетов, надзора за доходами и расходами государственного бюджета, проверкой отчетности об исполнении доходной и расходной части бюджета<sup>13</sup>. Но, к сожалению, Петр I так и не смог создать контрольно-ревизионный орган, действительно отражающий достоверные данные о государственном бюджете<sup>14</sup>. Екатерина I отмечала в одном из своих приказов, что «ревизия счетов существует только именем, а на самом деле счету никогда не бывало»<sup>15</sup>. В 1726 г. ревизионная контора вновь преобразовалась в отдельное самостоятельное учреждение под особым контролем Сената, с обязанностью ежемесячно представлять отчет о ревизиях верховному тайному совету. Но успеха так и не было. Впоследствии было принято решение контрольный орган преобразовать в наблюдательный. А полномочия по ревизии военных, адмиралтейских и коммерческих вопросов передать

<sup>11</sup> Ялбулганов А.А. Зарождение государственного контроля в России во второй половине XVII–XVIII в. (историко-правовое исследование) // Государство и право. 2001. № 10. С. 91.

<sup>12</sup> Стешенко Л.А., Софроненко К.А. Государственный строй России в первой четверти XVIII в. М., 1973. С. 93–95.

<sup>13</sup> Ялбулганов А.А. Финансовый контроль в Российской армии XIX– начала XX в. : : Орг.-правовые реформы / А. А. Ялбулганов; Отв. ред. А. Н. Козырин. СПб.: Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та : Ред. журн. «Правоведение», 1999 – 127 с. С. 15.

<sup>14</sup> Сакович В.А. Указ соч. С. 103.

<sup>15</sup> Полное собрание Законов Российской Империи. Т. VII № 5017, указ 07.07.1727 г.

временной комиссии. А вот адмиралтейская коллегия получила право не представлять отчеты о расходовании средств в ревизионную коллегия, что не увенчалось успехом, по причине несвоевременного представления государственной отчетности. Впоследствии Императрица Анна Иоанновна выразила недовольство по поводу безрезультатности ревизии и неисполнения приказов Петра Великого по причине того, что с 1719 по 1733 г. не проводилась полная ревизия. Способы ревизии не соответствовали целям ее проведения, не существовало правил проведения ревизии, по этой причине были разработаны и утверждены правила о счетах прихода и расхода в губерниях, провинциях и городах. Контроль наблюдательный опять преобразовался в контроль детальный.

В 1733 г. создаются Генеральная счетная комиссия, Ревизионная коллегия для проверки государственного бюджета за 1719–1732 гг. От работы Генеральной счетной комиссии правительство ожидало получить положительный результат в виде пополнения доходов в бюджет за прошлые годы, но, к сожалению, это не увенчалось успехом. Поэтому в мае 1733 г. утверждается регламент Ревизион-коллегии, по которому задача заключается в ежегодном составлении сводной ведомости («генеральный табель») всех государственных доходов и расходов, но и это не дало результатов. Причиной неудач является то, что в коллегии не делалось попыток сосредоточиться на ревизии определенной отрасли получения доходов, на контроле отчетности той или иной губернии, провинции и т.п. В результате Ревизион-коллегия не смогла проверить детализацию статей государственных доходов и расходов, а также провести анализ деятельности ревизуемых учреждений<sup>16</sup>. Ревизионные коллегии со статусом высшей государственной ревизионной инстанции существовали до 1781 г.<sup>17</sup>

Екатерина II (1762–1796) в 1775 г. образовала казенные палаты с целью проведения ревизии средств бюджета сначала губернскими казначеями, а потом особыми экспедициями. Казенные палаты после проверки бюджетных средств передавали материалы для сбора информации в Экспедицию ревизии счетов<sup>18</sup>, которая

<sup>16</sup> Коняев А.И. Указ. соч. С. 29–34.

<sup>17</sup> Полное собрание Законов Российской Империи. № 6855, ср. Горчаков. Монастырский приказ, 1868 г.

<sup>18</sup> Чечулин Н.Д. Очерки по истории русских финансов в царствование Екатерины II. СПб., 1906. С.83.

стала выполнять обобщенную контрольную функцию. С 1781 г. Государственной экспедиции счетов вменяется обязанности контроль за поступлением доходов, распределением расходов по назначению, обоснованностью расходов при формировании поставок товаров, работ и услуг и целевому расходованию средств<sup>19</sup>. Государственную экспедицию счетов разделили на четыре самостоятельных направления по контролю за государственными доходами, расходами, бюджетом, взысканием средств в бюджет. Но, к сожалению, данная попытка повысить эффективность контрольного дела в России так и не принесла существенных результатов.

Рассматривая историю контроля за весь огромный период существования русского государства до начала XIX века, отметим, что много сделано на пути совершенствования контрольно-ревизионной работы, но остается проблема, заключающаяся в разрозненности контрольных структур по ведомствам, что вызывает затруднения в работе.

История государственного контроля как отдельного самостоятельного ведомства начинается с 28 января 1811 г., с образования Главного управления ревизии государственных счетов<sup>20</sup>, в обязанности которого входила проверка доходной и расходной части казенных, общественных и коммерческих учреждений. Его возглавлял первый государственный контролер России барон Балтазар Кампенгаузен (1772–1823), русский государственный деятель, разделявший взгляды выдающегося законодателя М.М. Сперанского.

Концептуальные вопросы относительно систематизации финансового преобразования в стране были сформулированы М.М. Сперанским в труде «План финансов»<sup>21</sup>, связанном с подготовкой государственной реформы в период правления Александра I. Этот документ был написан в новом стиле, полностью отвергавшем прежний порядок безраздельного права абсолютистской власти, присущей Екатерининским и Павловским временам, он заложил основу реформирования бюджетного процесса в России, дал начало идее о доходах и расходах бюджета, их соразмерности.

---

<sup>19</sup> Сакович В.А. Указ соч. С. 104–107.

<sup>20</sup> ПСЗ-1. Т. XXXI. №24502

<sup>21</sup> Сперанский М.М. О коренных законах государства. М.: Эксмо, 2015. 544 с.

А.А. Ялбулганов в своих исторических исследованиях писал, что «в «Плане финансов» М.М. Сперанский четко выделил наиболее острые финансово-правовые проблемы и представил план их решения, направленный на обеспечение гласности в утверждении и исполнении бюджета; предоставление бюджету силы закона; установление принципа рационального расходования государственных средств и учреждать расходы «по приходам»; увеличение доходов путем упорядочения существовавших и установления новых налогов; проведение реформы денежной системы государства...»<sup>22</sup>

Многие положения «Плана финансов» актуальны и в настоящее время. Так, реализация требования М.М. Сперанского о том, что «расходы в правильном их учреждении должны иметь: постоянное их разделение по степеням нужды, по пространству их предметов и по движению их постоянному и чрезвычайному, должны иметь правильный образ назначения, каждому разделению свойственный»<sup>23</sup>, отражено непосредственно в бюджетном процессе Российской Федерации в принципе эффективности использования бюджетных средств. Интересно утверждение в части разделения расходов по степени нужды, которые классифицируются на необходимые, полезные, избыточные, излишние, бесполезные.

В «Плане финансов» развиты идеи бюджетного законодательства, которые вошли в Наказ министру финансов 25 июня 1811 г.<sup>24</sup>, и стали основой бюджетного процесса вплоть до настоящего времени. Согласно Наказу Министерства ежегодно составлялись сметы по единообразным формам, на основании которых министр финансов группировал общую роспись государственных доходов и расходов, выносимую на рассмотрение в Особый комитет Государственного Совета. В составлении сметы существовали определенные недостатки: они не содержали всех средств и потребностей; период действия смет был не ограничен; расходование средств не определялось целевым направлением. Ежегодное составление росписей просуществовало по утвержденным правилам до 1862 г. Они и считались секрет-

---

<sup>22</sup> У истоков финансового права. М.: Статус (Серия «Золотые страницы российского финансового права»), 1998. 432 с. С. 30.

<sup>23</sup> Там же. С. 249.

<sup>24</sup> Сперанский М.М. Указ соч. С. 115–131.

ным документом, однако благодаря проверке отчетов об исполнении государственными контролерами остались статистические сведения об этой дореформенной эпохе.

В финансовом плане М.М. Сперанского отмечалось: «контрольная часть по существу своему должна быть независима, и все учреждения от кабинета государя до волостного управления включительно нужно подчинить независимому государственному контролю»<sup>25</sup>.

В вопросе управления финансами М.М. Сперанский сделал организационные выводы: первая часть управления должна принадлежать министру финансов, вторая — министру казначейства или государственному казначею, третья — государственному контролеру, все эти части вместе составят Министерство финансов. Таким образом, по мнению М.М. Сперанского, Министерство финансов должно состоять из трех учреждений, самостоятельных и независимых друг от друга. Деятельность государственного контролера должна заключаться в контроле исполнения государственного бюджета как главной функции финансового контроля<sup>26</sup>. Однако не все мероприятия, связанные с планом М.М. Сперанского, были реализованы.

В 1811 г. было создано Главное управление ревизии государственных счетов, приравненное в правах к министерству, где государственный контролер имел право докладывать царю о результатах ревизии. Однако установленный порядок ревизии не был реализован в полном объеме.

С 1819 по 1824 гг. в Главном управлении ревизии государственных счетов проверки проводились в основном документальные, но несвоевременно по причине большого объема проверяемой информации. Вследствие этого положением комитета министров была разработана *система генеральной отчетности*, окончательно реализованная в 1836 г.<sup>27</sup> Как отмечают некоторые авторы в своих исследованиях, «сущность системы генеральной отчетности состояла в том, что проверка отчетности о доходах и расходах государства по подлинным книгам и документам

<sup>25</sup> Сперанский М.М.. Указ. соч. С. 241.

<sup>26</sup> Там же

<sup>27</sup> Белявский Ф. Указ. соч. С. 11.

была возложена на контрольные части, входившие в состав управлений, отвечающие за сбор доходов и производство расходов, из этих губернских учреждений отчетность доставлялась целиком для такой же проверки в департаменты министерств и главных управлений, где производилось сличение этой отчетности с подлинными книгами и документами, после чего каждое министерство составляло общий свод доходов и расходов с подразделением их на разряды, эти своды под названием *генеральные отчеты*, направлялись в государственный контроль. Проверка заключалась во взаимном сличении генеральных отчетов и выявлении причин внезапного увеличения расходов и уменьшения доходов. Несостоятельность системы *генеральной отчетности* заключалась в недостатке данных для ревизии; в отдаленности сроков представления отчетности на ревизию; в медленности и безрезультатности самой ревизии; в неполноте и неясности представляемых генеральных отчетов...»<sup>28</sup>

В 1823 г. положением комитета министров разработаны и утверждены главные правила счетоводства, положенные в основу «бюстительного» контроля.

В 1827 г. образован особый контроль при министерстве, упразднены контрольные экспедиции Адмиралтейская и Черноморская, и вместо них сформированы департаменты морских отчетов, временные контрольные комиссии для ревизии расходов бюджета прошлого периода. Новым государственным контролером в марте 1827 г. был назначен Алексей Хитрово<sup>29</sup>. В 1836 г. Главное управление ревизии счетов преобразовано в Государственный контроль с новыми полномочиями по наблюдению за правильностью движения капиталов с помощью ревизии генеральных отчетов, проверки книг и счетов, определения эффективности хозяйственных операций<sup>30</sup>. Новая служба государственного контроля состояла из совета трех контрольных департаментов: гражданского, военно-морского, канцелярии и архива<sup>31</sup>. Но, к сожалению, ревизия расходов бюджета сводилась фактически к проверке итогов, и не достигалась главная цель государственного контроля — соответствие законности и своевременности финансово-хозяйственных операций.

<sup>28</sup> Осминина В.И. Указ. соч.

<sup>29</sup> Лагутин И.Б. Указ соч. С. 105.

<sup>30</sup> Образование государственного контроля. СПб.: Морская типография, 1837. С. 9.

<sup>31</sup> Там же. С. 12.



В 1854 г. Император Александр II, взойдя на престол, был не согласен с существовавшей в России системой контрольной отчетности и высказывался о необходимости преобразования ревизии всех отраслей государственного управления<sup>32</sup>.

Для изучения контрольного дела в государствах Западной Европы (Франции, Бельгии, Пруссии, Австрии) в 1855 г. был командирован за границу государственный контролер В.А. Татаринов<sup>33</sup>. В начале 1858 г. по возвращении в Россию В.А. Татаринов представил полный отчет по сравнительному анализу составления государственной отчетности, действующей за границей. По результатам сравнительного обзора и анализа государственная отчетность коренным образом была преобразована по следующим направлениям: формирование сметы; организации единства кассы; реформирование системы отчетности государственного контроля; введение предварительного государственного контроля; установление периодичности проведения последовательного государственного контроля; составление общей отчетности. В 1863 г. стали действовать сметные правила. В 1864 г. введена система единства кассы и последующая документальная ревизия, образованы местные контрольные учреждения — контрольные палаты<sup>34</sup>.

Дальнейшее развитие государственного контроля произошло со вступлением на престол Императора Александра III, который в 1881 г. высказал свою верховную волю о необходимости дальнейшего развития деятельности государственного контроля в части развития предварительного и фактического контроля<sup>35</sup>.

Таким образом, идея о предоставлении государственному контролю права предварительной и фактической проверки не одних денежных, но и материальных капиталов, и некоторых операционных действий стало иметь практическое применение в самых разнообразных формах и случаях. В 1892 г. утвержден закон об учреждении государственного контроля, заложивший основу развития контроля как

<sup>32</sup> Обзор царствования Государя Императора Александра II и его реформы (1855–1871). СПб., 1871. 522 с.

<sup>33</sup> Ялбулганов А.А. Государственный контролер В.А. Татаринов и реформа финансового контроля в России (1850–1860 гг.) // Финансы. 2000. № 1. С. 69.

<sup>34</sup> Сольский Д. Всеподданейший доклад Государственного контролера о развитии и деятельности Государственного контроля в 1855–1880 гг. СПб., 1880. 96 с. <http://archive.org/stream/vsepoddannieshd00kontgoog#page/n7/mode/2up> (дата обращения 6.08.2016 г.)

<sup>35</sup> Белявский Ф. Указ. соч. С. 28–29.

элемента государственного управления, направленного на законность и правильность финансово-хозяйственной деятельности учреждений<sup>36</sup>.

Достижения в области финансовой науки конца XIX века — начала XX века по вопросу расходования бюджетных средств их эффективного использования отражены в работах Ф. Белявского, И.И. Блеха, В.И. Бочковского, В.А. Лебедева, Н.Х. Бунге, В.А. Саковича, Е.Ф. Канкрина, Л.И. Печорина, И.Х. Озерова, П.П. Мигулша, И.И. Янжула, М.М. Фридмана и др.

Так, И.Х. Озеров в своей работе<sup>37</sup> высказывает критику российского бюджета и государственного контроля. Но что удивительно: сформулированное почти столет назад сказано практически про нашу действительность: «Цифры нашего государственного бюджета не всегда выражают действительные затраты на ту или другую потребность. Государственные средства нередко расходовались у нас, по существу, неправильно, не в интересах народного хозяйства как целого, так как расходы производственного характера занимали в нашем бюджете совершенно ничтожное место»<sup>38</sup>.

И.И. Янжула в работе «Финансовое право» (1889)<sup>39</sup> доказывает, что учение о государственных расходах необходимо выделить из области финансовой науки и уделить более большее внимание способам добывания государственных доходов, а это напрямую связано с получением экономического и социального эффекта от расходования бюджетных средств. Последней серьезной попыткой в дореформенное время улучшить постановку контрольного дела были труды образованной в 1901 г. под председательством временной законодательной комиссии, направленные на кодификацию счетов уставов, совершенствование сметной, кассовой, счетной и ревизионной дисциплины, реформирование учреждений государственного контроля и контрольных палат. Реализация выработанных комиссией проектов счетно-ревизионных уставов приостановилась по причине начавшегося в 1905 г. нового общественного движения и установления нового государственного строя.

<sup>36</sup> Закон от 28 апреля 1892 г. «Учреждение государственного контроля» // Собрание правил о составлении, рассмотрении, утверждении и исполнении государственной росписи и финансовых смет министерств, и главных управлений. СПб., 1897. Отд. 1. С. 1–25.

<sup>37</sup> Озеров И.Х. Как расходуются в России народные деньги? М.: Общество купцов и промышленников России, 2005. 312 с.

<sup>38</sup> Там же. С. 11.

<sup>39</sup> Янжула И.И. Финансовое право. М.: б.и., 1889. 728 с.

Возобновившиеся в 1909 г., эти работы опять затянулись на несколько лет и остались в проектах до самой революции<sup>40</sup>. Общественно-народное движение 1904–1905 гг. и оживление политической жизни с изданием манифеста 17 октября<sup>41</sup> не могли не коснуться и деятельности государственного контроля. Но общественное движение 1905 г. было весьма непродолжительно, и реформа контроля осталась по-прежнему только в проекте. Позднее, в 1907 г. Государственная дума указывала на следующие недостатки в организации государственного контроля: деятельность ограничена исследованием только частных случаев, не представляются обобщающие заключения по исполнению бюджета, отсутствует проверка целесообразности расходов, ревизия ограничивается только арифметической проверкой, не функционирует центральный контрольный орган. Таким образом, необходимо, чтобы государственный контролер вносил на обсуждение в Государственную думу заключение по существу, характеризующее общее финансово-хозяйственное положение страны. В табл. 1.1 представлены предложения Государственной думы по развитию государственного контроля.

Таблица 1.1 — Предложения по развитию государственного контроля Государственной Думой в 1907 г.

| Предложения по развитию государственного контроля                                                                                                                                                            | Реализация предложений в дальнейшем |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| Государственный контроль должен обладать принципами независимости и самостоятельности                                                                                                                        | +                                   |
| Государственный контролер не подотчетен и не подконтролен Совету Министров                                                                                                                                   | +                                   |
| Необходимо взаимодействие с законодательными органами по вопросам предварительной разработки бюджетно-финансовых вопросов                                                                                    | –                                   |
| Право рассматривать в Государственной думе заключение на отчет об исполнении государственной росписи                                                                                                         | +                                   |
| Преобразование формы отчета об исполнении государственной росписи                                                                                                                                            | +                                   |
| Систематизировать порядок проведения ревизии, выделить полные ревизии, упразднить ведомственные ревизии                                                                                                      | +                                   |
| Разработать уставы счетный, сметный, ревизионный                                                                                                                                                             | –                                   |
| Привести в соответствие наблюдательный и фактический контроль по хозяйственным операциям казны                                                                                                               | –                                   |
| Провести инвентаризацию государственного имущества                                                                                                                                                           | –                                   |
| Расширить полномочия должностных лиц органа государственного контроля при проведении проверки в части принятия мер по пресечению правонарушений и привлечению виновных в их совершении лиц к ответственности | +                                   |
| Организовать периодические съезды служащих контроля и предоставить открытый доступ к информации по вопросам техники контрольного дела, о проводимых контрольно-надзорных мероприятиях                        | +                                   |

Источник: составлено автором.

<sup>40</sup> Белявский Ф. Указ. соч. С. 37–39.

<sup>41</sup> <http://www.hist.msu.ru/ER/Etext/oct1905.htm> (дата обращения 06.08.2016 г.)

Но, к сожалению, Государственная дума не реализовала вносимые изменения по причине подконтрольности государственного контролера председателю Совета, который даже вносил коррективы в содержание отчетов контролера<sup>42</sup>. Все пожелания Государственной думы без исключения легли в основу реорганизации государственного контроля после Февральской революции и стали азбукой правильности постановки контрольного дела в России<sup>43</sup>.

Развитие Государственного контроля после февральской революции 1917 г. заключалось в представлении на утверждение Временному правительству нового законопроекта. Законопроект о государственном контроле заключался в установлении постоянного предварительного и фактического контроля. Более важные нововведения состояли в следующем: предоставить государственному контролю право самостоятельно решать вопрос о предмете и объекте контроля, выборе формы ревизии (предварительная, фактическая); ввести финансово-правовую ответственность; установить общественный контроль. Но данная реформа была осуществлена только после Октябрьской революции. Параллельно с мерами по расширению и углублению прав государственного контроля предпринята попытка упорядочения и сбалансированности бюджета<sup>44</sup>. В июне 1917 г. состоялся первый всероссийский съезд работников контрольного дела, которым была предложена разработка системы реорганизации государственного контроля, определяющая характер, задачи и цели деятельности, а также виды, объемы и способы производства ревизии. По окончании съезда велась организованная, сложная и техническая работа по составлению проектов нового положения о государственном контроле, уставе ревизии и счетоводства<sup>45</sup>. В табл. 1.2 представлены предложения работников контрольного дела на съезде.

А тем временем начался октябрьский переворот. После Октябрьского переворота Советская власть сразу решила произвести полную перестройку системы государственного контроля.

42 Бюджетные права законодательных установлений и их работа в области бюджета: Докл. А.И. Шингарева (в заседании 3 Отд. И.В.Э.О. 8 дек. 1909 г.): (Стеногр. отчет) Санкт-Петербург : Типо-лит. М.П. Фроловой, 1910 - 60 с.

43 Белявский Ф. Указ, соч. С. 39–45.

44 Краткий отчет Народного Комиссариата государственного контроля о реорганизации и деятельности государственного контроля: (октябрь 1917 - октябрь 1918) Москва: [б. и.], 1918 - Обл. 39 с.

45 Белявский Ф. Указ, соч. С. 50–54.

Таблица 1.2 — Предложения по разработке системы реорганизации государственного контроля на первом всероссийском съезде работников контрольного дела в 1917 г.

| Предложения по разработки системы реорганизации государственного контроля                                                                                                                          | Реализация предложений в дальнейшем |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| Контроль должен быть органом самостоятельным и независимым                                                                                                                                         | -                                   |
| В деятельности контроля должны быть сохранена децентрализация и коллегиальность                                                                                                                    | +                                   |
| Принять принцип несменяемости лиц, занимающих ответственные должности                                                                                                                              | —                                   |
| Ревизия должна проводиться не только с целью установления законности и хозяйственности, но и целесообразности и выгоды операций                                                                    | +                                   |
| Государственному контролю предоставляется право предварительного рассмотрения составления финансовых смет, предварительной ревизии строительных операций и эксплуатации государственного имущества | +                                   |
| Ввести фактическую ревизию двух видов: постоянную и внезапную. Фактическую ревизию проводить по усмотрению контрольных учреждений, а не по указанию распорядителей кредитов.                       | +                                   |
| Систематизировать фактический контроль по периодам и тематике                                                                                                                                      | +                                   |
| Ввести самостоятельность финансового расследования                                                                                                                                                 | —                                   |
| Усилить ревизию чрезвычайных расходов, вызванных военными обстоятельствами                                                                                                                         | +                                   |
| Определить сроки представления отчетов и ввести материальную ответственность должностных лиц за не доставление в срок документов                                                                   | +                                   |
| Проводить ревизии финансово-хозяйственных операций общественных организаций, кредитных организаций, железнодорожных учреждений                                                                     | +                                   |
| Ввести понятия «акты встречных проверок», «акты внеплановой ревизии»                                                                                                                               | +                                   |
| Вести строгий учет государственного имущества; разработать основания и правила учета государственного инвентаря                                                                                    | +                                   |
| Разработать новые правила постановки счетоводства и ревизии материальной ответственности вновь организуемых операций государственного хозяйства и упорядочения отчетности                          | -                                   |
| Рассматривать отчет по исполнению государственной росписи доходов в ревизионном порядке                                                                                                            | +                                   |
| Отчет о ревизионной деятельности государственного контроля за каждый бюджетный год должен содержать анализ распорядительных и исполнительных действий по исполнению бюджета                        | +                                   |
| Необходимо при разработке устава ревизии установить сроки для дачи объяснений по учету и установить материальную ответственность за выявленные нарушения                                           | +                                   |
| Ввести специализацию и автономность деятельности контрольных учреждений                                                                                                                            | +                                   |

Источник: составлено автором.

18 января 1918 г. был издан декрет, определяющий основные принципы намечаемой реформы, заключающиеся в развитии рациональных форм контроля и началом создания единых органов контроля<sup>46</sup>. 9 марта 1918 г. утвержденное Временное положение о государственном контроле положило начало организованной работы контрольного дела в России. Центральная коллегия государственного контроля преобразуется в Народный Комиссариат. Издаётся распоряжение о том, что все сметы и ходатайства подлежат предварительному контролю с последующим

<sup>46</sup> Ахмедова З.М., Герасимов В.М. Парламентский финансовый контроль. М., 2003. С. 13.

представлением заключения. Образованный особый сметный отдел, а затем особый отдел фактического летучего контроля по обследованию и внезапной ревизии советских и общественных, частных учреждений и организаций при проведении ревизионных обследований показал, что во многих учреждениях отчетность по расходованию средств не велась, авансы выдавались бесконтрольно, авансовые отчеты не сдавались, новые авансы выдавались без полного отчета по ранее полученным суммам, казенные средства расходовались на личные нужды, имело место небрежное отношение к государственному имуществу, на содержание служащих и командировки расходовались средства сверх потребности и т.д.

Данная картина развала заставила Народный Комиссариат государственного контроля принять меры к установлению должного порядка, заключающиеся в следующем: организовать специальный техническо-промышленный отдел контроля для проверки национализированных крупных промышленных предприятий; создать особый отдел для ревизии общественных организаций и расходов на пленных и беженцев; создать особый организационно-инструкторский отдел для проведения юридических консультаций и инструктирования деятельности местных работников; назначить по всем предприятиям, заводам, фабрикам, советским организациям, продовольственным отделам и комиссариатам фактических контролеров и ввести надзор за правильностью всех денежных операций домовых комитетов, районных дум; предоставить в распоряжение советов опытных инструкторов-счетоводов для введения надзора за осуществлением правильного счетоводства, отчетности, составлением смет; организовать подготовку фактических контролеров и контролеров-инструкторов; организовать областной и специальный контроль<sup>47</sup>. 7 февраля 1920 г. был образован Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции (НК РКИ) с сохранением всех функций Государственного контроля<sup>48</sup>.

По мнению Е.М. Егоровой<sup>49</sup>, работа НК РКИ в 1920 г. заключалась в организации единовременных обследований и непериодических ревизий. Деятельность НК

---

<sup>47</sup> Белявский Ф. Указ. соч. С. 55–61.

<sup>48</sup> Дорохова Г.А. Рабоче-крестьянская инспекция в 1920–1923 гг. М., 1959. С. 30.

<sup>49</sup> Егорова Е.М., Балашова Н.Н. Аудит эффективности бюджетных расходов: научное издание, Волгоград: Волгоградская государственная сельскохозяйственная академия, 2008. С. 25.

РКИ в 1920 г. была прежде всего направлена на фактические ревизии в виде обследований экономических субъектов, проверки материальных ценностей на постоянной или единовременной основе. В конце 1922 г. образован Союз Советских Социалистических Республик, и НК РКИ РСФСР преобразовался в НК РКИ СССР. 12 ноября 1923 г. утверждено Положение о Народном Комиссариате РКИ ЦИК СССР. На РКИ ЦИК СССР возлагались следующие задачи: практическое и теоретическое изучение дел управления; разработка новых форм счетоводства, методов калькулирования и составления балансов; изменение структуры государственных органов; совершенствование государственного аппарата<sup>50</sup>.

В обязанности РКИ ЦИК СССР входили: изучение бюджета Союза и союзных республик, и местных бюджетов; представление заключения по отчетам исполнения бюджета; проведение обследований и изучение производственных планов; проверка деятельности предприятий; реализация законов и постановлений органов государственной власти; требование от учреждений, организаций сведений, материалов, документов по вопросам финансово-хозяйственной деятельности и т.д. Интересно заметить, что в процессе деятельности РКИ ЦИК СССР были совершенствованы стиль и методы контрольной работы. Сплошной контроль был заменен на выборочный метод; разработаны мероприятия по оздоровлению бюджета; представлены этапы проверки государственного бюджета и анализ фактического его исполнения; образованы специализированные инспекции; определен порядок взаимоотношений наркоматов с подведомственными и структурными подразделениями.

В ноябре 1926 г. структура Рабоче-крестьянской инспекции реорганизована в групповую структуру управления с детализацией 28 групп<sup>51</sup>. Такая структура сделала аппарат более логичным, простым и результативным. Но практика работы Наркомата к концу 1927 г. показала, что предприятия и учреждения неоднократно проверялись различными контрольными органами по причине несогласованности в работе и дублирования операций. В апреле 1928 г. дублирование контрольных

<sup>50</sup> Положение о Финансово-Контрольном Управлении. Постановление Наркомфина СССР, Народного Комиссариата рабоче-крестьянской инспекции СССР от 21.12.1923 г. // СУ РСФСР. 1924. № 21. Ст. 209.

<sup>51</sup> Постановление СНК СССР от 16.11.1926 г. «О реорганизации финансового контроля» // СЗ СССР. 1926. № 76. Ст. 608.

функций было устранено с возложением на Наркомат РКИ обязанностей планирования контрольно-обследовательской работы. В 1925 г. Совнарком СССР создал институт государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ) с обязанностью составлять заключение и производить экспертизу по требованию правоохранительных органов, осуществлять научную разработку учетно-финансовых вопросов. Таким образом, 1928 г. стал завершающим в реорганизации органов государственного (бюджетного) контроля.

Реорганизация привела к глубоким качественным изменениям в деятельности контрольных органов, изменились структура, аппарат, взаимоотношения с другими органами, содержание деятельности, формы и методы контроля. С 1928 по 1933 г. финансовый контроль преобразовался в административный контроль. Далее Центральная контрольная комиссия Рабоче-крестьянской инспекции упраздняется, и создается партийный и советский контроль. Уже в 1937 г. было образовано Контрольно-ревизионное управление (далее — КРУ) Наркомфина СССР, выполнявшее общегосударственный и ведомственный контроль. Согласно положению<sup>52</sup> «на Контрольно-Ревизионное Управление Народного Комиссариата Финансов Союза ССР возлагались: проверка соблюдения законов о бюджетных правах; контроль за исполнением бюджета; за правильным и экономным использованием отпускаемых по бюджету средств; за соблюдением установленных штатов; за правильным образованием и использованием внебюджетных средств; контроль за своевременным выполнением обязательств перед бюджетом; проверка работы финансовых органов, органов государственного страхования и гострудсберкасс; проверка соблюдения учреждениями Государственного Банка установленных правил исполнения бюджета; проверка постановки внутриведомственного финансового контроля; проверка осуществления бухгалтерами возложенных на них законом прав и обязанностей». Таким образом, к началу войны и в годы Великой Отечественной войны при сталинском планировании, действовали жесткий контроль, уголовное преследование за нарушение трудовой дисциплины, сдельно-премиальная оплата труда,

<sup>52</sup> Постановление СНК СССР от 09.05.1938 г. № 611 «О Контрольно-Ревизионном Управлении Народного Комиссариата Финансов Союза ССР» // «СП СССР». 1938. № 22. Ст. 143.



направленная на рост производства, систематический оперативный контроль по обеспечению поставок сырья, материалов оборонной промышленности. Вопросы преобразования контрольного аппарата во время Великой Отечественной войны (1941–1945) были отодвинуты на второй план<sup>53</sup>.

В начале 1950-х гг. деятельность государственного (бюджетного) контроля была направлена на вопросы усиление режима экономии, развитие сельского хозяйства, освоение новых земель, ввод в действие новых мощностей, освоение капитальных вложений, повышение рентабельности производства, реализацию вопросов по постановки ведомственного контроля. В феврале 1956 г. после XX съезда КПСС образовалась новая организационная форма управления в экономических административных районах — Советы народного хозяйства (Совнархозы) с контрольной функцией.

В мае 1956 г. «в целях усиления контроля за соблюдением финансовой дисциплины предприятиями, учреждениями и организациями, за правильным и экономным расходованием ими бюджетных и собственных средств и дальнейшего расширения прав республиканских органов по контролю за исполнением государственного бюджета СССР Совет Министров Союза ССР передает местные органы Контрольно-ревизионного управления Министерства финансов СССР в ведение министерств финансов союзных республик и образует в составе министерств финансов союзных республик Контрольно-ревизионные управления»<sup>54</sup>.

В этот период выделяется трехуровневая система государственного контроля (общегосударственный, республиканский, местный).

В августе 1957 г. Президиум Верховного Совета СССР в целях исполнения и контроля решений правительства создал Комиссию советского контроля.

Впоследствии комиссия советского контроля была преобразована в Комитет партийно-государственного контроля. Отличительной особенностью партийно-государственного контроля был производственно-отраслевой принцип с непосред-

<sup>53</sup> Егорова Е.М., Балашова Н.Н. Указ. соч. С. 25.

<sup>54</sup> Постановление Совмина СССР от 03.05.1956 г. № 583 «О передаче местных органов Контрольно-ревизионного управления Министерства финансов СССР в ведение министерств финансов союзных республик» (вместе с «Положением о Контрольно-ревизионном управлении Министерства финансов СССР»).

ственными проверками деятельности аппарата государственного управления. Партийно-государственный контроль внес большой вклад в укрепление и подъем экономики<sup>55</sup>.

По мнению И.Б. Лагутина, «организация финансового (бюджетного) контроля в СССР по сравнению с сегодняшним днем отличалась именно хозяйственным контролем в период организации советской экономики»<sup>56</sup>.

XXVI съезд КПСС (1981) имел большое значение «для дальнейшего развития финансового контроля, заключающееся в совершенствовании контрольно-ревизионной работы, повышении роли народного контроля, бухгалтерского учета и ведомственного контроля в обеспечении государственной дисциплины, сохранности социалистической собственности и соблюдения режима экономии, плановой и финансовой дисциплины»<sup>57</sup>.

Этапным событием в деле финансового контроля стало развитие ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности министерств, ведомств, объединений, предприятий, организаций и учреждений и разработка положения о ведомственном контроле<sup>58</sup>. Интересно заметить, что одной из задач контрольно-ревизионных подразделений признается обеспечение эффективности использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов.

В октябре 1989 г. Минфин СССР приступил к разработке концепции реорганизации финансового контроля в стране, предусматривающей создание сети аудиторских организаций для проведения ревизий и проверок предприятий, и организаций различных организационно-правовых форм, и видов деятельности. Практическую подготовительную работу возглавляло КРУ союзного Минфина. 1992 г. ознаменовался новой экономической ситуацией, изменением принципов государственного управления и образованием Контрольно-бюджетного комитета РФ. На него возлагалась основная функция контроля за соблюдением законности и повышением эффективности расходования бюджетных источников.

---

<sup>55</sup> Андреев А.Г., Никольский Д.В. Изменения в деятельности органов государственного финансового контроля в 1951–1965 годах. [www.ach.gov.ru/about/history/in-1951-1991-years](http://www.ach.gov.ru/about/history/in-1951-1991-years) (дата обращения 14.11.2015 г.).

<sup>56</sup> Лагутин И.Б. Указ. соч. С. 129.

<sup>57</sup> Материалы XXVI съезд КПСС. М., 1981.

<sup>58</sup> Постановление Совета Министров СССР от 02.04.1981 г. «О мерах по улучшению контрольно-ревизионной работы в министерствах, ведомствах и других органах управления».

Контрольно-бюджетный комитет был ликвидирован в 1995 г. в связи созданием независимого органа государственного финансового контроля, подотчетного Федеральному Собранию РФ — Счетной палаты РФ.

В 1998 г. постановлением Правительства РФ<sup>59</sup> утверждено положение о контрольно-ревизионных управлениях Министерства финансов РФ в субъектах РФ. И только в 2004 г. в рамках административной реформы Указом Президента РФ<sup>60</sup> образована новая структура — Федеральная служба финансово-бюджетного надзора.

В 2016 г. Указом Президента<sup>61</sup> в целях оптимизации бюджетных расходов полномочия службы финансово-бюджетного надзора переданы Федеральному казначейству, Федеральной таможенной службе, Федеральной налоговой службе.

В настоящее время становление бюджетного контроля приобретает большое значение в свете реформирования государственного сектора.

Можно с уверенностью утверждать и соглашаться с рядом авторов<sup>62</sup>, что бюджетный контроль развивался, развивается и проходит все стадии своего становления вместе с развитием российского государства, где основной целью контроля является эффективное использование бюджетных средств.

Подводя итог, можно определить этапы становления и развития бюджетного контроля, а также образование новых организационных элементов системы контроля за эффективностью использования бюджетных средств в истории Российского государства (табл. 1.3).

В анализе этапов становления организационных элементов системы контроля выявлены особенности развития бюджетного контроля в России, показаны механизмы контроля за законностью и эффективностью использования бюджетных средств с целью учета изученного опыта при построении новой системы бюджетного контроля, которая прошла значительные изменения от контроля по системе генеральной отчетности до контроля документального.

---

<sup>59</sup> Постановление Правительства РФ от 06.08.1998 г. № 888 «О территориальных контрольно-ревизионных органах Министерства финансов Российской Федерации».

<sup>60</sup> Указ Президента РФ от 09.03.2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти».

<sup>61</sup> Указ Президента РФ от 02.02.2016 г. № 41 «О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере».

<sup>62</sup> Осминина В.А. Указ. соч.; Болтинова О.В. Проблемы развития бюджетного контроля в Российской Федерации // Финансовое право. 2011. № 7. С. 10.

Таблица 1.3 — Этапы образования организационных элементов системы контроля за законностью и эффективностью использования бюджетных средств

| Этапы становления бюджетного контроля | Образование нового организационного элемента системы организации бюджетного контроля                                                                                                                                                                                                                                | Имеет ли место задача контроля за законностью и эффективностью использования бюджетных средств |
|---------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1654 г.                               | <b>Приказы счетных дел</b> — контрольно-ревизионное учреждение по надзору за доходами и расходами бюджета                                                                                                                                                                                                           | Не имеет                                                                                       |
| 1701 г.                               | <b>Ближняя канцелярия</b> — контрольное учреждение за всеми финансовыми учреждениями посредством проведения ревизии приходно-расходных книг. С 1711–1714 гг. действовал Сенат как высшее финансово-контрольное учреждение. С 1714–1718 гг. продолжает функционировать Ближняя канцелярия                            | Не имеет                                                                                       |
| 1719 г.                               | <b>Ревизионная коллегия</b> — высшее финансово-ревизионное учреждение, подотчетна Сенату, деятельность направлена на ревизию по отраслевым ведомствам.                                                                                                                                                              | Не имеет                                                                                       |
| 1722 г.                               | <b>Ревизионная контора</b> — несамостоятельное учреждение, включенное в состав канцелярии Сената, с обязанностью ведения счетов, надзора за доходами и расходами государственного бюджета, проверкой отчетности об исполнении доходной и расходной части бюджета                                                    | Не имеет                                                                                       |
| 1726 г.                               | <b>Ревизионная контора</b> — самостоятельное наблюдательное контрольное учреждение с обязанностью представления отчета о проведенных ревизиях Верховному тайному совету                                                                                                                                             | Не имеет                                                                                       |
| 1733 г.                               | <b>Ревизион-коллегия</b> — высшее государственное ревизионное учреждение с обязанностью своевременного проведения ревизии доходов и расходов части бюджета                                                                                                                                                          | Не имеет                                                                                       |
| 1775 г.                               | <b>Казенные палаты</b> — контрольное учреждение, состоящее из двух департаментов Камер- и Ревизион-коллегии, для представления государственному казначею ведомости о доходах и расходах и проводить ревизию отчетности                                                                                              | Не имеет                                                                                       |
| 1781 г.                               | <b>Государственная экспедиция счетов</b> — контрольно-ревизионное учреждение с целью проведения «свидетельства» счетов, проверок за поступлением доходов, распределением расходов по назначению, обоснованностью расходов при формировании поставок, целевым расходованием средств                                  | Обоснованность расходов при формировании поставок, при выдаче денежных средств                 |
| 1811 г.                               | <b>Главное управление ревизии государственных счетов</b> — самостоятельное контрольное учреждение, нацеленное на ревизию и надзор доходов и расходов казенных средств.                                                                                                                                              | Обоснованность расходов при выдаче денежных средств                                            |
| 1836 г.                               | <b>Государственный контроль</b> — высшее контрольное учреждение, призванное вести наблюдение правильности движения капиталов посредством ревизии генеральных отчетов; проверки книг и счетов; составления особых соображений о выгоды или невыгоды операций                                                         | Анализ выгоды и невыгоды бюджетных операций                                                    |
| 1866 г.                               | <b>Контрольные палаты</b> — независимые контрольные учреждения с обязанностью периодического проведения предварительной, фактической и последующей документальной ревизии (проверки)                                                                                                                                | Проверяется степень выгоды хозяйственных операций                                              |
| 1881 г.                               | <b>Контрольные учреждения</b> — независимое учреждение с обязанностью проведения предварительной и фактической проверки денежных и материальных капиталов                                                                                                                                                           | Анализ произведенных экстраординарных сумм                                                     |
| 1892 г.                               | <b>Учреждение государственного контроля</b> — независимое контрольное учреждение, составляющее отдельную часть государственного управления, чья деятельность направлена на законность, правильность финансово-хозяйственной деятельности учреждений, а также эффективность произведенных ими хозяйственных операций | Проверяется эффективность хозяйственных операций                                               |
| 1917 г.                               | <b>Контрольное управление</b> — независимое контрольное учреждение, нацеленное на постоянный предварительный и фактический контроль финансово-хозяйственной деятельности учреждений                                                                                                                                 | Не имеет                                                                                       |

| Этапы становления бюджетного контроля | Образование нового организационного элемента системы организации бюджетного контроля                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Имеет ли место задача контроля за законностью и эффективностью использования бюджетных средств                                   |
|---------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1918 г.                               | <b>Народный комиссариат Государственного контроля</b> — независимое контрольное учреждение, имеющее задачей на отраслевой предварительный и фактический контроль национализированных крупных промышленных предприятий, общественных организаций, заводов, фабрик, домовых комитетов, районных дум и т.д.                                                                                                                                                                                                                                                              | Не имеет                                                                                                                         |
| 1920 г.                               | <b>Народный Комиссариат Рабоче-Крестьянской Инспекции РСФСР</b> — независимое контрольное учреждение, нацеленное на фактические ревизии в виде обследований экономических субъектов, проверки материальных ценностей на постоянной или единовременной основе. В 1923 г. преобразовано в <b>Народный Комиссариат РКИ ЦИК СССР</b> . В ноябре 1926 г. структура РКИ реорганизована в групповую структуру управления с детализацией 28 групп                                                                                                                             | Образована научная организация труда                                                                                             |
| 1928 г.                               | <b>Народный комиссариат РКИ ЦИК СССР</b> — финансовое учреждение с обязанностями централизованного планирования и координирования контрольно-обследовательской работы различных ведомств СССР                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Проверка эффективности работы бюрократических ведомств и внедрение новшеств во всех отраслях                                     |
| 1934 г.                               | <b>Комиссия партийного и советского контроля</b> — финансово-контрольные учреждения, нацеленные на контрольно-обследовательскую работу различных ведомств                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Контроль за правильным и экономным использованием средств                                                                        |
| 1937 г.                               | <b>Контрольно-Ревизионное Управление Народного Комиссариата Финансов Союза ССР</b> — финансово-контрольное учреждение с обязанностью проводить обследования и ревизии деятельности бюджетных учреждений и хозяйственных органов по расходованию ими средств, отпускаемых по государственному и местным бюджетам                                                                                                                                                                                                                                                       | Соблюдение сметно-бюджетной дисциплины и установленных норм осуществления режима экономии, и выявления бесхозяйственных расходов |
| 1956 г.                               | <b>Советы народного хозяйства</b> с контрольной функцией. <b>В 1957 г.</b> — <b>Комиссия советского контроля</b> в целях исполнения и контроля решений правительства. <b>1962 г.</b> — <b>Комитет партийно-государственного контроля</b> с производственно-отраслевым принципом и непосредственными проверками деятельности аппарата государственного управления                                                                                                                                                                                                      | Контроль за правильным и экономным расходованием бюджетных и внебюджетных средств                                                |
| 1981 г.                               | <b>Контрольно-Ревизионное Управление</b> — контрольное учреждение, обеспечивающее ведомственный контроль за целевым и эффективным использованием материальных, финансовых и трудовых ресурсов, сохранностью денежных средств и материальных ценностей. <b>1989 г.</b> — создание сети аудиторских организаций. <b>1992 г.</b> — <b>Контрольно-бюджетный комитет</b> с основной функцией контроля за соблюдением законности и повышением эффективности расходования бюджетных источников                                                                               | Эффективность использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов                                                         |
| 1995 г.                               | <b>Счетная палата Российской Федерации</b> — орган внешнего государственного аудита (контроля)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Принципы законности, эффективности, объективности, независимости, открытости и гласности                                         |
| 1998 г.                               | Контрольно-ревизионное управление Министерства финансов РФ.<br><b>В 2004 г.</b> образована структура — <b>Федеральная служба финансово-бюджетного надзора</b> — контрольное учреждение с функциями по контролю и надзору в бюджетно-финансовой сфере осуществляется посредством плановых и внеплановых проверок.<br><b>В 2016 г.</b> полномочия <b>Федеральной службы финансово-бюджетного надзора</b> переданы <b>Федеральному Казначейству, Федеральной таможенной службе, Федеральной налоговой службе</b> вследствие реорганизации контрольно-надзорной структуры | Проверка правомерности и эффективности использования бюджетных средств                                                           |

Источник: составлено автором.

В настоящее время реформирование системы бюджетного контроля непосредственно связана с реализацией бюджетной реформы в Российской Федерации, направленной на становление процессов и развития контроля и анализа использования бюджетных средств (табл. 1.4).

Таблица 1.4 — Историко-логические этапы бюджетной реформы в Российской Федерации

| Этапы    | Период                       | Направление процесса бюджетной реформы                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|----------|------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| I этап   | 1990–2003 гг.                | Реформирование, конкретизация и обеспечение внешнего контроля процесса исполнения бюджета, установление контроля за обязательствами бюджетных учреждений; разработка и введение отчетности об исполнении бюджета участниками бюджетного процесса; оценка эффективности бюджетных расходов, завершение перевода всех получателей на казначейскую систему                                                                                                                                                                                                                                       |
| II этап  | 2004–2007 гг.                | Установление полномочий публично-правовых образований, определяющих порядок исполнения расходных обязательств, положено начало реструктуризации бюджетного сектора                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| III этап | 2008–2009 гг.                | Интеграция бюджетной классификации в бюджетный учет; введение понятия денежных обязательств (принимаемых обязательств); внедрение среднесрочного бюджетного планирования; применение программных целевых методов планирования; разработка процедур составления и рассмотрения, анализа бюджета; внедрение мониторинга качества финансового управления                                                                                                                                                                                                                                         |
| IV этап  | 2010–2011 гг.                | Усовершенствование практики бюджетирования, ориентированного на результат; развитие системы внутреннего контроля и внутреннего аудита участниками бюджетного процесса; изменение механизмов государственного (муниципального) финансового контроля; реструктуризация (оптимизация) бюджетной сети; изменение источников финансового обеспечения государственных и муниципальных учреждений                                                                                                                                                                                                    |
| V этап   | 2011–2012 гг.                | Повышение долгосрочной сбалансированности и устойчивости бюджетной системы Российской Федерации; совершенствование разграничения полномочий; формирования в структуре государственных (муниципальных) программ бюджетов бюджетной системы Российской Федерации; повышение эффективности функций государственного (муниципального) управления; повышение эффективности исполнения государственного задания по реализации государственных услуг; реформирование системы бюджетных платежей; развитие информационной системы управления государственными финансами; развитие контрактной системы |
| VI этап  | 2013–2016 гг.                | Завершение процесса внедрения программно-целевых методов управления в бюджетный процесс; упорядочена структура управления финансовыми ресурсами публично-правовых образований; разработан механизм проверки повышения качества финансового менеджмента в государственном секторе. Совершенствование программно-целевого бюджетирования (оценка эффективности государственных программ)                                                                                                                                                                                                        |
| VII этап | С 2017 г. по настоящее время | Создание системы администрирования, построенной на единой методологической основе. Совершенствование системы предоставления прямых субсидии. Внедрение в бюджетный процесс налоговых и неналоговых расходов, создание системы оценки эффективности этих расходов. Снижение государственного участия в экономике и повышение его эффективности. Совершенствование предоставления межбюджетных трансфертов (консолидация субсидий, минимизация количества межбюджетных трансфертов)                                                                                                             |

Источник: составлено автором.

*Первый этап бюджетной реформы связан с периодом 1990-х — начала 2000-х гг., когда в бюджетной сфере Российской Федерации были заложены основы бюджетной системы и бюджетного процесса; создания процесса исполнения бюджета с предоставлением отчета об исполнении бюджета; введения казначейского исполнения бюджета; внедрения процедуры санкционирования расходов, от-*

крытия единого счета бюджета; создания реестра участников бюджетного процесса; внедрения контроля обязательств; введения контроля и дачи заключения со стороны Счетной палаты на отчет об исполнении бюджета.

По мнению Т.Г. Нестеренко российского деятеля, заместителя Министра финансов Российской Федерации<sup>63</sup>, «проблемы данного этапа лежат в основе бюджетных правоотношений, а именно, в полномочиях публично-правовых образований. Отсутствие четкого разграничения этих полномочий приводило, во-первых, к тому, что Российская Федерация принимала большое количество законов, порождающих расходные обязательства, исполнять которые приходилось субъектам и муниципалитетам. Во-вторых, как следствие первого, образовался значительный объем расходных обязательств, не обеспеченных финансовыми ресурсами, причем граждане не могли понять, кто же, в конечном счете, должен им осуществлять те или иные выплаты, платить пособия, возмещать расходы по некоторым видам услуг и т.д. Все это привело к тому, что, в-третьих, возникло огромное количество судебных исков к казне Российской Федерации за неисполнение принятых законов».

*Второй этап реформы бюджета* начинается с 2004 г., с принятия изменений в бюджетном законодательстве: введено определение публично-правовых образований (Российская Федерация, субъекты РФ, муниципалитеты); разработан порядок исполнения расходных обязательств; разграничены полномочия между ними; введено понятие «принятие обязательств»; представлены разъяснения по вопросам финансового обеспечения публично-правовых образований в виде расходных обязательств. В результате утверждены условия формирования бюджетных расходов, определяющие: «Формирование расходов бюджетов всех уровней осуществляется в соответствии с расходными обязательствами, обусловленными установленным законодательством РФ разграничением полномочий между органами государственной власти и органами местного самоуправления»<sup>64</sup>.

В период *третьего этапа реформы* началось совершенствование системы бухгалтерского учета, предполагающего метод начисления; новый подход к плану

<sup>63</sup> Стенограмма от 17.02.2010 г. Выступление заместителя Министра финансов Российской Федерации Т.Г. Нестеренко на расширенном заседании Коллегии Федерального казначейства.

<sup>64</sup> Ст. 65 БК РФ.

счетов бухгалтерского (бюджетного) учета; разработку стандартов учета и отчетности; развитие системы внутреннего контроля и аудита.

*Реформирование бюджетного процесса на рассматриваемом этапе осуществлялось по следующим направлениям:*

- интеграция бюджетной классификации в структуру счета бюджетного учета, что обеспечивает управленческий учет затрат по программной деятельности;
- введение видов обязательств принимаемых и действующих, что дает четкое планирование бюджетных ассигнований;
- внедрение в организацию бюджетного процесса процедур оценки эффективности использования бюджетных средств, что связано с применением программно-целевых методов бюджетного планирования.

В Концепции реформирования бюджетного процесса по поводу реформирования бюджетного учета отмечено, что «необходимым условием переориентации бюджетного процесса на достижение конечных результатов является приведение структуры и содержания бюджетной классификации Российской Федерации и бюджетного учета в соответствие с целями и задачами осуществляемых реформ»<sup>65</sup>.

Еще раз необходимо подчеркнуть, что бюджетная реформа предполагает переход от управления затратами к управлению результатами. Результатом деятельности государства, по замыслу авторов реформы, должна является чистая стоимость активов, и этим объективно диктуется сближение стандартов бюджетного учета и отчетности со стандартами, которые действуют в коммерческом секторе экономики. Иначе говоря, новая система бюджетного учета призвана создавать основу для оценки всех активов и обязательств по каждому учреждению, муниципальному образованию, субъекту РФ и России в целом.

Следовательно, реформирование бюджетной классификации и бюджетного учета должно стать аналитическим инструментом для прозрачности и надежности исполнения бюджетного процесса в части переориентации бюджетов на достиже-

---

<sup>65</sup> Постановление Правительства РФ от 22.05.2004 г. № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» (вместе с «Концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах», «Планом мероприятий по реализации Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах»).



ние конечных результатов; приведения в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности общественного сектора (далее — МСФО ОС); соответствия структуры функциональной классификации расходов с основными функциями органов власти.

Более того, переход на метод начислений позволит оценивать результат использования средств бюджета; рассчитывать себестоимость производимых бюджетных услуг; администрировать доходы и расходы бюджета, расширить состав бюджетной отчетности. Преимущество метода начислений заключается в том, что он позволит сформировать результат финансовой деятельности государства, т.е. определить прирост благосостояния в бюджетной сфере.

Результат деятельности признается балансовой величиной и представляет разницу между совокупными активами и обязательствами институциональной единицы, входящей в состав сектора государственного управления, имеющей право владеть активами, признавать обязательства, осуществлять собственную экономическую деятельность и нести ответственность за ее результаты, иметь экономические взаимоотношения с другими структурами<sup>66</sup>. Внедрение метода начислений в бюджетный учет государственного сектора управления является одним из важнейших нововведений бюджетной реформы России.

Классификация операций сектора государственного управления (далее — КОСГУ) позволила системно обобщить и систематизировать финансовые операции, совершаемые бюджетными учреждениями, финансовыми органами и органами казначейства. КОСГУ структурирована на доходы и расходы, операции с нефинансовыми финансовыми активами и обязательствами с целью разработки стандарта по ведению управленческого учета в государственном секторе.

Новая методика бухгалтерского (бюджетного) учета трансформировала учет в секторе государственного управления:

— введены понятия текущих доходов, расходов, кассовых и фактических доходов, кассовых поступлений и кассовых выбытий;

---

<sup>66</sup> Врублевская О.В., Николаева В.А., Попова М.И. Развитие бюджетно-учетных технологий в государственном секторе. СПб.: Изд-во СПб ГУЭФ, 2007. 143. С. 93–95.

- введено понятие администратора доходов и расходов;
- упразднено понятие мемориальных ордеров и введено понятие журналов операций;
- изменен и расширен порядок учета нефинансовых активов. Вместо начисления износа на основные средств стала начисляться амортизация, определен порядок учета произведенных и нематериальных активов;
- из объектов бухгалтерского учета исключены малоценные предметы, которые переведены в состав основных средств;
- изменен порядок финансирования бюджетных учреждений;
- упразднено понятие активно-пассивных счетов. Все счета взаиморасчетов разделены на только активные и только пассивные;
- введен бухгалтерский учет санкционирования расходов бюджета (лимитов, ассигнований, обязательств).

Таким образом, учет действительно становится одним из важнейших элементов управления, в частности — контроля за состоянием, поступлением и выбытием активов казны государства<sup>67</sup>.

Поставленные задачи были реализованы в концепциях реформирования бюджетного процесса<sup>68</sup>:

- введены в действие нормативно-правовые акты, регламентирующие введение бюджетного учета, составление бюджетной отчетности;
- разработана и введена новая бюджетная классификация;
- законодательно введены бюджетно-правовые термины и понятия, являющиеся основополагающими для формирования бюджетных правоотношений и призваны предотвратить возможные противоречия в толковании бюджетного законодательства и применение норм БК РФ на практике;
- осуществляется переход на кассовое обслуживание исполнения бюджета;

---

<sup>67</sup> Там же.

<sup>68</sup> Постановление Правительства РФ от 22.05.2004 г. № 249; Распоряжение Правительства РФ от 03.04.2006 г. № 467-р «О Концепции повышения эффективности межбюджетных отношений и качества управления государственными и муниципальными финансами в 2006–2008 гг. и плане мероприятий по ее реализации».

- осуществляется поэтапное внедрение инструментов бюджетирования, ориентированного на результаты, в части перехода в органах исполнительной власти к управлению по результатам;
- проводится инвентаризация обязательств федерального бюджета;
- совершенствуется система государственного управления, которая должна быть ориентирована на результат.

*Четвертый этап реализации бюджетной реформы* направлен на исполнение программы по повышению эффективности бюджетных расходов<sup>69</sup> в части формирования системы финансового менеджмента в бюджетном процессе; совершенствования структуры и механизмов государственного финансового контроля; разработки новых документов по планированию и исполнению бюджета; развития системы внутреннего контроля и аудита участников бюджетного процесса; реструктуризации (оптимизации) бюджетной сети; перехода к исполнению государственных (муниципальных) заданий. Реструктуризация бюджетной сети<sup>70</sup> направлена на реформирование правового положения, видов финансового обеспечения, имущественных вопросов, казначейского обслуживания, ведения бухгалтерского (бюджетного) учета и составления отчетности определенных типов учреждений: казенных, бюджетных и автономных.

*Пятый этап бюджетной реформы* направлен на реализацию Концепции долгосрочного социально-экономического развития РФ<sup>71</sup> определяющих задачи по интеграции стратегического и бюджетного планирования в процесс долгосрочного развития страны при одновременном формировании государственных программ; повышение качества оказываемых бюджетных услуг и расширение перечня государственных (муниципальных) услуг; децентрализации полномочий публично-правовых образований. Основные направления и достижения развития бюджетной системы Российской Федерации в рамках Программы по повышению эффективности бюджетных расходов состоят в повышении долгосрочной сбалансированности

<sup>69</sup> Распоряжение Правительства РФ от 30.06.2010 г. № 1101-р «Об утверждении Программы Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года».

<sup>70</sup> Федеральный закон от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений».

<sup>71</sup> Распоряжение Правительства РФ от 30.06.2010 г. № 1101-р.

и устойчивости бюджетной системы Российской Федерации; совершенствовании разграничения полномочий; реализации государственных программ Российской Федерации; оптимизации исполнения функций государственного управления; повышении эффективности исполнения бюджетных услуг; усовершенствовании порядка государственного (муниципального) финансового контроля; формировании комплексной федеральной контрактной системы; изменении порядка бюджетных платежей; развитии информационной системы управления государственными финансами.

*Шестой этап бюджетной реформы* основан на реализации Программы повышения эффективности управления общественными финансами<sup>72</sup> и определяет основные направления действий публично-правовых образований.

Следует отметить, что остаются нерешенными проблемы в ходе реализации Программы повышения эффективности бюджетных расходов: отсутствие целостной системы стратегического планирования; противоречия нормативно-методического подхода к формированию долгосрочного бюджетного планирования; нормативно не закрепленные формы оказания и финансового обеспечения бюджетных услуг; отсутствие правовых норм ответственности за неэффективное использование бюджетных средств; отсутствие действенных инструментов финансового менеджмента в бюджетном процессе. Основная часть указанных недостатков связана с процессом завершения формирования нормативно-правовой базы регулирования бюджетных правоотношений. Тем не менее, сложилась целостная картина тех мероприятий, которые уже реализованы по Программе повышения эффективности, причем основная часть включена в одну из государственных программ<sup>73</sup>.

*К основным мероприятиям по реализации Программы повышения эффективности бюджетных расходов можно отнести следующее:*

---

<sup>72</sup>Распоряжение Правительства РФ от 30.12.2013 г. № 2593-р «Об утверждении Программы повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года», Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 28.06.2012 г. «О бюджетной политике в 2013–2015 гг.».

<sup>73</sup>Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 г. № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»».

— разработаны критерии и методика оценки эффективности использования бюджетных средств с организованной работой по вопросам оптимизации и повышения бюджетных расходов для органов исполнительной власти;

— разработан порядок функционирования системы внутреннего финансового контроля и финансового аудита для главного распорядителя бюджетных средств (ГРБС);

— разработана методика финансового контроля, осуществляемого на всех стадиях закупочного процесса;

— разработаны процедуры сокращения дебиторской задолженности и подход к оптимизации расходования бюджетных средств (введены механизм казначейского сопровождения; правила предоставления межбюджетных трансфертов под документально подтвержденную фактическую потребность; процесс перераспределения бюджетных ассигнований по объектам капитального строительства в отсутствие проектно-сметной документации; изменен подход к нормированию государственных закупок; внесены изменения в учет бюджетных обязательств, направленные на снижение рисков неоплаты или несвоевременной оплаты заключаемых контрактов);

— создан инструментарий по повышению эффективности бюджетных инвестиций (введен запрет на предоставление господдержки иностранным компаниям и компаниям, находящимся в офшорных юрисдикциях; изменен порядок осуществления капвложений за рубежом в целях снижения стоимости строительства и сокращения объемов незавершенного строительства; разработаны требования о перечислении госкорпорациям и госкомпаниям части доходов от инвестирования временно свободных средств);

— унифицирована информация, формируемая при планировании и исполнении бюджетов (подготовлен справочник кодов целей по субсидиям, предоставленным бюджетным и автономным учреждениям на цели, не связанные с выполнением государственного задания);

— разработана процедура повышения эффективности управления остатками средств бюджета (отменяется требование об обязательном возврате средств учре-

ждения последней датой финансового года; вводится ограничение авансовых платежей при заключении бюджетным и автономным учреждениями договоров о поставке товаров, работ, услуг; определены правила возврата части субсидии в объеме невыполнения государственного задания).

В 2016 г. были достигнуты результаты в сфере повышения эффективности предоставления межбюджетных субсидий. Так, стали действовать правила<sup>74</sup> возврата средств в бюджет в случае нарушения обязательств по достижению показателей эффективности использования субсидий, изменен порядок подтверждения потребности в текущем финансовом году остатков субсидий.

В работе в области совершенствования программно-целевого бюджетирования и повышения эффективности бюджетных средств были достигнуты следующие результаты: установлена обязательность направления в Государственную Думу годового отчета о ходе исполнения и оценки эффективности государственной программы в случае ее досрочного прекращения; уточнены процедуры предоставления субсидий из бюджета; обязанность отражения в материалах к государственной программе информации о расходах с участием государственных корпораций, крупных публичных акционерных обществ<sup>75</sup>.

Итак, первые итоги оценки эффективности использования бюджетных средств можно рассмотреть на результатах финансового менеджмента главных распорядителей бюджетных средств. Финансовый менеджмент проводится с целью анализа и оценки совокупности мероприятий, обеспечивающих эффективность использования бюджетных средств. Показатель средней итоговой оценки качества финансового менеджмента по ГРБС в 2015 г. составил 62,9 баллов по 100-балльной шкале против 67,1 балла в 2014 г.<sup>76</sup> (рис. 1.1).

По данным динамики оценок качества финансового менеджмента, текущий уровень оценки не показывает высокую эффективность управления бюджетными расходами ГРБС по причине сокращения показателей практически по всем компонентам.

<sup>74</sup> Постановление Правительства РФ от 30.09.2014 г. № 999 «О формировании, предоставлении и распределении субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации».

<sup>75</sup> <http://minfin.ru/ru/performance/budget/policy/> (дата обращения 20.12.2016 г.).

<sup>76</sup> [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=114200](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=114200) (дата обращения 20.12.2016 г.).



Рисунок 1.1 — Динамика оценок качества финансового менеджмента по компонентам

Источник: составлено автором на основе<sup>77</sup>.

Так, в 2015 г. снизился на 28% по сравнению с 2014 г. показатель мониторинга качества среднесрочного финансового планирования, включающий: удельный объем внесенных положительных изменений по использованию бюджетных ассигнований; показатель, характеризующий своевременность представления главными администраторами документов в Минфин России; показатель, характеризующий качество подготовки главными администраторами бюджетных средств обоснований бюджетных ассигнований, показатель «Востребованность бюджетных ассигнований». Динамика оценки качества финансового менеджмента ГРБС дает возможность сделать вывод, что слабое место в оценке эффективности использования бюджетных средств остается на этапе планирования.

Председатель Счетной палаты РФ Т.А. Голикова на парламентских слушаниях сказала: «Оценка эффективности во многом зависит от качества бюджетного

<sup>77</sup> Доклад «Об основных направлениях повышения эффективности расходов федерального бюджета». Минфин РФ. 2015 г. [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=64840](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=64840) (дата обращения 06.08.2016 г.)

планирования. В преддверии формирования федерального бюджета основными инструментами повышения эффективности бюджетных расходов должны стать инвентаризация обязательств, анализ эффективности расходов на всех стадиях бюджетного процесса и учет его результатов для будущих бюджетных циклов. Однако существует проблема — формальное и слабо увязанное с бюджетным процессом применение таких инструментов. Например, обоснования бюджетных ассигнований рассматриваются Минфином как основа для принятия решений о финансировании мероприятий и направлений деятельности госорганов, а также для оценки эффективности расходов. Нами выявлены методологические и технические недостатки, свидетельствующие о формальном отношении к формированию обоснований со стороны ведомств. Значительная часть форм обоснований предусматривает лишь только определение его объемов, без указания количественных и качественных показателей деятельности»<sup>78</sup>.

Помимо недостаточного качества финансового менеджмента остаются актуальными проблемы и с находящимся у органов исполнительной власти инструментарием по управлению бюджетными средствами. В частности, справедлива критика в адрес качества обоснования государственных программ, низкой степени расходов, управляемых на основе проектных принципов; сохраняется резерв для повышения эффективности в процессах планирования и осуществления государственных закупок, и инвестиций.

Но несмотря на проблемы и недостатки в оценке эффективности использования бюджетных средств Российская Федерация имеет достаточно высокие текущие позиции в международных рейтингах по оценке качества управления бюджетными средствами: «10-е место по Индексу открытости бюджета, рассчитываемому Международным бюджетным партнерством, 3-е место по Индексу среднесрочного бюджетного планирования, 5-е место по Индексу бюджетирования, ориентированного на результат, рассчитываемому по методологии ОЭСР, 49-е место по качеству

---

<sup>78</sup> Выступление Председателя Счетной палаты РФ Т.А. Голиковой на парламентских слушаниях по теме «Основные направления повышения эффективности расходов федерального бюджета: реальность и перспективы». <http://audit.gov.ru/structure/golikova-tatyana-alekseevna/speeches/22143/1> (дата обращения 08.08.2015 г.)



налогового администрирования в рейтинге *Doing-Business*. По заключению Международного валютного фонда, подготовленному в 2014 г., бюджетная отчетность и бюджетная практика Российской Федерации соответствуют мировым стандартам»<sup>79</sup>. Проведенное исследование позволило систематизировать основные задачи по повышению эффективности использования бюджетных средств и обобщить перспективы развития инструментария для их решения (табл. 1.6).

Таблица 1.6 — Проектные задачи и инструментарий повышения эффективности использования бюджетных средств

| Задачи                                                                               | Инструментарий                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Повышение качества предоставления бюджетных услуг                                    | Переход и формирование единого норматива на финансовое обеспечение государственной услуги.<br>Формирование нормативно-правовых документов по оказанию государственных услуг негосударственными организациями.<br>Совершенствование нормативно-правовых документов по оказанию государственных услуг в отношении не участников бюджетного процесса и механизмов «кассового» обеспечения осуществляемых ими операций.<br>Контроль за взаимосвязью государственных заданий с приоритетными направлениями государственных программ, в рамках которых осуществляется организация оказания государственных услуг (выполнения работ)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Повышение эффективности закупочной деятельности                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Обеспечение общественного контроля за эффективностью использования бюджетных средств |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Совершенствование методологии планирования и исполнения бюджетов по расходам         | Обеспечение и развитие методологии бюджетного планирования на основании расходных обязательств ППО и программно-целевых методов бюджетирования.<br>Обеспечение и развитие методологии контрактной системы и механизмов осуществления бюджетных инвестиций.<br>Обеспечение и развитие методологии принятия и учета бюджетных и денежных обязательств в виде разработки методологии учета бюджетных обязательств ПБС <sup>80</sup> , предусматривающей однократность ввода информации, необходимой для постановки на учет бюджетных обязательств, включения сведений о государственных контрактах в реестр контрактов, сведений о соглашениях на предоставление субсидий из федерального бюджета в реестр соглашений; разработка методологии «электронного» санкционирования.<br>Обеспечение и развитие методологии кассового обслуживания исполнения бюджетов бюджетной системы                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Обеспечение и развитие методологии бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности    | Формирование национальных стандартов бухгалтерского (бюджетного) учета<br>Обеспечение и развитие методологии бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности при осуществлении отдельных категорий учетных операций.<br>Формирование бюджетной методологии: при централизации функций бюджетного учета в центрах компетенции (ФК); в условиях включения ФК в состав прямых участников платежной системы Банка России.<br>Сближение состава информации финансовой отчетности о государственных финансах с международными стандартами (СНС, СГФ, IPSAS) в части уточнения границ и состава институциональных единиц сектора государственного управления и государственного сектора; уточнения понятия «организации государственного сектора», вопросов регулирования порядка разработки стандартов учета по сектору государственного управления; идентификация институциональных единиц в соответствии с международной классификацией институциональных единиц, относящихся к государственному сектору в соответствии с СНС–2008 <sup>81</sup> ; определение общих требований по организации, порядку составления отчетности по статистике государственных финансов в Российской Федерации (СГФ РФ), а также институционального охвата указанной отчетности; определение состава и периодичности формирования и представления отчетности по СГФ РФ |

<sup>79</sup> Доклад «Об основных направлениях повышения эффективности расходов федерального бюджета»

<sup>80</sup> ПБС – получатель бюджетных средств.

<sup>81</sup> СНС–2008 – система национальных счетов.

| Задачи                                                                                                        | Инструментарий                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Обеспечение и развитие методологии по доходам и источникам финансирования дефицита бюджетов бюджетной системы | Обеспечение и развитие методологии администрирования доходов бюджетов бюджетной системы, методологическое формирование методик прогнозирования поступлений доходов и источников финансирования дефицита бюджета.<br>Методологическое обеспечение формирования Реестра источников доходов бюджетов бюджетной системы; функционирования государственной информационной системы о государственных и муниципальных платежах (ГИС ГМП)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Развитие системы внутреннего финансового контроля государственного сектора                                    | Развитие системы внутреннего контроля и аудита государственных органов Российской Федерации; расширение перечня объектов финансового контроля; смещение акцентов с последующего на предварительный контроль; переход к риск-ориентированному подходу в планировании и осуществление контрольной деятельности; введение стандартов осуществления внутреннего контроля; внедрение классификатора нарушений<br>Повышение эффективности и качества оценки финансового менеджмента ГРБС (организация мониторинга на систематичной и регулярной основе)<br>Повышение эффективности работы органов внутреннего контроля и разработка методологии по осуществлению внутреннего финансового контроля                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Совершенствование систем кассового обслуживания и казначейского исполнения бюджетов бюджетной системы         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Совершенствование методики применения бюджетной классификации РФ                                              | Определение окончательного формата бюджетной классификации в целях программно-целевого бюджетирования (изменение структуры кодов доходов, расходов и источников финансирования бюджетов), гармонизация со структурой государственной программы РФ.<br>Изменение порядка применения классификации КОСГУ при организации и исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, ее гармонизация с международными стандартами статистики государственных финансов и требованиям СНС.<br>Создание инструментов формирования и ведения бюджетной классификации в составе механизмов ведения единых реестров доходов, расходов и источников финансирования бюджетов; методологическое обеспечение субъектов РФ и местных бюджетов в части применения единых для бюджетной системы Российской Федерации классификаций.<br>Разработка требований к кодированию госпрограмм, методологическое регулирование применения бюджетной классификации при формировании и исполнении федерального бюджета.<br>Установление порядка ведения в информационных системах Минфина России справочников кодов бюджетной классификации Российской Федерации.<br>Изменение порядка применения КОСГУ при организации бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.<br>Разработка КОСГУ, соответствующей международным стандартам статистики государственных финансов и требованиям СНС.<br>Утверждение порядка применения КОСГУ в соответствии с СГФ и СНС |

Источник: составлено автором на основе <sup>82</sup>.

Таким образом, в результате проведенного исследования разработана типологизация процессов становления и развития контроля и анализа эффективности использования бюджетных средств, определены задачи и инструментарий по эффективности использования бюджетных средств: обоснованы направления в развитии методологии бухгалтерского (бюджетного) учета, совершенствования процедур внешнего и внутреннего финансового контроля, сближения состава информации бухгалтерской (финансовой) отчетности с международными стандартами финансовой отчетности общественного сектора, повышения операционной эффективности бюджета.

<sup>82</sup> Доклад «Об основных направлениях повышения эффективности расходов федерального бюджета». Минфин РФ. 2015 г. [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=64840](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=64840) (дата обращения 06.08.2016 г.)

## 1.2. Проблемы учета использования источников финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений как основа для разработки контрольных процедур

Реформирование государственных (муниципальных) учреждений<sup>83</sup>, являющихся основной институциональной единицей сектора государственного управления, в настоящее время сохраняет свою актуальность, так как эффективность использования бюджетных средств и система финансового обеспечения подвергаются на сегодняшний день справедливой критике, более того: реформа бюджетной сети пока не дала ожидаемых результатов.

Поскольку сохраняются низкие ключевые параметры качества государственных услуг; расходы бюджета не соответствуют расходным обязательствам публично-правовых образований; число казенных учреждений, финансирование которых осуществляется на основании бюджетной сметы, остается высоким; образуются остатки субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания<sup>84</sup> на счетах ГМУ в конце финансового года.

Это считается не только невыполнением показателей задания, но и неэффективным использованием учреждением предоставленных субсидий. Также медленно повышается экономическая самостоятельность учреждений, слабо развивается внебюджетная деятельность, бюджетные средства остаются основным источником финансового обеспечения, существуют проблемы в организации учета источников финансирования<sup>85</sup>. Рассмотрим правовой статус государственных (муниципальных) учреждений. Так, единое регулирование статуса всех типов учреждений определено в Гражданском кодексе РФ<sup>86</sup>.

На рис. 1.2 представлена в систематизированном виде структура юридических лиц в соответствии с действующим законодательством РФ. Комментируя систему юридических лиц в российском законодательстве, отметим, что наряду с делением на коммерческие и некоммерческие организации юридические лица подразделяются на *корпоративные и унитарные*<sup>87</sup>.

<sup>83</sup> Федеральный закон от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ.

<sup>84</sup> Государственное (муниципальное) задание – по тексту будем применять «задание»

<sup>85</sup> На региональном уровне доля казенных учреждений варьирует, например, от 4% в Татарстане до 92% Кабардино-Балкарской Республике (Доклад «Об основных направлениях повышения эффективности расходов федерального бюджета»).

<sup>86</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ.

<sup>87</sup> Ст. 65.1 ГК РФ.



Рисунок 1.2 — Структура юридических лиц в российском законодательстве  
 Источник: составлено автором на основе<sup>88</sup>.

Данная классификация юридических лиц основывается на критерии права членства ее учредителей в организации. Так, к корпоративным отнесены организации с правом членства учредителей, к унитарным — без такового.

К числу *некоммерческих корпораций* отнесены потребительские кооперативы, общественные организации, ассоциации (союзы), товарищества собственников недвижимости, казачьи общества, общины коренных малочисленных народов Российской Федерации, адвокатские палаты; адвокатские образования (являющиеся юридическими лицами), а *некоммерческими унитарными организациями* названы фонды, учреждения, автономные некоммерческие организации, религиозные организации и публично-правовые компании. Перечень корпоративных и унитарных организаций в ГК РФ является исчерпывающим. Важно, что и унитарные, и корпоративные организации, в свою очередь, подразделяются на коммерческие и

<sup>88</sup> Там же.

некоммерческие; отличие их прослеживается не только в цели деятельности, но и в правах их участников, в органах управления, в порядке создания. Таким образом, сохранение сложившихся организационно-правовых форм юридических лиц наряду с делением их на унитарные и корпоративные, коммерческие и некоммерческие позволяет урегулировать общие элементы их правового статуса внутри каждой группы. На рис. 1.3 представлена классификация некоммерческих унитарных организаций, в состав которых входят государственные и муниципальные учреждения.

|                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|---------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Фонд                                                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>Унитарная некоммерческая организация, не имеющая членства, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов и преследующая благотворительные, культурные, образовательные или иные социальные, общественно полезные цели.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Государственное (муниципальное) учреждение, государственная академия наук | <ul style="list-style-type: none"> <li>Унитарная некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Частное учреждение                                                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>Некоммерческая организация, созданная собственником (гражданином или юридическим лицом) для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Автономная некоммерческая организация                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>Унитарная некоммерческая организация, не имеющая членства и созданная на основе имущественных взносов граждан и (или) юридических лиц в целях предоставления услуг в сферах образования, здравоохранения, культуры, науки и иных сферах некоммерческой деятельности.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Религиозная организация                                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Добровольное объединение постоянно и на законных основаниях проживающих на территории РФ граждан РФ или иных лиц, образованное ими в целях совместного исповедания и распространения веры и зарегистрированное в установленном законом порядке в качестве юридического лица (местная религиозная организация), объединение этих организаций (централизованная религиозная организация), а также созданная указанным объединением в соответствии с законом о свободе совести и о религиозных объединениях в целях совместного исповедания и распространения веры организация и (или) созданный указанным объединением руководящий или координирующий орган.</li> </ul> |
| Публично-правовая компания                                                | <ul style="list-style-type: none"> <li>Унитарная некоммерческая организация, осуществляющая свою деятельность в интересах государства и общества, наделенная публично-правовыми функциями и полномочиями, созданная РФ.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

Рисунок 1.3 — Организационно-правовые формы некоммерческих унитарных организаций  
 Источник: составлено автором на основе<sup>89</sup>.

Отметим, что на основании гражданского законодательства «учреждением признается унитарная некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера»<sup>90</sup>. В соответствии с п. 1 ст. 9.1 Федерального закона «О некоммерческих организациях»<sup>91</sup> ГМУ признаются учреждения, созданные публично-правовым образованием.

<sup>89</sup> Ст. 123.17–127 ГК РФ.

<sup>90</sup> Ст. 123.21 ГК РФ.

<sup>91</sup> Федеральный закон от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

По мнению Г.Т. Гафуровой, «государственные (муниципальные) учреждения — это организации, создаваемые собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера и финансируемые им полностью или частично»<sup>92</sup>.

Л.П. Иванова, В.В. Магуськин констатируют, что «государственные (муниципальные) учреждения — важный субъект производственных и финансово-экономических отношений при любой системе хозяйствования и в любой модели государства. Они призваны обеспечивать удовлетворение целого ряда общественно значимых потребностей, таких как образование, здравоохранение, научные исследования, социальная защита, культура, государственное управление и др.»<sup>93</sup>

Следовательно, ГМУ имеют два основных критерия отличия, они создаются публично-правовым образованием для выполнения функций некоммерческого характера. Согласно гражданскому законодательству виды учреждений подразделяются на частные, государственные, муниципальные. Отличительная особенность заключается в органе, создавшем учреждение. Государственные (муниципальные) учреждение создается публично-правовым образованием.

Статьей 123.22 ГК РФ устанавливается деление государственных (муниципальных) учреждений на три типа — казенные (далее — КУ), бюджетные (далее — БУ) и автономные (далее — АУ) (рис. 1.4).

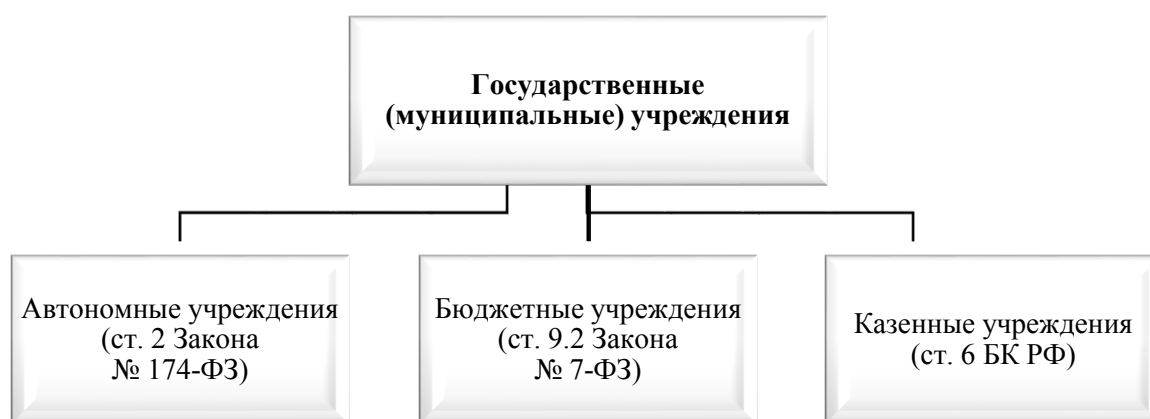


Рисунок 1.4 — Классификация типов государственных и муниципальных учреждений  
Источник: составлено автором.

<sup>92</sup> Гафурова Г.Т. Финансы государственных (муниципальных) учреждений: Казань: Познание, 2015. С. 24.

<sup>93</sup> Иванова Л.П., Магуськин В.В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности в системе управления государственным (муниципальным) учреждением. Чебоксары: Новое время, 2011. С. 7.

Из рис. 1.4 видно, что единого нормативно-правового регулирования типов государственных (муниципальных) учреждений нет, поэтому представляется целесообразным раскрыть понятийный аппарат типов учреждений в разрезе указанных правовых актов.

Так, понятие казенного учреждения закреплено в ст. 6 БК РФ, где «казенное учреждение — государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы».

«Бюджетным учреждением признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий соответственно органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах»<sup>94</sup>. Понятие автономного учреждения определено Федеральным законом «Об автономных учреждениях»<sup>95</sup>, где «автономным учреждением признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами».

---

<sup>94</sup> Федеральный закон от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»

<sup>95</sup> Федеральный закон от 03.11.2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях».

На 1 января 2017 г. в общей структуре государственных и муниципальных учреждений количество образованных бюджетных учреждений, действующих на территории РФ, занимает большую долю — 64,4%, тогда как казенные учреждения — 25%, а автономные — лишь 10,5%.

Представленная на рис. 1.5 динамика количества государственных (муниципальных) учреждений за период 2012–2017 гг.<sup>96</sup> свидетельствует о том, что основную часть учреждений составляют бюджетные, в то время как на автономные приходится наименьшая доля.

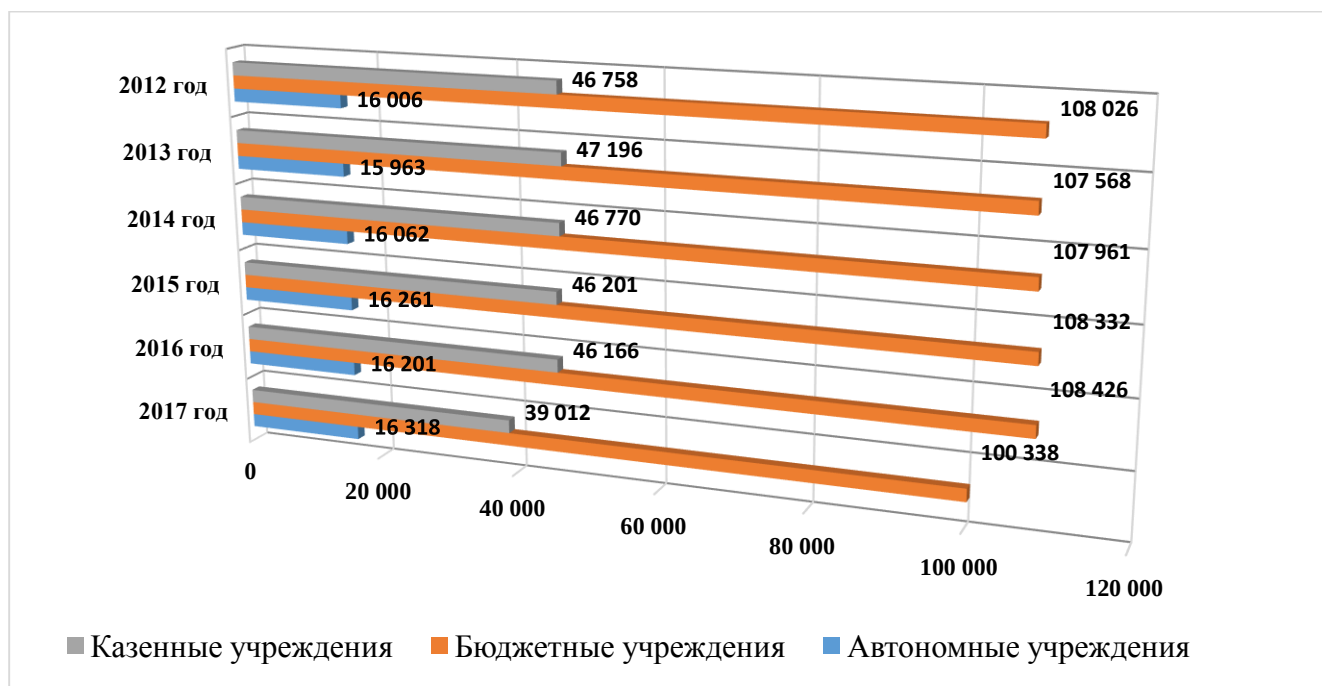


Рисунок 1.5 — Динамика количества государственных и муниципальных учреждений за период 2012–2017 гг.

Источник: составлено автором на основе<sup>97</sup>

Более того, казенные учреждения с 2012 г. изменяют свой тип на бюджетные учреждения, т.е. появляется тенденция смены типа учреждений, что выступает положительным фактором в повышении финансовой самостоятельности учреждений. В 2017 г. в связи с реорганизационными мероприятиями сократилось количество государственных (муниципальных) учреждений на 15 125, или на 8,86%, в основном — казенных учреждений на 15,5%.

<sup>96</sup> Реформирование государственных (муниципальных) учреждений началось с 2012 г.

<sup>97</sup> <http://bus.gov.ru/pub/agency/27155> (дата обращения 15.02.2017 г.)



Приведем основные отличия в правовом статусе автономных, бюджетных и казенных учреждений в свете изменений бюджетного, гражданского законодательства и ряда нормативно-правовых актов, регулирующих деятельность ГМУ, в табл. 1.7.

Таблица 1.7 — Сравнительные характеристики типов государственных (муниципальных) учреждений

| Основные характеристики                                                            | Содержание и нормативно-правовое регулирование                                                                                                                                                                                                                                        | Наличие для каждого типа учреждения |    |    |
|------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|----|----|
|                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                       | АУ                                  | БУ | КУ |
| Основной нормативный документ, устанавливающий порядок функционирования учреждения | ФЗ «Об автономных учреждениях» <sup>98</sup>                                                                                                                                                                                                                                          | +                                   | —  | —  |
|                                                                                    | ФЗ «О некоммерческих организациях» <sup>99</sup>                                                                                                                                                                                                                                      | —                                   | +  | —  |
|                                                                                    | Бюджетный кодекс РФ                                                                                                                                                                                                                                                                   | —                                   | —  | +  |
| Отношение к бюджетному процессу                                                    | Наличие зависимости от типа учреждения (не являются участниками бюджетного процесса, являются участниками бюджетного процесса) (п.1 ст.152 БК РФ)                                                                                                                                     | —                                   | —  | +  |
| Финансовое обеспечение                                                             | Осуществляется за счет бюджетного финансирования на основе бюджетной сметы <sup>100</sup> (                                                                                                                                                                                           | —                                   | —  | +  |
|                                                                                    | В виде субсидии в соответствии с государственным (муниципальным) заданием, планом ФХД <sup>101</sup>                                                                                                                                                                                  | +                                   | +  | —  |
| Обязанность формирования и выполнения государственного (муниципального) задания    | Формируется в соответствии с решением публично-правового образования <sup>102</sup>                                                                                                                                                                                                   | +                                   | +  | +  |
| Уменьшение объема финансового обеспечения                                          | Возможно в части изменения условий заключенных государственных (муниципальных) контрактов (п. 6 ст. 161 БК РФ)                                                                                                                                                                        | —                                   | —  | +  |
|                                                                                    | Возможно при условии изменения государственного (муниципального) задания (например, изменение объемных показателей) (ст. 9.2 № 7-ФЗ)                                                                                                                                                  | +                                   | +  | —  |
| Право осуществлять деятельность, приносящую доход                                  | Учреждение вправе осуществлять приносящую доходы деятельность при условии, если эта деятельность соответствует целям создания учреждения и указана в его учредительных документах. Доходами, полученными от этой деятельности, учреждения распоряжаются самостоятельно <sup>103</sup> | +                                   | +  | —  |
|                                                                                    | Учреждение может осуществлять приносящую доходы деятельность, при условии если это указано в учредительных документах, при этом доходы поступают в бюджет (ст. 161 БК РФ, ст. 298 ГК РФ)                                                                                              | —                                   | —  | +  |
| Полномочия по исполнению расходных обязательств публично-правового образования     | Предусмотрены полномочия по исполнению расходных обязательств публично-правового образования перед физическим лицом <sup>104</sup>                                                                                                                                                    | +                                   | +  | —  |
|                                                                                    | Предусмотрены полномочия по исполнению расходных обязательств публично-правового образования перед физическим, юридическим лицом (ст. 6, ст. 161 БК РФ)                                                                                                                               | —                                   | —  | +  |
| Возможность распоряжения имуществом                                                | Учреждение не имеет права распоряжаться НИ, ОЦДИ без согласия собственника, ИДИ <sup>105</sup> вправе распоряжаться самостоятельно <sup>106</sup>                                                                                                                                     | +                                   | +  | —  |
|                                                                                    | Учреждение не вправе распоряжаться имуществом без согласия собственника имущества (ст. 298 ГК РФ)                                                                                                                                                                                     | —                                   | —  | +  |
| Открытие и ведение лицевых счетов                                                  | Учет операций осуществляется через лицевые счета в органе Федерального казначейства, финансовом органе, в кредитной организации для осуществления валютных операций <sup>107</sup>                                                                                                    | —                                   | +  | +  |
|                                                                                    | Учет операций осуществляется через лицевые счета в органе Федерального казначейства, финансовом органе, также через счета, открываемые в кредитных организациях (ст. 2 Закона № 174-ФЗ)                                                                                               | +                                   | —  | —  |

<sup>98</sup> Закон от 03.11.2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях»

<sup>99</sup> Закон от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»

<sup>100</sup> Источники финансового обеспечения: 1 — бюджетные средства, 3 — средства, во временном распоряжении) (п. 2 ст. 161 БК РФ)

<sup>101</sup> Источники финансового обеспечения: 1 — бюджетные средства, 2 — деятельность приносящая доход, 3 — средства временного распоряжения, 4 — субсидия на выполнение задания, 5 — субсидия на иные цели, 6 — субсидия на капитальные вложения, 7 — средства по ОМС (ст. 78.1, ст. 78.2 БК РФ, ст. 30 Закона № 83-ФЗ, ст. 2, ст. 4 Закона № 174-ФЗ, ст. 9.2 Закона № 7-ФЗ)

<sup>102</sup> п. 2 ст. 4 Закона № 174-ФЗ, п. 3 ст. 9.2 Закона № 7-ФЗ

<sup>103</sup> ст. 50, ст. 298 ГК РФ, ст. 4 Закона № 174-ФЗ, ст. 9.2 Закона № 7-ФЗ

<sup>104</sup> ст. 9.2 Закона № 7-ФЗ, ст. 2 Закона № 174-ФЗ

<sup>105</sup> НИ — недвижимое имущество, ОЦДИ — особо ценное движимое имущество, ИДИ — иное движимое имущество

<sup>106</sup> ст. 298 ГК РФ, ст. 9.2 Закона № 7-ФЗ, ст. 3 Закона № 174-ФЗ

<sup>107</sup> ст. 161, ст. 220.1 БК РФ, ст. 3, ст. 9.2 Закона № 7-ФЗ, ст. 30 Закона № 83-ФЗ

| Основные характеристики                                        | Содержание и нормативно-правовое регулирование                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Наличие для каждого типа учреждения |    |    |
|----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|----|----|
|                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | АУ                                  | БУ | КУ |
| Государственные (муниципальные) закупки                        | Осуществление закупочной деятельности производится по Федеральным законам № 223-ФЗ <sup>108</sup> и № 44-ФЗ <sup>109</sup> .                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | +                                   | +  | —  |
|                                                                | Осуществление закупочной деятельности производится по Закону о контрактной системе <sup>110</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | —                                   | —  | +  |
| Право учреждений выступать учредителями других юридических лиц | Выступает учредителем или участником некоммерческих и коммерческих организаций <sup>111</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | +                                   | —  | —  |
|                                                                | Учреждение может быть учредителем только некоммерческой организации. Учредителем коммерческой организации (хозяйственных обществ) учреждение может быть только в случае, если это предусмотрено законом (ст. 24 Закона № 7-ФЗ)                                                                                                                                                                                                         | —                                   | +  | —  |
|                                                                | Учреждение не имеет право выступать учредителем (участником) юридических лиц (ст. 24 Закона № 7-ФЗ)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | —                                   | —  | +  |
| Получение (предоставление) кредитов (займов)                   | Учреждения вправе получать банковские кредиты, дивиденды, приобретать акции                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | +                                   | —  | —  |
|                                                                | Учреждения не имеют права приобретать ценные бумаги, получать кредиты (займы), размещать денежные средства на депозитах в кредитных организациях <sup>112</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                        | —                                   | +  | +  |
| Ответственность учреждения по возникшим обязательствам         | Отвечает недвижимым и движимым имуществом, находящимся на праве оперативного управления, за исключением НИ и ОЦДИ <sup>113</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | +                                   | —  | —  |
|                                                                | Отвечает недвижимым и движимым имуществом, находящимся на праве оперативного управления, за исключением ОЦДИ и НИ независимо от источника приобретения (ст. 23.22 ГК РФ)                                                                                                                                                                                                                                                               | —                                   | +  | —  |
|                                                                | Ответственность несет денежными средствами, находящимися в распоряжении учреждения (ст. 123.22 ГК РФ, ст. 161 БК РФ)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | —                                   | —  | +  |
| Публичность деятельности                                       | Необходимо ежегодно размещать в информационно-телекоммуникационной сети Интернет на официальном сайте информацию о деятельности учреждения: учредительные документы; свидетельство о государственной регистрации; решение учредителя о создании учреждения, о назначении руководителя учреждения; план ФХД <sup>114</sup> ; годовую бухгалтерскую отчетность; государственное задание; отчет о результатах деятельности <sup>115</sup> | +                                   | +  | +  |
| Опубликование отчетности в средствах массовой информации       | Ежегодно обязано опубликовывать отчеты о своей деятельности и об использовании закрепленного за ним имущества в средствах массовой информации (ст. 2 Закона № 174-ФЗ)                                                                                                                                                                                                                                                                  | +                                   | —  | —  |
|                                                                | Не является обязательным                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | —                                   | +  | +  |
| Аудиторское заключение о достоверности отчетности              | Вопросы о проведении аудита годовой бухгалтерской отчетности рассматривает наблюдательный совет учреждения (ст. 11 № 174-ФЗ)                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | +                                   | —  | —  |
|                                                                | Не требуется (ст. 5 Закона № 307-ФЗ <sup>116</sup> )                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | —                                   | +  | +  |
| Ведение бухгалтерского учета                                   | Применяют приказ Минфина России. № 157н <sup>117</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | +                                   | +  | +  |
| Организация учета                                              | Приказ Минфина России № 183н <sup>118</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | +                                   | —  | —  |
|                                                                | Приказ Минфина России № 174н <sup>119</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | —                                   | +  | —  |
|                                                                | Приказ Минфина России № 162н <sup>120</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | —                                   | —  | +  |

Источник: составлено автором.

<sup>108</sup> Федеральный закон от 18.07.2011 г. № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц».

<sup>109</sup> Федеральный закон от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд».

<sup>110</sup> Там же.

<sup>111</sup> п. 6 ст. 3 Закона № 174-ФЗ, письмо Минфина России от 30.04.15 г. № 02-01-10/25454

<sup>112</sup> ст. 161 БК РФ, ст. 9.2 Закона № 7-ФЗ

<sup>113</sup> НИ – недвижимое имущество, ОЦДИ – особо ценное движимое имущество на основании ст. 123.22 ГК РФ, ст. 2 Закона № 174-ФЗ

<sup>114</sup> ФХД — финансово-хозяйственная деятельность.

<sup>115</sup> ст. 32 Закона № 7-ФЗ, ст. 2 Закона № 174-ФЗ

<sup>116</sup> Федеральный закон от 30.12. 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

<sup>117</sup> Приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению».

<sup>118</sup> Приказ Минфина России от 23.12.2010 г. № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению»

<sup>119</sup> Приказ Минфина России от 16.12.2010 г. № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению»

<sup>120</sup> Приказ Минфина России от 06.12.2010 г. № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению»

Направление деятельности исследуемых учреждений различно, так казенные учреждения исполняют государственную функцию, бюджетные и автономные учреждения оказывают бюджетные услуги (выполняют работы).

Порядок финансового обеспечения ГМУ также различен в зависимости от их типа: финансирование казенного учреждения осуществляется на основании бюджетной сметы в форме получения лимитов бюджетных обязательств. Финансовое обеспечение бюджетных, автономных учреждений формируется на основании государственного (муниципального) задания<sup>121</sup> (задание) в форме субсидий. Кроме того, бюджетные и автономные учреждения могут получать субсидии на иные цели, капитальные вложения и также исполнять публичные обязательства от имени учредителя, исполняя при этом лимиты бюджетных обязательств<sup>122</sup>. Казенные учреждения могут формировать задания согласно бюджетного законодательства<sup>123</sup>.

Отметим, что от формирования надежной, качественной системы учетной информации зависят эффективное управление бюджетными средствами, правильность выводов и степень обоснованности принимаемых решений о формировании источников финансового обеспечения. Система информации может считаться качественной, если она отражает реальную экономическую ситуацию, достаточна для принятия управленческих решений, понятна, правдива, уместна, своевременна и сопоставима за различные периоды времени.

«В силу того, что бухгалтерский учет предоставляет информацию о характере использованных ресурсов и потенциально может выявить неизвестные прежде факты, он потенциально может повлиять на распределение властных полномочий и на организацию в целом»<sup>124</sup>.

Следовательно, определим проблемные участки бухгалтерского (бюджетного) учета источников финансового обеспечения которые будут выступать основой для разработки контрольных процедур по объектам бухгалтерского наблюдения ГМУ. Так, поступление субсидии на выполнение задания отражается по

<sup>121</sup> Государственное (муниципальное) задание - задание

<sup>122</sup> П. 1, 4 ст. 78.1, ст. 78.2, п. 1 ст. 79 БК РФ; п. 3.13 ст. 2, п. 4 ст. 4 Закона № 174-ФЗ; п. 5, 6 ст. 9.2 Закона № 7-ФЗ; п. 9 Порядка, утв. постановлением Правительства РФ от 02.08.2010 г. № 590; п. 9 Приказа Минфина России от 28.07.2010 г. № 81н; Постановление Правительства РФ № 640 от 26.06.2015 г.

<sup>123</sup> П.3, 4 ст. 69.2 БК РФ

<sup>124</sup> Glenn J.J. Public Sector Financial Control and Accounting. Blackwell, 1993.

КОСГУ 130 «Доходы от оказания платных услуг»<sup>125</sup> с использованием счета бухгалтерского учета 420500000 «Расчеты по доходам» по коду вида финансового обеспечения (далее — КФО) — 4 «Субсидии на выполнение задания»<sup>126</sup>. При этом особенности начисления субсидии на выполнение задания заключаются в следующем: если соглашение подписано в год, предшествующий получению субсидии, необходимо учитывать их как доходы будущих периодов. В доходах текущего года субсидия отражается по условиям заключенного соглашения между учредителем и ГМУ. Если соглашение подписано в том же году, в котором выделяют субсидию, следует учитывать в доходах текущего года. Начисление отражается при наступлении даты предоставления субсидии по условиям соглашения<sup>127</sup>.

В случае если учредитель перечислил субсидию на выполнение задания не в полном объеме, она отражается как дебиторская задолженность на счете 420531000 «Расчеты с плательщиками доходов от оказания платных работ, услуг»<sup>128</sup>.

Если учреждение полностью выполнило задание, то не использованные в текущем году остатки субсидии используют в следующем году в соответствии с планом финансово-хозяйственной деятельности. При этом уменьшить размер субсидии на очередной год на сумму остатков субсидии учредитель не вправе. Когда учреждение не достигло всех показателей задания, часть субсидии возвращается в бюджет, при этом используется счет 430305830 «Уменьшение кредиторской задолженности по прочим платежам в бюджет». В этом случае можно заимствовать средства от деятельности, приносящей доход<sup>129</sup>.

Если в текущем году объем задания сократили и субсидию уменьшили на основании дополнительного соглашения, то при этом необходимо сделать сторнирующие записи: уменьшить доход от получения субсидии на задание методом «красное сторно» при возврате средств в бюджет.

В корреспонденции бухгалтерских счетов по учету субсидии на выполнение задания есть недостатки, заключающиеся в использовании КОСГУ 130 «Доходы от

<sup>125</sup> Приказ Минфина России от 01.07.2013 г. № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации РФ».

<sup>126</sup> П. 21, 197 Приказа Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н

<sup>127</sup> Письмо Минфина России от 01.04.2016 г. № 02-06-07/19436.

<sup>128</sup> Письмо Минфина России от 28.04.2015 г. № 02-05-10/24457.

<sup>129</sup> П. 3.15 ст. 2 Закона от 03.11.2006 г. № 174-ФЗ; п. 17 ст. 30 Закона от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ.

оказания платных услуг», и отражение субсидии на счете 440110130 «Доходы от оказания платных услуг» как доходы от оказания платных услуг, что не соответствует источнику финансового обеспечения. Предлагается обобщение учетной информации о поступлении субсидии на выполнение задания отражать по КОСГУ 180 «Прочие доходы» с использованием счета 440110180 «Прочие доходы», что достоверно раскроет информацию о финансово-хозяйственной операции.

Отметим, что остаются вопросы по корректировке задания и пересчету размера субсидии на его выполнение. Так, существуют различные способы действия при выявлении изменений объема субсидии: при изменении показателей объема в задании необходимо произвести корректировку размера субсидии на основе нормативных затрат либо сохранить показатели объема в задании и размер субсидии, но при этом произвести перерасчет нормативных затрат. Изменение нормативных затрат при сохранении показателей объема и размера субсидии необходимо выполнять в случае выявления отклонений в середине финансового года. Перерасчет показателей нормативных затрат, влекущий за собой изменение объема субсидии, возможен в случае перевыполнения показателей задания. Предлагаемый вариант состоит в сохранении в текущем году показателей объема задания, а использовании полученных измененных данных, при условии изменения задания, — при определении размера субсидии в следующем году.

Государственные (муниципальные) учреждения при самостоятельном расходовании субсидии на исполнение задания не ограничены правом строгого соответствия направлений и норм расходов, учитываемых при расчете годового объема субсидии<sup>130</sup>. Если осуществлены незапланированные расходы, то необходимо провести уточнение плана ФХД и провести расходы за счет экономии средств субсидии<sup>131</sup>. В ряде случаев не запланированные расходы, приводящие к существенному снижению показателей выполнения задания, недопустимы<sup>132</sup>. Учредитель в соглашении о предоставлении субсидии на выполнение задания может ставить условия

<sup>130</sup> Приказ Минфина России от 28.07.2010 № 81н; письма Минфина России от 29.01.2013 № 02-13-06/293, от 14.04.2016 № 02-01-11/21556, от 29.04.2016 № 02-03-06/25186.

<sup>131</sup> Письма Минфина России от 31.12.2014 г. № 02-01-11/69294, от 30.12.2014 г. № 02-07-10/69030, от 24.06.2013 г. № 02-13-10/23799, от 28.06.2013 г. № 02-13-11/24924, от 07.08.2012 г. № 02-03-06/3073, от 09.08.2012 г. № 02-13-06/3106.

<sup>132</sup> Письмо Минфина России от 13.12.2013 г. № 02-01-011/54916.

выполнения (перевыполнения) задания, однако при этом увеличивать размер субсидии не требуется. Уменьшение годового объема субсидий на выполнение задания с соответствующим изменением самих заданий осуществляется по результатам анализа отчетов об исполнении заданий за определенный период. Основания уменьшения в течение года объема субсидии могут быть предусмотрены соглашением о ее предоставлении. Следовательно, основными критериями при определении целевого характера расходов средств субсидии на выполнение задания признаются направление расходов на выполнение задания и соблюдение порядка предоставления субсидии.

Представим на рис. 1.6 виды использования средств субсидии на выполнение задания, имеющих нецелевую направленность.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Расходование средств на выплату заработной платы работникам, трудовая функция которых не связана с выполнением государственного (муниципального) задания, а также на иные цели, не связанные с выполнением задания                                                                                             |
| Отсутствие документального подтверждения наличия экономии средств субсидии на выполнение задания на момент осуществления расходов                                                                                                                                                                              |
| Отсутствие раздельного учета кассовых и фактических расходов по видам деятельности в разрезе каждой оказываемой услуги (выполняемой работы)                                                                                                                                                                    |
| Отсутствие раздельного учета расходов по содержанию имущества, используемого в приносящей доход деятельности. Расходы по их содержанию целесообразно распределять между субсидией на выполнение задания и приносящей доход деятельностью на основании экономически обоснованных показателей (учетная политика) |
| Временное отвлечение средств субсидии на осуществление расходов, связанных с приносящей доход деятельностью                                                                                                                                                                                                    |
| Оплата за счет субсидии текущего года кредиторской задолженности прошлых лет, образовавшейся в рамках деятельности по выполнению задания                                                                                                                                                                       |

Рисунок 1.6 — Классификация нецелевого использования субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания

Источник: составлено автором.

Отметим, что в настоящее время контролирующим органам очень сложно доказать природу *нецелевого использования субсидии* на выполнение задания, по причине того, что на основании п. 2 ст. 15 ГК РФ необходимо установить наличие ущерба, приводящего к дополнительным расходам бюджета. Это сложно, так как сумма субсидии зависит от нормативных показателей задания, и нецелевое расходование этих средств не влечет увеличения размера субсидии. Таким образом,

чтобы данные действия были правомерны, необходимо в соглашении о предоставлении субсидии предусмотреть условие о перечислении сумм нецелевых расходов в доход бюджета.

Условия предоставления и порядок определения объема субсидий на иные цели устанавливаются публично-правовым образованием<sup>133</sup>. В бухгалтерском учете субсидии на иные цели учитываются на счете 020500000 «Расчеты по доходам» по КФО — 5 «Субсидии на иные цели»<sup>134</sup>. Возврат в доход бюджета неиспользованных субсидий на иные цели отражается по статье КОСГУ 180 «Прочие доходы» со знаком «минус». Особенности использования субсидии на иные цели заключаются в следующем: бюджетные учреждения не имеют права оплачивать и восстанавливать расходы по использованию субсидии на иные цели из других источников финансового обеспечения. При этом автономные учреждения имеют на это право<sup>135</sup>.

В случае когда средства на иные цели использованы не по целевому назначению, они подлежат возврату в бюджет на основании акта проверки с помощью заимствования средств из других источников (за счет внебюджетных источников или средств субсидии по выполнению задания). Заимствование средств отражается через счет 030406000 «Расчеты с прочими кредиторами» только внутри одного лицевого счета по одному из источников финансового обеспечения. В корреспонденции счетов по учету возврата в бюджет части целевой субсидии, использованной не по целевому назначению, основным недостатком считается начисление дохода на дату утверждения отчета об использовании субсидии на иные цели, что противоречит утвержденным правилам ведения учета<sup>136</sup>, согласно которым «бухгалтерский учет ведется методом начисления, согласно которому результаты операций признаются по факту их совершения, независимо от того, когда получены или выплачены денежные средства (или их эквиваленты) при расчетах, связанных с осуществлением указанных операций».

<sup>133</sup> П. 1 ст. 78.1 Бюджетного кодекса РФ.

<sup>134</sup> П. 21, 197 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

<sup>135</sup> Письмо Минфина России от 21.08.2014 г. № 02-03-10/41846; п. 24.1 приказа Минфина России от 16.07.2010 г. № 72н.

<sup>136</sup> П. 3 приказа Минфина РФ от 01.12.2010 г. № 157н

Бюджетным и автономным учреждениям могут передать полномочия органа исполнительной власти по исполнению публично-нормативных обязательств<sup>137</sup>. Финансовое обеспечение этих полномочий доводится в порядке, установленном публично-правовым образованием в соответствии с установленным законодательством<sup>138</sup>. Операции по исполнению публично-нормативных обязательств перед физическими лицами учреждение осуществляет через лицевой счет по переданным полномочиям получателя бюджетных средств (ПБС)<sup>139</sup>. В части операций по исполнению публично-нормативных обязательств перед физическими лицами бюджетные и автономные учреждения обязаны вести учет и формировать бюджетную отчетность по КФО — 1 «Деятельность, осуществляемая за счет средств бюджета»<sup>140</sup>. Полученные лимиты бюджетных обязательств отражаются на счете 150105000 «Полученные лимиты бюджетных обязательств» независимо от типа учреждения<sup>141</sup>.

Бюджетные субсидии на капитальные вложения доводятся ГМУ публично-правовым образованием на основании порядка, утвержденного бюджетным законодательством<sup>142</sup>.

Если рассматривать порядок предоставления бюджетных инвестиций, то в этом случае учредитель передает учреждениям свои полномочия государственного заказчика по заключению, исполнению от имени публично-правового образования контрактов на строительство, реконструкцию или приобретение объекта государственной собственности.

В рамках переданных полномочий государственного заказчика бюджетные и автономные учреждения должны вести учет и формировать бюджетную отчетность по КФО — 1, при этом код КОСГУ в санкционировании не участвует, хотя если в бюджетной смете расходы детализированы по КОСГУ, то и счета санкционирования необходимо детализировать<sup>143</sup>.

<sup>137</sup> П. 3.12, 3.13 Закона от 03.11.2006 г. № 174-ФЗ; п. 5, 6 ст. 9.2 Закона от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ.

<sup>138</sup> Постановление Правительства РФ от 02.08.2010 г. № 590.

<sup>139</sup> П. 5 ст. 9.2 Закона от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ, п. 8 Правил, утв. постановлением Правительства РФ от 02.08.2010 г. № 590.

<sup>140</sup> П. 12 Правил, утв. постановлением Правительства РФ от 02.08.2010 г. № 590, п. 21 Приказа Минфина РФ от 01.12.2010 г. № 157н.

<sup>141</sup> П. 136 Инструкции, утв. приказом Минфина № 162н.

<sup>142</sup> Ст. 78.2, 79 БК РФ.

<sup>143</sup> Инструкция № 162н; п. 11.1.1 письма Минфина России, Казначейства России от 31.12.2013 г. № 02-02-005/58618, 42-7.4-05/5.1-897.



После завершения исполнения государственного контракта бюджетное учреждение обязано принять к учету сформированные вложения в объекты капитального строительства и отразить показатели расчетов с учредителем в объеме его прав по распоряжению особо ценным имуществом (ОЦИ). Показатель счета 021006000 «Расчеты с учредителем» отражается в объеме прав по распоряжению ОЦИ по балансовой стоимости. Особо ценным имуществом учреждение не отвечает по своим обязательствам, не вправе распоряжаться самостоятельно, и его можно классифицировать в зависимости от типа учреждения. В бюджетных учреждениях недвижимое имущество отражается независимо от источника финансового обеспечения, особо ценное движимое имущество (ОЦДИ) учитывается по КФО 4, а в случае принятия его по КФО 2, 7<sup>144</sup> отражается в учете до полного списания имущества.

В автономных учреждениях недвижимое имущество, учитывается по КФО 4, ОЦДИ — по КФО 4, а в случае принятия его по КФО 2, 7 отражается в учете до полного списания имущества. Изменение показателей на счете расчетов с учредителем осуществляется учреждением не реже одного раза в год при составлении бухгалтерской отчетности или с другой периодичностью, определенной учредителем с использованием счета 040110172 «Доходы текущего финансового года от реализации активов»<sup>145</sup>.

Бюджетным и автономным учреждениям могут выделяться субсидии на капитальные вложения в объекты строительства государственной собственности; приобретение объектов недвижимого имущества в государственную собственность. Полученные субсидии на капитальные вложения учитываются на счете 020500000 «Расчеты по доходам» по КФО — 6 «Субсидии на осуществление капитальных вложений»<sup>146</sup>. В учете по исполнению субсидии на капитальные вложения основным недостатком считается признание дохода от полученной субсидии по кассовому методу, что противоречит утвержденным правилам ведения учета<sup>147</sup>. Ре-

<sup>144</sup> 2 — приносящая доход деятельность; 7 — средства по обязательному медицинскому страхованию.

<sup>145</sup> Письмо Минфина России от 18.09.2012 г. № 02-06-07/3798.

<sup>146</sup> П. 21, 197 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

<sup>147</sup> П. 3 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

шение проблемы заключается в использовании единого подхода к отражению дохода от полученной субсидии независимо от источника финансового обеспечения по методу начисления. При этом подходе учетные процедуры отражают сущность финансово-хозяйственных операций, увеличиваются обоснованность, своевременность, полнота и сопоставимость учетных данных. Учет источников финансового обеспечения по методу начисления покажет полноту финансирования учредителей и выполнения обязательств перед учреждением, а также позволит оценить финансовое положение ГМУ на настоящий момент и изменение его положения. Санкционирование оплаты по источникам финансового обеспечения ГМУ также имеет свои особенности.

Так, федеральные казенные учреждения санкционируют оплату при принятии и исполнении денежного обязательства<sup>148</sup>, а получатели средств регионального и местного бюджетов санкционируют оплату на основании законодательства о контрактной системе в сфере закупок<sup>149</sup>. Бюджетные и автономные учреждения при осуществлении расходов за счет субсидий на выполнение задания санкционируют оплату без подтверждения принятия и исполнения денежных обязательств<sup>150</sup>, а вот по расходам за счет субсидий на иные цели и на капитальные вложения санкционирование оплаты осуществляется после подтверждения принятия и исполнения денежных обязательств по кодам видов расходов и целям предоставления субсидии<sup>151</sup>.

Контроль за деятельностью ГМУ различается по типам учреждений. В отношении казенных учреждений в ходе контрольных действий изучается выполнение требований бюджетного законодательства по исполнению бюджетных смет, ведению бюджетного учета и формированию бюджетной отчетности; документального обоснования принятия и исполнения бюджетных и денежных обязательств; обоснованность документов по закупочной деятельности; выполнение требований к

<sup>148</sup> П. 7, 15 Порядка, утв. приказом Минфина России от 01.09.2008 г. № 87н «О Порядке санкционирования оплаты денежных обязательств получателей средств федерального бюджета и администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета».

<sup>149</sup> П. 5 ст. 219 Бюджетного кодекса РФ.

<sup>150</sup> П. 15 ст. 30 Закона от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ, п. 3.9 ст. 2 Закона от 03.11.2006 г. № 174-ФЗ.

<sup>151</sup> Приказ Минфина России от 16.07.2010 г. № 72н «О санкционировании расходов федеральных государственных учреждений, источником финансового обеспечения которых являются субсидии, полученные в соответствии с абзацем вторым п. 1 ст. 78.1 и п. 1 ст. 78.2 БК РФ».

распоряжению государственным имуществом, находящемся в оперативном управлении, его сохранность и ведение учета. В отношении бюджетных и автономных учреждений в ходе контрольной деятельности изучаются достоверность отчетности о выполнении задания, исполнение плана ФХД, выполнение требований к сохранности и учету имущества, соблюдение требований закона о контрактной системе, достоверность формирования бухгалтерской отчетности.

Подводя итог проведенного анализа существующих проблем объектов учета и контроля ГМУ, можно сделать следующие выводы:

1. Анализ нормативно-правовой базы деятельности ГМУ позволил систематизировать характеристики различных типов ГМУ — казенные, бюджетные и автономные учреждения — с целью выявления особенностей учета источников финансового обеспечения: субсидии на выполнение задания, целевой субсидии, субсидии на капитальные вложения, бюджетной инвестиции.

2. Рассмотрение бухгалтерского учета источников финансового обеспечения бюджетных и автономных учреждений выявило ряд проблем в организации учета. Для устранения выявленных недостатков в учете субсидий разработаны рекомендации по порядку отражения субсидии по выполнению задания по КОСГУ 180 «Прочие доходы» и признания целевой субсидии, субсидии на капитальные вложения по методу начисления, что обеспечит полноту финансирования учредителей и выполнения обязательств перед учреждением, а также позволит оценить финансовое положение ГМУ.

Проанализирована оптимизация ГМУ за периода 2012–2017 гг., сделан вывод, что процесс реформирования количества государственного сектора идет в сторону увеличения бюджетных учреждений (67%) и перевода казенных и автономных учреждений в бюджетные. В настоящее время происходит сокращение числа ГМУ в связи с реорганизационными процессами.

Таким образом, выявленные проблемные участки учета источников финансового обеспечения могут выступать основой для разработки контрольных процедур по объектам бухгалтерского наблюдения ГМУ с целью проверки эффективного использования бюджетных средств.

### 1.3. Концептуальные вопросы оценки эффективности использования бюджетных средств

Любые исследования, направленные на разработку той или иной научной парадигмы рассматривают проблемы понятия эффективности под специфическим углом зрения, так как это зависит от цели конкретного анализа, уровня данного анализа, избранной методологии.

В современной отечественной научной литературе имеются разнообразные подходы к дефиниции «эффективность» (табл. 1.8).

Таблица 1.8 — Современная трактовка дефиниции «эффективность»

| Авторы                                           | Определение                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|--------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева | «Относительный эффект, результативность процесса, операции, проекта, определяемые как отношение эффекта, результата к затратам, расходам, обусловившим, обеспечивающим его получение» <sup>152</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| А.Ю. Гущин                                       | «Эффективность подразумевает под собой достижение целей функционирования той или иной системы, т.е. получение результата, который оценивается путем сопоставления достигнутого состояния с желаемым. Безусловно, что полученный результат (эффект) может быть как позитивным, так и негативным, поэтому эффективность в общем смысле представляет собой отношение полученного результата к затратам на его достижение» <sup>153</sup>                                                                                                                                                                                       |
| Е.В. Охотский                                    | «Эффективность — это результирующая широкого комплекса взаимодействующих факторов, среди которых доминирующее положение занимает субъективный (человеческий) фактор... Процедура сопоставления полученного результата с затратами (в том числе интеллектуальными, личностно-энергетическими, морально-волевыми)» <sup>154</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| М.В. Васильева                                   | «Под эффективностью следует понимать совокупную результативность работы, действий, системы мероприятий, являющихся следствием определенных материальных усилий. Экономическая эффективность характеризуется сравнением результатов с ресурсами, применяемыми для достижения этих результатов. Она раскрывается через такие понятия, как результативность и экономичность» <sup>155</sup>                                                                                                                                                                                                                                    |
| Ю.М. Воронин                                     | «Относительное понятие, выражающееся соотношением результата от какого-либо мероприятия и затрат на его осуществление, и имеющее особенность определяться качественно и количественно» <sup>156</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Л.И. Лопатников                                  | «Эффективность является синонимом полезности — категории, применяемой для характеристики результатов экономических решений или деятельности. Эффективность в данной ипостаси выступает в ряду таких понятий, как «благополучие», «общественная польза». Понятие полезности может быть выражено в виде функции, с одной стороны, от результатов рассматриваемой деятельности в виде продукции, услуг и любых иных благ или форм удовлетворения потребностей, и с другой — от затрат, усилий и т.д. При этом полезность — переменная величина, которая изменяется при колебании потребления и объема ресурсов» <sup>157</sup> |
| Л.М. Подъяблонская, Е.П. Подъяблонская           | Понятие «эффективность» всегда включает ограничения по целям (результатам) и ресурсам (затратам) <sup>158</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| А.В. Курочкин                                    | Эффективность трактуется как сложное комплексное явление, учитывающее исторические, экономические, психологические (мотивационные) и социальные факторы <sup>159</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

<sup>152</sup> Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 478 с.

<sup>153</sup> Гущин А.Ю. Определение эффективности и способы ее оценки в системе государственного заказа // ИД «Академия естествознания» Фундаментальные исследования. Научный журнал. 2012. № 9. С. 204–208.

<sup>154</sup> Охотский Е.В. Теория и механизмы современного государственного управления. М.: Юрайт, 2013. 701 с. С. 648.

<sup>155</sup> Васильева М.В. Оценка эффективности использования государственных средств

[http://www.cfin.ru/management/controlling/productivity\\_of\\_public\\_funds.shtml](http://www.cfin.ru/management/controlling/productivity_of_public_funds.shtml) (дата обращения 11.08.15 г.).

<sup>156</sup> Воронин Ю.М. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики. М.: Финансовый контроль, 2005. С. 218 <http://viperson.ru/articles/yu-m-voronin-gosudarstvennyy-finansovyy-kontrol-voprosy-teorii-i-praktiki> (дата обращения 11.08.15 г.).

<sup>157</sup> Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки. М.: Дело, 2003.

<sup>158</sup> Подъяблонская Л.М., Подъяблонская Е.П. Актуальные проблемы государственных и муниципальных финансов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. 303 с. С. 59.

<sup>159</sup> Сравнительное государственное управление: теория, реформы, эффективность / под ред. Л.В. Сморгунуова. СПб.: Изд-во С.-Петерб. ун-та, 2000. 228 с. С. 53.

| Авторы                                           | Определение                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|--------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Е.В. Бушмин                                      | Эффективность - это показатель с простой смысловой нагрузкой, представляющее соотношение результата и затраченных на его достижение средств. <sup>160</sup>                                                                                                                             |
| М.А. Вахрушина, М.И. Сидорова, И.Д. Демина и др. | «Эффективность как экономическая категория, как правило, — это отношение полезных результатов к затраченным ресурсам, что предполагает достижение более высокого результата относительно издержек, т.е. так же и достижение прежнего результата с наименьшими затратами» <sup>161</sup> |
| И.И. Мазур, В.Д. Шапиро, Н.Г. Ольдерогге         | «Эффективность — показатель того, насколько полно усилия (ресурсы), затраченные управляющим субъектом и обществом на решение поставленных задач, реализованы в социально значимых конечных результатах» <sup>162</sup>                                                                  |

Источник: составлено автором.

Анализ дефиниции «эффективность» доказал, что практически все ученые считают, что эффективность любого объекта можно представить зависимостью достигнутого за определенное время результата использования объекта, осуществляющего экономическую деятельность, к суммарным затратам всех видов ресурсов (материальных, трудовых, финансовых, информационных) для достижения полученного результата. При этом основу понятийного аппарата определяет соотношение «затраты — результат» или «расходы — эффект».

По мнению Мазур И.И., Шапиро В.Д., Ольдерогге Н.Г., «критерий соотношения затрат и результатов используется как условный показатель эффективности отдельных, конкретных решений, но смысл данных терминов интерпретируется в более широком плане, нежели, скажем, в экономическом анализе. Деятельность может быть эффективной — экономичной (с точки зрения минимальных затрат), однако совсем не эффективной в плане достижения поставленных целей. Эффективная деятельность как результативная далеко не всегда признается экономичной»<sup>163</sup>.

При проведении исследования современной трактовки термина «эффективность» Марков С.Н. отмечает, что «одни экономисты определяют эффективность как отношение затрат и результатов, вторые — как степень соответствия результатов цели, третьи — отождествляют с результативностью»<sup>164</sup>.

По нашему мнению, результативность отражает различные аспекты, стороны эффективности, например степень достижения поставленной конкретной цели.

Можно согласиться с В.А. Гордеевым, В.В. Шлепиным, которые считают, что «в настоящее время рассмотрение категории «эффективность» как диалектики

<sup>160</sup> Бушмин Е.В. Бюджет: процедуры и эффективность. Научное издание. М.: Альтернатива — «Евролинц», 2003. С. 238.

<sup>161</sup> Управленческий учет в государственных (муниципальных) учреждениях: методология, организация и направления совершенствования: монография / под ред. д.э.н., проф. М.А. Вахрушиной. М.: Научные технологии, 2015. С. 52.

<sup>162</sup> Мазур И.И., Шапиро В.Д., Ольдерогге Н.Г. Эффективный менеджмент. М.: Высшая школа. 2003. С. 155.

<sup>163</sup> Там же.

<sup>164</sup> Марков С.Н. Повышение эффективности бюджетных расходов на образование: монография. - Омск: Изд-во НОУ ВПО ОмГА, 2013. 185 с.

соотношения результата и затрат дополняется ее прогностическим значением исходя из важности более полного учета особенностей сложившейся конъюнктуры, специфики ситуации, комплексности и последовательности предпринимаемых мер»<sup>165</sup>.

Поэтому, оценивая различные виды деятельности организации, а в частности какие-либо организационные процессы, логично рассматривать их с позиции эффективности. Так, оценка процесса *расходования бюджетных средств* определяет, насколько эта деятельность признается эффективной. Однако провести оценку эффективности деятельности в государственных (муниципальных) учреждениях намного сложнее, чем в коммерческих структурах, так как имеется разнообразие источников финансового обеспечения, по которым в настоящее время отсутствует единая методика способов измерения оценки эффективности.

Для более полной содержательной характеристики экономических категорий «эффективность использования бюджетных средств» и «эффективность бюджетных расходов» необходимо уточнить понятийный аппарат: «расходы», «затраты», «издержки», «расходы бюджета», «использование бюджетных средств», «эффективность использования бюджетных средств».

В теории и практике учета представлены различные варианты определений «расходы», «затраты», «издержки». Данные понятия рассматриваются как зарубежными, так и российскими исследователями. Но что характерно, очень мало исследований анализируемых категорий в государственных и муниципальных учреждениях.

Так, на основании п. 2 ПБУ 10/99<sup>166</sup> под «расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)». Ряд авторов, таких как Н.П.

<sup>165</sup> Эффективность государственных капитальных вложений: монография / В.А. Гордеев, В.В. Шлепин. Ярославль: Изд-во ЯГТУ, 2009. 144 с. С.46.

<sup>166</sup> Приказ Минфина РФ от 6.05.1999 г. №33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации». ПБУ 10/99.

Кондраков<sup>167</sup>, В.Д. Новодворский, Р.П. Сабанин<sup>168</sup>, И.Е. Мизиковский<sup>169</sup>, Д.В. Лысенко<sup>170</sup> в своих исследованиях категории «расходы» вкладывают в это понятие тот же смысл, который отражен в п. 2 ПБУ 10/99.

В соответствии с налоговым законодательством «расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода»<sup>171</sup>.

Позиция налогового законодательства при определении понятия «расход» прослеживается в исследованиях таких авторов, как Л.И. Хоружий<sup>172</sup>, М.А. Вахрушина<sup>173</sup>, Е.Е. Румянцева<sup>174</sup>.

Что касается понятия «затраты», авторы неоднозначно подходят к этой категории, некоторые считают, что понятия «расходы» и «затраты» — синонимы<sup>175</sup>, другие — что это ресурсы или деньги, потребленные в процессе хозяйственной деятельности<sup>176</sup>.

По мнению О.Е. Николаевой, Т.В. Шишковой, «проблема разграничения понятий затрат и расходов отнюдь не терминологическая, а скорее носит методологический характер. Если какую-либо операцию предприятия трактовать как затраты (а значит — активы предприятия, отражаемые в бухгалтерском балансе), то происходит влияние на его финансовое положение. Если же предприятие трактует операцию как расходы и, следовательно, отражает в отчете о прибылях и убытках текущего отчетного периода, то это влияет на финансовый результат данного периода»<sup>177</sup>.

<sup>167</sup> Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет. М.: Проспект, 2015. С. 150.

<sup>168</sup> Новодворский В.Д., Сабанин Р.П. Бухгалтерский учет на малых предприятиях. М.: ТК Велби, Проспект, 2008. С. 161.

<sup>169</sup> Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н., Ясенев В.Н. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2012. С. 33.

<sup>170</sup> Лысенко Д.В. Организация управленческого учета // Аудит и налогообложение. 2009. № 2. С. 1–15.

<sup>171</sup> Ст. 252 НК РФ.

<sup>172</sup> Хоружий Л.И. Бухгалтерский учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях: уч.-практ. пособие. М.: Альфа-Пресс, 2005. 224 с.

<sup>173</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Национальное образование, 2013. С. 70.

<sup>174</sup> Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия М.: Инфра-М, 2011. XII. 882 с. С. 211.

<sup>175</sup> Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия. М.: Инфра-М, 2006. 322 с.

<sup>176</sup> Румянцева Е.Е. Указ. соч. С. 211; Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. М.: Финансы и статистика, 2004. 496 с.; Николаева С.А. Управленческий учет. М.: Институт профессиональных бухгалтеров в России: Информационное агентство: ИПБР — БИНФА, 2005. С. 18; Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2013. С. 203.

<sup>177</sup> Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Классический управленческий учет. М.: КРАСАНД, 2014. С. 29.

Понятие «издержки» (англ. *revenue expenditures*) трактуется как затраты на производство («издержки производства») или лишь как затраты на процесс сбыта продуктов труда и товаров («издержки обращения»).

По утверждению ряда авторов, таких как Е.А. Мизиковский<sup>178</sup>, О.Д. Каверина<sup>179</sup>, М.А. Вахрушина<sup>180</sup> термины «издержки» и «затраты» имеют одинаковое экономическое содержание и общие стандарты оценки, в связи с этим их можно считать синонимами.

Можно согласиться с авторами, и признать эти категории синонимами, применяя их в финансово-хозяйственной деятельности казенных, бюджетных и автономных учреждений при реализации продукции, выполнении работ, оказания услуг по деятельности, приносящей доход.

По мнению М.И. Кутера, «следует отличать понятия «затраты отчетного периода на приобретение» (стоимость товаров и услуг, приобретенных организацией в отчетном периоде), «затраты, формирующие производственную себестоимость продукции» (издержки) и периодические затраты».<sup>181</sup> Цитируемое определение носит детализированный и полный характер определения «затраты», «издержки».

Автором проводились исследования взаимосвязи затрат и расходов в бухгалтерском учете и сделаны выводы, что эти понятия различны в своем понимании. Так, затраты — это денежное измерение ресурсов в момент приобретения товаров и услуг, обещающие экономические выгоды в будущем, расходы — это затраты, не обещающие экономические выгоды в будущем<sup>182</sup>.

Следовательно, можно сделать вывод, что понятия «расходы» и «затраты» в приведенной интерпретации соответствуют внебюджетной деятельности ГМУ, т.е. по КФО — 2 «Приносящая доход деятельность» (собственные доходы учреждения). По КФО — 1 «Бюджетная деятельность» понятия «затраты» и «расходы» с экономической точки зрения идентичны по причине того, что использование бюд-

<sup>178</sup> Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Бухгалтерский финансовый учет: М.: Магистр: ИНФРА-М, 2014. С. 471.

<sup>179</sup> Управленческий учет / под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Магистр, 2009. 428 с. С. 42.

<sup>180</sup> Вахрушина М.А. Указ. соч. С. 665.

<sup>181</sup> Кутер М.И. Указ. соч. С. 204.

<sup>182</sup> Федченко Е.А. Совершенствование бухгалтерского учета внебюджетных источников образовательных организаций: дис. ... канд. экон. наук. М., 2002.



жетных средств производится в строгом соответствии с бюджетной сметой, и финансово-хозяйственная деятельность казенного учреждения связана с реализацией функций государства в процессе предоставления общественных услуг. А после исполнения бюджетной сметы казенным учреждением анализ заключительного бухгалтерского баланса показывает, что счет 140130000 «Финансовый результат прошлого отчетного периода» имеет в балансе кредитовое сальдо, т.е. доходы или приобретение учреждением к концу финансового года в виде остатков нефинансовых и финансовых активов.

Л.М. Подъяблонская и Е.П. Подъяблонская при решении проблемы понятийного аппарата категорий «расходы», «затраты» в государственных (муниципальных) учреждениях утверждают: «в связи с тем, что хозяйственная деятельность государства связана с предоставлением общественных услуг и финансовый результат не подлежит налогообложению, в системе государственных финансов с экономической точки зрения понятия «затраты», «расходы» идентичны. Понятие «государственные расходы» включают затраты (независимо от источника финансирования) всех органов власти, осуществляемые в процессе возложенных на них функций»<sup>183</sup>. Такая точка зрения обоснована только по отношению к источнику финансового обеспечения — бюджетная деятельность, поэтому нами предпринята попытка раскрыть остальные источники финансирования государственных (муниципальных) учреждений.

Так, по КФО — 4 «Субсидия на выполнение государственного задания» понятия «затраты» и «расходы» для бюджетных и автономных учреждений аналогичны коммерческим организациям, так как калькулируется себестоимость государственной услуги по статьям затрат, а расходы признаются по мере выполнения государственного задания.

В бухгалтерском балансе бюджетного и автономного учреждения аккумулированные расходы по исполнению государственного задания на счете финансового

<sup>183</sup> Подъяблонская Л.М., Подъяблонская Е.П. Указ. соч. С. 53.

результата не отражаются, как в казенных учреждениях. Финансовый результат текущего финансового года в бухгалтерском учете формируется как разница между доходами в виде поступившей субсидии и расходами по выполнению задания.

Отметим, что, по мнению авторского коллектива Финансового университета при Правительстве РФ, «предусмотренный установленными нормативными документами порядок учета затрат государственных (муниципальных) учреждений позволяет сгруппировать расходы на оказание услуг в нескольких аналитических разрезах: по источникам финансирования, по характеру включения в себестоимость, по отношению к завершенности производственного процесса, по отношению к нормативам. При этом, по сути, регламентируется применение так называемого «котлового» метода учета затрат, когда затраты не соотносятся с объектами учета затрат, т.е. конкретными видами производимой продукции (оказываемых услуг)»<sup>184</sup>.

По сути, авторы подчеркивают, что в настоящее время остается нерешенной проблема нормативно-правового регулирования оценки нормативных и фактических затрат в ГМУ.

По КФО — 5 «Субсидия на иные цели», 6 «Субсидия на цели осуществления капитальных вложений» понятия «затраты» и «расходы» с экономической точки зрения одинаковы, так как расходование производится в строгом соответствии с установленной целью на основании отчета о целевом использовании субсидии.

Финансовый результат текущего финансового года в бухгалтерском учете формируется как разность начисленных доходов от получения целевой субсидии и фактически произведенными расходами за отчетный период. Аналогично определяется финансовый результат по полученной субсидии на цели осуществления капитальных вложений. Итак, изучение понятия «расходы» является определяющим моментом в правильном понимании сущности бюджетных расходов и изучении вопросов расходования бюджетных средств. В связи с этим считаем необходимым остановиться на рассмотрении понятия «расходы бюджета». Приведем теоретическое обоснование определения расходов бюджета на рис. 1.7.

---

<sup>184</sup> Управленческий учет в государственных (муниципальных) учреждениях: методология, организация и направления совершенствования: монография / под ред. д.э.н., проф. М.А. Вахрушиной. М.: Научные технологии, 2015. С. 90.

|                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>По экономической сущности</b>                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>Денежные отношения, складывающиеся между органами государственной власти и местного самоуправления с юридическими и физическими лицами по поводу перераспределения национального дохода (частично — и национального богатства) в связи с необходимостью удовлетворения экономических, социальных и политических интересов общества и его граждан</li> </ul> |
| <b>По материально-вещественному воплощению</b>      | <ul style="list-style-type: none"> <li>Использование фонда денежных средств, формируемого для финансового обеспечения мероприятий, связанных с выполнением задач и функций, возложенных обществом на государство и местное самоуправление</li> </ul>                                                                                                                                               |
| <b>По бюджетному законодательству (ст. 6 БК РФ)</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Расходы бюджета — выплачиваемые из бюджета денежные средства, за исключением средств, являющихся в соответствии с БК РФ источниками финансирования дефицита бюджета</li> </ul>                                                                                                                                                                              |
| <b>По организационной форме</b>                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>Часть финансового документа страны, отражающая расходы бюджетов публично-правовых образований</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                    |

Рисунок 1.7 — Теоретико-правовые подходы к определению расходов бюджета  
Источник: составлено автором

В определении, изложенном в бюджетном законодательстве<sup>185</sup>, прослеживается признак кассовых расходов, определяющий списание средств с текущего лицевого счета в оплату денежных обязательств, или исполнение денежных обязательств.

Как утверждает Д.Л. Комягин, «такой подход не учитывает сложности финансового баланса публично-правового образования и неоднозначности некоторых операций, которые, являясь кассовыми поступлениями, порождают обязательства по выплате, или, наоборот, будучи кассовыми выплатами, сопровождаются положительной балансовой записью. Все операции с публичными финансовыми активами и обязательствами в целях реализации полноты, сбалансированности и достоверности бюджета должны найти отражение в нем. Указанные операции относятся к источникам финансирования дефицита бюджета»<sup>186</sup>. Схематично балансовая запись публичных финансов выглядит так:

$$\text{Расходы} = \text{Доходы} + (-) \text{Источники финансирования дефицита бюджета.}$$

Согласно бюджетному законодательству расходами бюджета можно считать деятельность объекта бюджетно-правового регулирования, осуществляемую на стадии бюджетного процесса его участниками по исполнению бюджета или расходованию бюджетных средств.

<sup>185</sup> Ст. 6 БК РФ.

<sup>186</sup> Комягин Д.Л. Бюджетное право: М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. 288 с. С. 38.

О.П. Федоровых также придерживается точки зрения, что «расходы бюджета — экономические отношения, связанные с распределением фондов денежных средств (бюджетов), находящихся в распоряжении властных органов. По своему материальному воплощению — это выплачиваемые из бюджета денежные средства, за исключением средств, являющихся в соответствии с бюджетным законодательством источником финансирования дефицита бюджета»<sup>187</sup>.

Совсем противоположную точку зрения придерживается А.В. Голубев, утверждающий в своем исследовании, «что юридическое содержание понятия «расходы бюджетов» не может отождествляться ни с денежными средствами бюджетов как объектами бюджетных правоотношений, ни с денежными средствами, выплаченными из бюджета в целях исполнения денежных обязательств получателей бюджетных средств, как объектами правоотношений, относящихся к другим отраслям права»<sup>188</sup>.

Позиция автора состоит в том, что понятие «расходы бюджета» не может быть идентично понятию «расходование средств бюджета» и может быть применимо к не участникам бюджетного процесса.

А.А. Агамян придерживается точки зрения, что понятие «расходы бюджета» и «бюджетные расходы» различны. «Понятие «бюджетные расходы» включает все оплачиваемые бюджетные обязательства, которые приняты в установленном законом порядке к исполнению. Расходы бюджета же подчеркивают лишь признак отнесения тех или иных средств к бюджетным средствам. Бюджетные расходы — это не денежные средства, которые необходимо кому-либо перечислить, это обязательства по перечислению (передаче) бюджетных средств, которые могут быть и в натуральной форме, но все же иметь денежное выражение»<sup>189</sup>.

Автор в этом определении акцентирует внимание на разделении понятийных аппаратов, что обоснованно с точки зрения рассмотрения расходов бюджета с по-

<sup>187</sup> Федоровых О.П. Государственные и муниципальные расходы. Омск: ИП Архипов М.И., 2016. 116 с. С. 5.

<sup>188</sup> Голубев А.В. Расходы бюджетов как финансово-правовое понятие <http://lektsii.com/5-3005.html> (дата обращения 07.06.2016 г.).

<sup>189</sup> Агамян А.А. К проблеме толкования понятия бюджетных расходов [http://e-notabene.ru/al/article\\_11898.html](http://e-notabene.ru/al/article_11898.html) (дата обращения 07.06.2016 г.).

зации бюджетных средств. Согласно бюджетному законодательству формами осуществления расходов бюджета могут выступать бюджетные средства — субсидии, субвенции, дотации, бюджетные инвестиции.

Совершенно справедливо утверждает Ю.В. Пятковская, что «расходы бюджетных и автономных учреждений, не являются бюджетными расходами, хотя направлены на удовлетворение публичных потребностей (управленческих, социально-культурных и иных функций некоммерческого характера)»<sup>190</sup>.

Такой подход построен на том, что бюджетные расходы в материальном значении можно определить, как расходы государства, направленные на финансовое обеспечение своих задач и функций, а бюджетные и автономные учреждения не исполняют государственные функции, а оказывают государственные услуги (выполняют государственные работы).

Следовательно, в настоящем исследовании применительно к государственным (муниципальным) учреждениям должно использоваться понятие «бюджетные средства» в виде предоставления бюджетного финансирования казенному учреждению; субсидии бюджетному и автономному учреждению на выполнение задания, иные цели. Несмотря на то, что бюджетные и автономные учреждения лишлись статуса «получателя бюджетных средств», они продолжают получать бюджетные средства на оказание государственных услуг (выполнение работ) из бюджета в виде бюджетных ассигнований<sup>191</sup>.

Принимая во внимание положения п. 1 ст. 152 БК РФ, содержащие закрытый перечень участников бюджетного процесса в Российской Федерации, не подлежащий расширительному толкованию, с точки зрения законодателя, бюджетные учреждения лишены возможности участия в бюджетно-процессуальных правоотношениях. Однако в этом вопросе следует учитывать неоднородность финансовой правосубъектности бюджетных учреждений. Некоторые особые бюджетные учрежде-

<sup>190</sup> Пятковская Ю.В. Бюджетные расходы в системе государственных и муниципальных расходов: правовой аспект. Иркутск: Изд-во БГУ, 2015. 164 с. С. 25.

<sup>191</sup> ст. 69.1 БК РФ.

ния, такие как ФГБОУ ВО «МГУ имени Ломоносова», ФГБУ «Национальный исследовательский центр «Курчатовский институт»», являются ГРБС и выступают, соответственно, участниками бюджетного процесса.

По мнению И.Ю. Карандаева, «несмотря на отсутствие законодательного закрепления за бюджетными учреждениями статуса участника бюджетного процесса, они по-прежнему являются субъектами бюджетных правоотношений, в частности, по предоставлению субсидии на исполнение государственного задания, целевой субсидии, субсидии на осуществление капитальных вложений и др. Все это свидетельствует о том, что в условиях совершенствования правового статуса государственных (муниципальных) учреждений за бюджетными учреждениями сохранилось право на финансирование своих расходов из соответствующих бюджетов бюджетной системы РФ»<sup>192</sup>.

Тем более, на основании проекта БК РФ<sup>193</sup> положения бюджетного законодательства будут распространены на все государственные (муниципальные) учреждения: бюджетные и автономные, и соответственно произойдет включение в состав участников бюджетного процесса и бюджетных правоотношений.

Формирование расходов бюджетов осуществляется согласно утвержденным расходным обязательствам, вытекающим из нормативно-правовых актов, международных соглашений и государственных контрактов<sup>194</sup>. Далее в процессе исполнения расходов бюджета расходное обязательство модифицируется в бюджетное обязательство. Бюджетное обязательство трансформируется в денежное обязательство. В итоге исполняется денежное обязательство, являющееся разновидностью гражданско-правовых обязательств, в виде уплаты денежных средств одного лица другому лицу (кредитору). На основании гражданского законодательства<sup>195</sup> ГМУ как юридические лица, выступая в гражданском обороте, руководствуются принципом свободы договора и неподконтрольны на этапе принятия денежных обязательств.

<sup>192</sup> Карандаев И.Ю. Финансово-правовое регулирование деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук. М., 2014. 215 с.

<sup>193</sup> [www.regulation.ru](http://www.regulation.ru) (дата обращения 06.08.2015 г.).

<sup>194</sup> Ст. 65 БК РФ.

<sup>195</sup> Ст. 421 ГК РФ.

Представляется, что термин «обязательства» заимствован бюджетным законодательством из гражданского законодательства, и его основное значение всегда будет иметь гражданско-правовой смысл. Согласно гражданскому законодательству «в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как-то: передать имущество, выполнить работу, оказать услугу, внести вклад в совместную деятельность, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности»<sup>196</sup>.

Следовательно, категория «расходы бюджетных средств» применительно к финансово-хозяйственной деятельности ГМУ можно рассматривать как *исполнение денежных обязательств*.

В бухгалтерском (бюджетном) учете операции по исполнению денежных обязательств должны отражаться по кредиту денежных счетов<sup>197</sup>. Относительно понятия «использование бюджетных средств» представляется, что при методе начисления в бухгалтерском учете<sup>198</sup> данный термин необходимо рассматривать как *принятие денежных обязательств* с использованием калькуляционных счетов и счетов операционно-результатных<sup>199</sup>.

Таким образом, категория «*эффективность использования бюджетных средств*», определяемое как соотношение намеченного эффекта, результата и затраченных ресурсов на получение результата, толкуется различно в зависимости от целевых характеристик результата.

«В эволюции подходов к оценке *эффективности использования бюджетных средств* стал переход к комплексной оценке расходов, где основное внимание перенесено на результат после анализа ресурсов, издержек»<sup>200</sup>.

<sup>196</sup> Ст. 307 ГК РФ.

<sup>197</sup> 130405000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом» — для казенных учреждений, по кредиту счетов 420111610, 520111610, 620111610 «Выбытия денежных средств с лицевых счетов в органе казначейства» — для бюджетных и автономных учреждений.

<sup>198</sup> П. 3 Приказа Минфина РФ от 01.12.2010 г. № 157н.

<sup>199</sup> 140120000, 440120000, 540120000, 640120000 «Расходы хозяйствующего субъекта» по определенному источнику финансового обеспечения, 110960200, 410960200 «Прямые затраты на изготовление готовой продукции (выполнение работ, оказание услуг)».

<sup>200</sup> Федченко Е.А. Формирование системы показателей эффективности использования бюджетных средств // Вестник Финансового университета. 2016. № 2 (92). С. 106–116.

«В соответствии с таким подходом к оценке эффективности деятельности определяются техническая эффективность (*technical efficiency*) и распределительная эффективность (*allocative efficiency*). При расчете технической эффективности учитывается объем затраченных ресурсов, а при расчете показателя распределительной эффективности используются издержки (*costs*). Существует также разграничение между результатами деятельности (*outcome*) и собственно деятельностью (*output*). Поэтому соответствие запланированных и действенных результатов измеряют эффективность как результативность (*effectiveness*), а исполнение государственного задания по реализации государственной услуги — эффективностью деятельности (*efficiency*)»<sup>201</sup>.

По мнению А.Н. Саунина, «оценка эффективности использования государственных финансовых средств должна осуществляться на основе определения экономности, продуктивности и результативности их использования, каждая из которых является составной частью эффективности и характеризует ее определенную сторону. Экономичность — относительную экономию финансовых средств при заданных количественных и качественных результатах их использования, продуктивность — степень соотношения между полученными результатами и использованными на их достижение финансовыми, материальными и трудовыми ресурсами, а результативность — степень достижения запланированных результатов и социально-экономический эффект, полученный от использования государственных средств»<sup>202</sup>.

Такой подход авторов интересен с точки зрения включения в эффективность всех трех составляющих: экономичности, продуктивности, результативности.

А вот Г.П. Хатри считает, что «отношение объема ресурсов к объему продуктов (или результатов) называется эффективностью. Обратное отношение — объема продуктов (или результатов) к объему ресурсов — продуктивностью. Понятие эффективности и продуктивности традиционно использовались для увязывания затрат и продуктов (что экономисты называют технической эффективностью)»<sup>203</sup>.

<sup>201</sup> Бушмин Е.В. Указ. соч. С. 241.

<sup>202</sup> Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств: Вопросы теории и практики. М.: Высшая школа, 2005. 311 с. С. 46–47.

<sup>203</sup> Хатри Г.П. Мониторинг результативности в общественном секторе: пер. с англ. М.: Фонд «Институт экономики города», 2005. 276 с. С. 35.



По мнению И.В. Барановой, «эффективность бюджетных расходов их экономичность, эффективность использования ресурсов и результативность осуществленных затрат представляет взаимосвязь между исследуемыми показателями: А — результат использования бюджетных средств (связь между эффективностью и результативностью); Б — минимизация затрат на достижение планируемого результата (связь между эффективностью и экономичностью); В — минимизацию затрат на достижение планируемого результата (связь результативности и экономичности)»<sup>204</sup>(рис. 1.8).

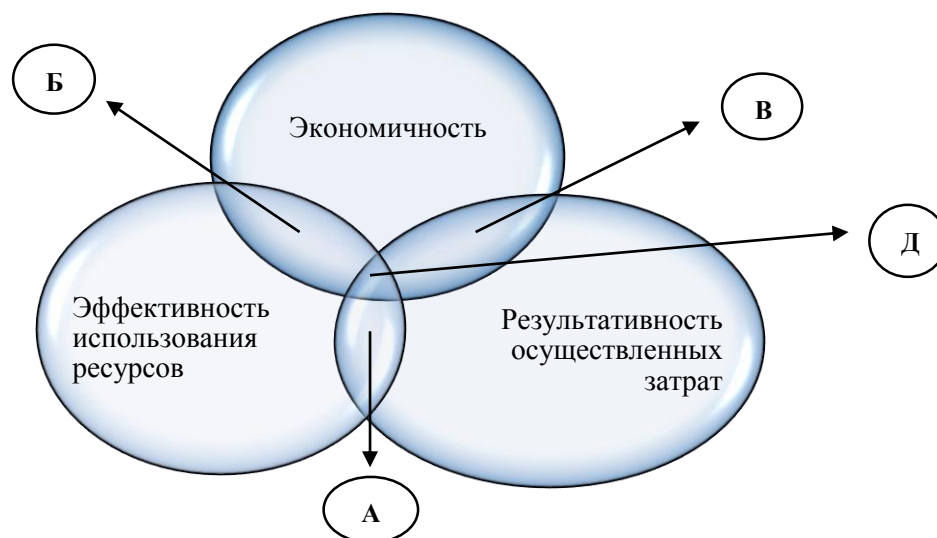


Рисунок 1.8 — Структура взаимосвязи показателей эффективности использования бюджетных средств

Источник: составлено автором на основе<sup>205</sup>.

По нашему мнению, взаимосвязь между тремя компонентами образует показатель «эффективность управления бюджетными средствами», или эффективность использования бюджетных источников финансового обеспечения (Д).

Авторский коллектив, исследуя оценку эффективности общественных расходов, считает, что «эффективность использования бюджетных средств определяется следующими составляющими: экономичностью, производительностью используемых ресурсов и результативностью затрат. Экономичность характеризует затратную (ресурсную) сторону эффективности, производительность соотношение количества услуг и величины затрат на их реализацию, результативность характеризует

<sup>204</sup> Баранова И.В. Оценка эффективности использования бюджетных средств: теория и практика. Новосибирск: НГУЭУ, 2009. 218 с. С. 10–13.

<sup>205</sup> Там же.

соответствие расходов и достигаемых с их помощью результатов конкретным целям»<sup>206</sup>.

Очевидно, что все составляющие тесно взаимосвязаны и выражают лишь различные аспекты эффективности использования бюджетных средств. Как правило, более экономичные решения обеспечивают наивысшие производительные показатели, а они, в свою очередь, приводят к должной результативности.

В Бюджетном кодексе РФ понятие «эффективность использования бюджетных средств» не рассматривается, но можно указать на принцип эффективности использования бюджетных средств<sup>207</sup>.

На основании принципа эффективности использования бюджетных средств бюджетное законодательство определяет, что использование бюджетных средств должно отвечать следующим правилам: во-первых, использоваться только на определенные цели на основании расходным документам, во-вторых, соблюдаться режим эффективного их использования, в-третьих, достигаться максимальный результат при определенном объеме бюджетных средств, в-четвертых, принцип направлен только на участников бюджетного процесса. При этом определяются целевая и затратно-результативная составляющие различных видов эффективности.

Ю.В. Пятковская, анализируя принципы формирования и осуществления бюджетных расходов, отмечает, что «добиться практической реализации принципа эффективности бюджетных средств невозможно без утверждения и разработки нормативно-правовых актов, определяющих правила и критерии оценки эффективности бюджетных расходов, позволяющих реализовать соответствующие контрольные мероприятия»<sup>208</sup>.

Л.М. Подъяблонская, Е.П. Подъяблонская, утверждают, что «оценка эффективности государственных расходов бюджета представляет собой вид деятельности государственных и муниципальных органов власти, направленный на сопоставление затрат и результатов от расходования бюджетных средств»<sup>209</sup>.

<sup>206</sup> Экономика общественного сектора / под ред. Л.И. Яковсона, М.Г. Колосничиной. М.: Изд-во Юрайт, 2014. 558 с. С. 332.

<sup>207</sup> Ст. 34 БК РФ. Принцип эффективности использования бюджетных средств, означающий, что при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности).

<sup>208</sup> Пятковская Ю.В. Указ. соч. С. 56.

<sup>209</sup> Подъяблонская Л.М., Подъяблонская Е.П. Указ. соч. С. 64.

Таким образом, на основании проведенного исследования можно выделить категории *«эффективность бюджетных расходов»* и *«эффективность использования бюджетных средств»*.

Где оценка эффективности бюджетных расходов проводится со стороны органов исполнительной власти, выполняющих полномочия учредителя в процессе проведения внутреннего финансового контроля ГМУ на предмет проверки эффективности исполнения субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания. Виды эффективности использования бюджетных источников финансового обеспечения различны. Так, применительно к исполнению государственных программ выделяют экономическую эффективность, социальную эффективность и социально-экономическую эффективность. *Экономическая эффективность* рассчитывается как результативность использования бюджетных средств, отражающая отношение полученных доходов к затраченным ресурсам. *Социальная эффективность* показывает соответствие результатов использования бюджетных средств основным социальным целям. *Экономическая и социальная эффективность* дополняют друг друга: экономическая эффективность создает предпосылки для реализации социальной эффективности. *Социально-экономическая эффективность* — это получение социального эффекта от вложенных затрат, необходимых для его достижения. *Бюджетная эффективность* — это разновидность экономической эффективности, определяющаяся как величина бюджетного эффекта, достигаемого вследствие осуществления финансового обеспечения, в расчете на единицу бюджетных средств.

По мнению И.В. Барановой, эффективность использования бюджетных средств подразделяется на экономическую, общественную, социальную, общественно-экономическую (или социально-экономическую), научную, бюджетную, техническую и экологическую эффективность. При этом приоритет отдается социальной эффективности.

*Бюджетную эффективность* определяют, как снижение бюджетного дефицита, задолженности перед бюджетом (дебиторская задолженность), увеличение

расходов бюджетов, обеспечивающую инновационную и инвестиционную деятельность, рост социальных расходов и т.д.<sup>210</sup>

Б.А. Колтынюк считает, что *«бюджетная эффективность»* отражает влияние результатов реализации проекта на доходы и расходы бюджета соответствующего уровня (федерального, регионального или местного). Основным показателем бюджетной эффективности признается бюджетный эффект, определяемый как превышение доходов соответствующего бюджета над расходами в текущем периоде»<sup>211</sup>. Следовательно, *бюджетная эффективность* представляет относительный показатель бюджетного эффекта в результате использования бюджетных средств.

На основе проведенного анализа уточним категорию *«эффективность использования бюджетных средств»* применительно к ГМУ, которое имеет специфику для различных типов учреждений.

Так, *эффективность использования бюджетных средств на выполнение государственного (муниципального) задания* — это соотношение результатов выполнения задания и себестоимости бюджетных услуг, а *эффективность использования бюджетных средств в казенных учреждениях* — исполнение бюджетной сметы в увязке с выделенными бюджетными средствами и поставленными перед публично-правовым образованием социально-экономическими задачами.

Таким образом, рассмотрение концептуальных вопросов эффективности использования бюджетных средств, в том числе в различных авторских методиках, позволило систематизировать и уточнить понятийный аппарат «эффективность», «расходы бюджета», «эффективность использования бюджетных средств», «эффективность использования бюджетных расходов».

На основе проведенного исследования разработан комплексный подход к анализу и контролю за эффективностью использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений, включающий проблемы контроля, учета, анализа и развитие их теории и методологии, представленный на рис. 1.9.

<sup>210</sup> Баранова И.В. Указ соч. С. 14–15.

<sup>211</sup> Колтынюк Б.А. Инвестиционные проекты. СПб., 2010. 211 с. С. 134–135.

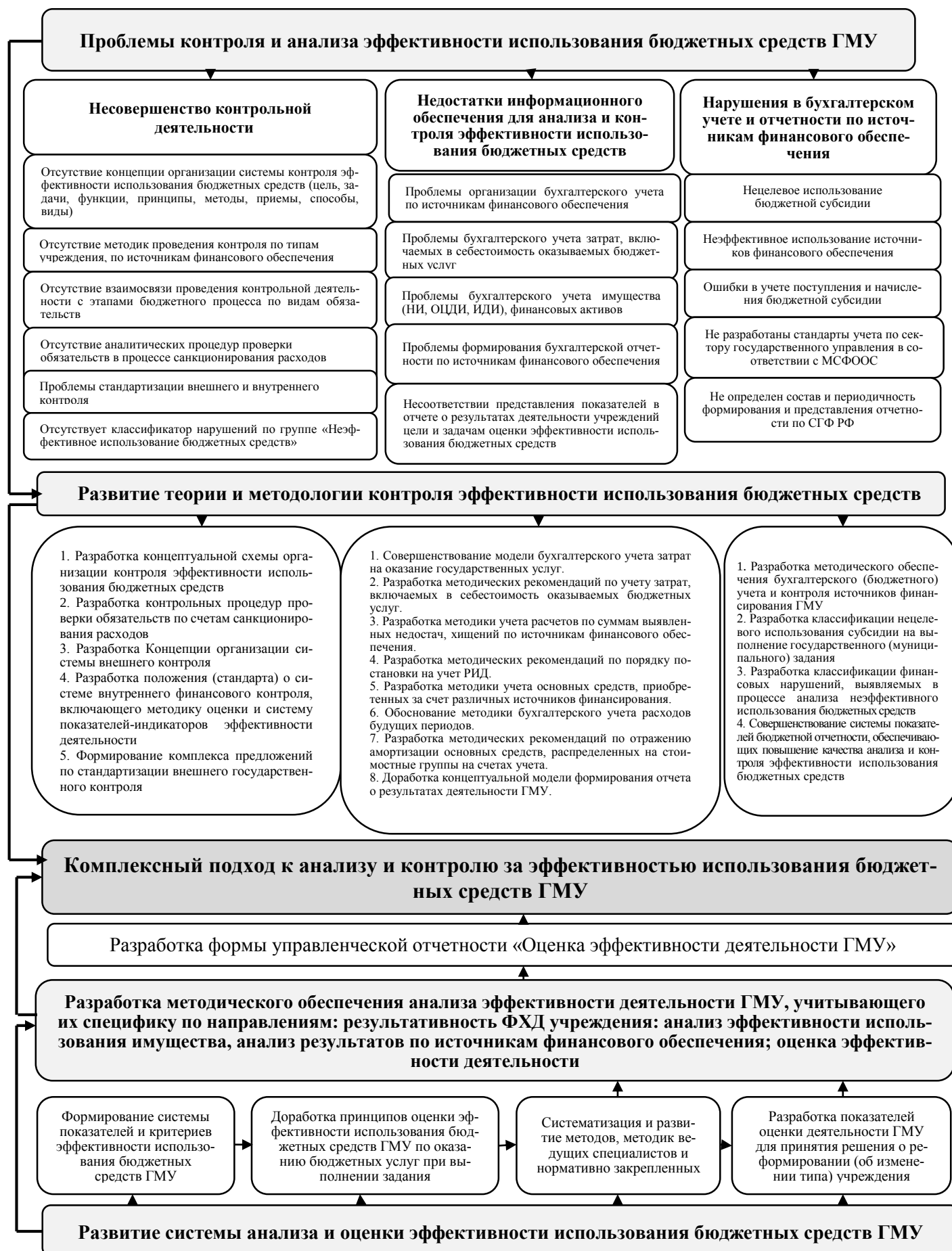


Рисунок 1.9 – Комплексный подход к анализу и контролю за эффективностью использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений

Источник: составлено автором

*Таким образом, обобщим результаты исследования, проведенного в первой главе.* Разработанная типологизация процессов становления и развития бюджетного контроля, а также образование новых организационных элементов системы контроля за эффективностью использования бюджетных средств в истории Российского государства позволила определить механизмы бюджетного контроля за законностью и эффективностью использования бюджетных средств с целью учета изученного опыта при построении новой системы контроля.

В результате проведенного исследования проанализированы задачи и инструментарий для изучения эффективности использования бюджетных средств: обоснованы направления развития методологии бухгалтерского (бюджетного) учета, совершенствования процедур внешнего и внутреннего финансового контроля, сближения состава информации бухгалтерской (финансовой) российской отчетности с международными стандартами.

Анализ нормативно-правовой базы ГМУ выявил специфические особенности и проблемы организации бухгалтерского учета источников финансового обеспечения разных типов учреждений и послужил основой для разработки методических рекомендаций по учету субсидий на выполнение государственного задания, целевой субсидии, субсидии на капитальные вложения и процедур контроля за источниками финансового обеспечения.

Выполненный анализ оптимизации ГМУ за период 2012–2017 гг., доказал, что процесс реформирования государственного сектора продолжается, что подтверждает актуальность проблем развития бухгалтерского учета, отчетности, анализа и контроля деятельности в аспекте эффективности использования бюджетных средств ГМУ. Решение проблем эффективного использования бюджетных средств обуславливает необходимость внедрения в практику отношений ГМУ с органами исполнительной власти (учредителями) новых механизмов контроля и оценки финансово-хозяйственной деятельности. На основе чего, определен комплексный подхода к анализу и контролю за эффективностью использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями.

## ГЛАВА 2. МЕТОДОЛОГИЯ КОНТРОЛЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ

### 2.1. Организация системы контроля эффективности использования бюджетных средств

Сегодня в нормативно-законодательной базе Российской Федерации отсутствует четкое закрепление понятия бюджетного контроля, что вызывает множество споров и дискуссий по данному вопросу. В то же время исследованию бюджетного контроля посвящено много диссертационных<sup>212</sup> и монографических<sup>213</sup> работ. Тем не менее, в научной литературе нет единого подхода к данному понятию. Большинство авторов сходятся во мнении, что *бюджетный контроль* — это один из видов государственного финансового контроля, направленного на соблюдение эффективного, экономного использования ресурсов, результативности осуществленных затрат за счет средств бюджета.

Относительно содержания бюджетного контроля О.К. Алборовой отмечено, что «государственный *бюджетный контроль* представляет собой ключевую составляющую государственного финансового контроля и рассматривается в единстве четырех основных аспектов: экономического содержания (подсистема финансовых отношений, обеспечивающая эффективность, целесообразность и результативность использования средств государственного бюджета); функциональном (подсистема управленческого финансового цикла, реализующая наблюдение, сопоставление, проверку и анализ целесообразности и эффективности операций с бюджетными средствами); институциональном (институт финансовой системы, обес-

<sup>212</sup> См., например Алборова О.К. Совершенствование системы государственного бюджетного контроля: дис. ... канд. экон. наук. Краснодар, 2004. 157 с.; Васильев А.Л. Правовое регулирование государственного бюджетного контроля в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. 222 с.; Шулико Е.В. Муниципальный бюджетный контроль в Российской Федерации: на примере муниципального образования г. Новороссийск: дис. ... канд. экон. наук. М., 2004. 198 с.; Галансков Е.В. Бюджетный контроль региональных целевых программ как направление государственного финансового контроля. дис. ... канд. экон. наук. Хабаровск, 2012. 221 с.; Лагутин И.Б. Системность бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации: финансово-правовое регулирование: дисс. ... д-ра юрид. наук. М. 2014. 471 с.

<sup>213</sup> Слободчиков Д.Н., Лозовский С.В. Государственный и муниципальный бюджетный контроль (на примере Камчатского края): монография. М.: Издательский дом «Экономическая газета», 2012. 164 с.; Деменкова Н.Г., Замятин В.В. Предварительный финансово-бюджетный контроль в Российской Федерации: проблемы теории и законодательного регулирования: монография. М.: Юрлитинформ, 2012. 184 с.; Карпов Э.С. Бюджетный контроль в Российской Федерации: монография. М. Инфра-М, 2014. 139 с.; Миленина Н.С. Правовое регулирование бюджетного контроля в Российской Федерации: монография. Екатеринбург, 2013. 120 с.

печивающий соблюдение действующего бюджетного законодательства и бюджетной дисциплины при движении государственных денежных фондов); организационном (система уполномоченных контролирующих органов)»<sup>214</sup>.

Из приведенной дефиниции следует, что *бюджетный контроль* реализуется исключительно по всем циклам финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений контролируемыми органами.

В.В. Бурцев, не выделяя понятия «бюджетный контроль», классифицирует финансовый контроль на следующие типы: финансово-бюджетный и финансово-хозяйственный. По его мнению, «финансово-бюджетный контроль в основном включает различного рода контрольные мероприятия в рамках непосредственно бюджетного процесса... Финансово-хозяйственный контроль выражается в проверках и ревизиях финансово-хозяйственных операций экономических субъектов, в оценке эффективности использования организациями выделенных им государственных средств, законности и рациональности управления государственным имуществом и т.д.»<sup>215</sup>

Такой подход едва ли приемлем, поскольку финансово-бюджетный контроль, направленный на проверку этапов бюджетного процесса, включает исполнение бюджета, а это не что иное, как расходование средств бюджета, что выступает объектом проверки финансово-хозяйственного контроля. Следовательно, между объектами проверки ставится знак равенства, что вызывает возражение.

Заслуживает внимания предпринятая Э.С. Карповым попытка определить *бюджетный контроль* «как регламентированную нормами права деятельность государственных или муниципальных органов по проверке своевременности и точности финансового планирования, обоснованности и полноты поступления неналоговых доходов в бюджеты бюджетной системы РФ, правильности и эффективности использования средств бюджетов бюджетной системы РФ»<sup>216</sup>. В этом определении акцентируется внимание на разделении финансового контроля на типы: налоговый

<sup>214</sup> Алборова О.К. Указ. соч.

<sup>215</sup> Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: теория и практика. М.: Издательско-торговая компания «Дашков и К», 2002. С. 23–25.

<sup>216</sup> Карпов Э.С. Указ. соч. С. 125.



контроль, бюджетный контроль, так как регламентирована проверка только неналоговых доходов бюджета. Однако данное определение имеет два недостатка. Во-первых, оно существенно не обогащает представление об определении бюджетного контроля. Во-вторых, оно содержит не столько определение, сколько задачи бюджетного контроля, которые сводятся Э.С. Карповым к проверке, обоснованности, правильности и эффективности использования бюджетных средств.

М.В. Романовский, О.В. Врублевская определяют *бюджетный контроль* как проверку законности, целесообразности и эффективности государственными органами бюджетной деятельности<sup>217</sup>.

По мнению И.Б. Лагутина «*бюджетный контроль* можно рассматривать как деятельность специализированных и неспециализированных органов контроля, публично-правовых образований и иных уполномоченных субъектов, наделенных контрольными полномочиями по проверке правомерности и эффективности использования публичных денежных фондов и государственного и муниципального имущества, посредством установленных законом форм и методов работы, выступающих как единая система»<sup>218</sup>. Цитируемое определение носит чрезмерно общий характер. Его трудно отличить от определений других видов финансового контроля, которые также претендуют на всестороннее изучение.

Справедливо отмечает О.В. Болтинова, что *бюджетный контроль* не признается самостоятельной стадией бюджетного процесса, а является деятельностью «по проверке законности, своевременности, правильности, эффективности и результативности образования, распределения и использования основного финансового плана — бюджета, осуществляемого на всех стадиях бюджетного процесса»<sup>219</sup>.

Следовательно, сводить бюджетный контроль только к процедуре, сопровождающей бюджетный процесс, — значит существенно ограничить действенную сферу его действия.

<sup>217</sup> Романовский М.В., Врублевская О.В. Бюджетная система Российской Федерации. М., 2001. С. 576; Слободчиков Д.Н., Лозовский С.В. Указ. соч. С. 11.

<sup>218</sup> Лагутин И.Б. Указ. соч. г. С. 42.

<sup>219</sup> Болтинова О.В. Бюджетное право: М.: Норма: ИНФРА-М, 2013. С. 144–145.

Н.С. Миленина предлагает «закрепить в Бюджетном кодексе РФ следующее определение бюджетного контроля. *Бюджетный контроль* — это регламентированная нормами права деятельность уполномоченных субъектов по выявлению степени соответствия формирования, распределения и использования бюджетных средств принципам законности (бюджетный надзор) и принципам эффективности (бюджетный контроль эффективности) с целью достижения правопорядка в сфере публичных финансов»<sup>220</sup>.

Преимуществом данного подхода является сочетание юридической и экономической задач бюджетного контроля.

Д.Л. Комягин считает, что «*бюджетный контроль* можно определить как разновидность финансового контроля деятельности участников бюджетного процесса, связанной с мобилизацией, распределением и использованием средств бюджетов бюджетной системы, осуществляемого уполномоченными органами»<sup>221</sup>.

Мы разделяем позицию автора и представляем определение *бюджетного контроля* как совокупность контрольно-диагностических процедур проверки законности, своевременности, правильности, эффективности образования, распределения и исполнения бюджетных средств. Следовательно, бюджетный контроль представляет собой неотъемлемый элемент бюджетного процесса, целью которого является проверка отклонений от установленных стандартов, принципов и норм законности, экономичности, эффективности и результативности использования бюджетных средств. Д.Л. Комягин также высказывает мысль, что контроль классифицируется «в зависимости от содержания и специфики проведения и оформления — контроль за целевым использованием бюджетных средств, контроль за правоммерностью осуществления деятельности участников бюджетного процесса, аудит эффективности»<sup>222</sup>. Таким образом, контроль может быть не только деятельности участников бюджетного процесса, но и по своему содержанию направлен на проверку эффективности использования бюджетных средств хозяйствующими субъектами с учетом специфики их деятельности.

---

<sup>220</sup> Миленина Н.С. Указ. соч. С. 61.

<sup>221</sup> Комягин Д.Л. Бюджетное право: М.: Норма: ИНФРА-М, 2012 С. 160.

<sup>222</sup> Там же с. 163.

Можно согласиться с О.В. Врублевской, М.В. Романовским, что в данное время преимущество отдается контролю за законностью и результативностью использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями, поскольку является методологически сложным, включающим разработку критериев и показателей эффективности<sup>223</sup>.

С учетом авторского исследования *контроль за эффективностью использования бюджетных средств* представляет собой совокупность контрольно-диагностических процедур проверки достоверности и законности показателей непосредственных и конечных результатов хозяйствующих субъектов с учетом специфики их деятельности.

Формирование *контроля за эффективностью использования бюджетных средств* как научной дефиниции требует четкого выделения специфических вопросов, которые входят в ее предмет и не могут быть отнесены к проблематике других типов финансового контроля. Нет единства в трактовке определений предмета и метода контроля как отрасли специальных знаний.

В философской трактовке «предмет познания — это определенная сторона, свойства и отношение объекта, исследуемые с определенной целью в данных условиях и обстоятельствах. Иными словами, предмет определяет те границы, в пределах которых изучается объект исследования»<sup>224</sup>.

Предметом исследования выступают наиболее существенные свойства и отношения объекта исследования, познание которых особенно важно для решения проблемы<sup>225</sup>.

О.В. Врублевская, М.В. Романовский утверждают, что «предметом государственного финансового контроля являются, во-первых, конкретные операции, осуществляемые субъектами хозяйствования государственными и муниципальными финансовыми ресурсами, и имущественными объектами, и, во-вторых, показатели, характеризующие каждый из этапов бюджетного процесса»<sup>226</sup>.

<sup>223</sup> Бюджетная система Российской Федерации. / под ред. О. Врублевской, М. Романовского. СПб.: Питер, 2008. С. 491.

<sup>224</sup> Бурцев В.В. Указ. соч. С.85.

<sup>225</sup> Социологический словарь Socium <http://www.socium.info/dict.html> (дата обращения 30.11.2015 г.).

<sup>226</sup> Бюджетная система Российской Федерации. С. 490.

В.В. Бурцев подходит к анализу предмета государственного финансового контроля с неопределенных позиций, характеризуя предмет как «наличие, состояние и (или) действие какого-либо звена системы его объектов. ... Так, предметами государственного финансового контроля могут быть следующие: правильность начисления и своевременность уплаты налогов и сборов; ... эффективность использования государственной собственности, соответствие расходов целевому назначению и т.д.»<sup>227</sup>

И.А. Белобжецкий констатирует, «что под предметом финансово-хозяйственного контроля следует понимать хозяйственные и финансовые операции и процессы предприятий, объединений, учреждений и других подразделений сферы материального производства и непроизводственной сферы, рассматриваемые с позиций их законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности, обеспечения сохранности собственности, обоснованности формирования и использования централизованных и децентрализованных денежных фондов»<sup>228</sup>.

По мнению И.М. Куприянец, «предметом бюджетного контроля являются такие финансовые показатели, как доходы и расходы бюджетов разных уровней, размеры налоговых платежей, бюджетных ссуд, субсидий и т.п.»<sup>229</sup>

А.В. Голубев определяет: «Предмет финансово-бюджетного контроля как вид деятельности включает: предмет анализа деятельности контролируемых участников бюджетного процесса; предмет сравнения состояния и поведения контролируемых субъектов с требованиями правовых норм; предмет фиксирования отклонений; предмет издания индивидуальных правовых актов»<sup>230</sup>.

Е.М. Егорова, Н.Н. Балашова отмечают, что «предметом бюджетного контроля выступают финансово-бюджетные операции, сметы предприятий и учреждений, операции с бюджетными средствами всех уровней, бухгалтерская отчетность и т.д.»<sup>231</sup> Следовательно, концепция О.С. Макоева, считающего, что «в качестве предмета контроля могут быть состояние и поведение объекта контроля, деятельность организаций

<sup>227</sup> Бурцев В.В. Указ. соч. С. 85.

<sup>228</sup> Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 34.

<sup>229</sup> Куприянец И.М. Понятие бюджетного контроля в дисциплине «Государственные и муниципальные финансы» // Вестник Томского государственного университета. 2010. №1 (9). С. 83–86.

<sup>230</sup> Голубев А.В. Правовой статус субъектов финансово-бюджетного контроля. М.: Норма, 2011. 28 с.

<sup>231</sup> Егорова Е.М., Балашова Н.Н. Аудит эффективности бюджетных расходов: научное издание. Волгоград: Волгоградская государственная сельскохозяйственная академия. 2008. С. 33.

в целом, а также деятельность организаций в отдельных сферах или по отдельным операциям»<sup>232</sup>, считается более полной, раскрывающей содержание и сущность предмета контроля. При множестве формулировок, в целом, все авторы выделяют общие признаки: *предметом контроля эффективности использования бюджетных средств* служат финансово-бюджетные операции, складывающиеся в процессе контроля за движением бюджетных средств. Согласно научной системе знаний определяющим фактором выступает общенаучное требование логического, теоретического единства предмета и метода. Контролю должен соответствовать метод исследования его предмета. Кроме того, важным условием создания эффективно функционирующей системы контроля является разработка видов, форм и методов проведения контрольных мероприятий<sup>233</sup>.

*Рассмотрим различные концепции по проблеме контроля эффективности использования бюджетных средств.*

Н.Т. Белуха констатирует, «что метод финансово-хозяйственного контроля и ревизии — это совокупность методических приемов контроля хозяйственной деятельности и ее нормативно-правового регулирования»<sup>234</sup>. Проведенное обобщение и систематизация характеристик методов финансово-хозяйственного контроля, предложенных Н.Т. Белухой, представлена на рис. 2.1.

|                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|---------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Общенаучные методические приемы             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, конкретизация, системный анализ, функционально-стоимостной анализ</li> </ul>                                                                           |
| Органолептические методы                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Инвентаризация, контрольные замеры работ, выборочные наблюдения, сплошные наблюдения, технологический контроль, экспертизы различных видов, служебное расследование, эксперимент</li> </ul>                                          |
| Расчетно-аналитические методы               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Экономический анализ, статистические расчеты, экономико-математические методы</li> </ul>                                                                                                                                             |
| Документальные методы                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Информационное моделирование, исследование документов, камеральные проверки, нормативно-правовое регулирование</li> </ul>                                                                                                            |
| Обобщение и реализация результатов контроля | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Группировка недостатков, документирование результатов промежуточного контроля, аналитическая группировка, следственно-юридическое обоснование, систематизированная группировка, принятие решений и контроль их выполнения</li> </ul> |

Рисунок 2.1 — Характеристика метода финансово-хозяйственного контроля  
 Источник: составлено автором на основе<sup>235</sup>.

<sup>232</sup> Макоев О.С. Контроль и ревизия / под. ред. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. С. 23.

<sup>233</sup> Бюджетная система Российской Федерации. С. 493.

<sup>234</sup> Белуха Н.Т. Ревизия и контроль в торговле. М.: Экономика, 1988. С. 17.

<sup>235</sup> Белуха Н.Т. Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства. М.: Финансы и статистика, 1992. 368 с. С. 21.

Наиболее полно, с конкретизацией цели и способов достижения, приводит определение метода финансово-хозяйственного контроля И.А. Белобжецкий, утверждающий, что метод «можно сформулировать как органически взаимосвязанную совокупность специфических принципов, путей, способов и средств в процессе изучения законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности хозяйственных и финансовых операций и процессов на основе использования учетной, отчетной, плановой (нормативной) и другой экономической информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов контроля»<sup>236</sup>.

С.О. Шохин, Л.И. Воронина отмечают, что «методика контроля — это совокупность методов контроля, используемых для конкретного случая. Важно правильно выбрать методический инструментарий контроля, учесть его адекватность предмету контроля, объективность, надежность, ориентацию на комплектность, оперативность и качество контроля. Методами финансового контроля выступают: *ревизия, проверка, обследование, анализ*»<sup>237</sup>.

М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин также под методами финансового контроля понимают: *ревизию, проверку, обследование, анализ*.

Кроме того, авторы отмечают, что в контрольной практике встречаются приемы документального и фактического контроля (рис. 2.2)<sup>238</sup>.

| Приемы контроля                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Документальный контроль                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Фактический контроль                                                                                                                                                                                                                                              |
| <i>Приемы формально-правовой проверки документов:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>• проверка соблюдения правил оформления документов;</li> <li>• сопоставление отчетных и учетных показателей;</li> <li>• проверка соответствия хозяйственных операций законодательно установленным нормам;</li> <li>• проверка арифметических расчетов — перерасчет</li> </ul> | Осмотр.<br>Наблюдение.<br>Инвентаризация.<br>Контрольный запуск.<br>Лабораторный анализ.<br>Проверка фактического использования рабочего времени.<br>Контрольная покупка.<br>Экспертная оценка.<br>Получение объяснений МОЛ.<br>Проверка объема выполненных работ |
| <i>Приемы проверки достоверности отраженных в документах процессов:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>• сопоставление документов;</li> <li>• аналитические процедуры;</li> <li>• проверка правильности корреспонденции счетов;</li> <li>• сверка расчетов;</li> <li>• сканирование;</li> <li>• специальные методы</li> </ul>                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                   |

Рисунок 2.2 — Приемы и способы контроля

Источник: составлено автором на основе <sup>239</sup>.

<sup>236</sup> Белобжецкий И.А. Указ. соч. С. 33.

<sup>237</sup> Шохин С.О., Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России: научно-метод. пособие. М.: Финансы и статистика, 1997. С. 10.

<sup>238</sup> Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль / под ред. проф. М.В. Мельник. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. С. 30–31.

<sup>239</sup> Там же.

По мнению О.С. Макоева, «характерной особенностью методов, применяемых при осуществлении финансово-экономического контроля, является использование совокупности методических (технических) приемов, разработанных данной отраслью экономических знаний...»<sup>240</sup> Далее О.С. Макоев «по характеру источников материала, на основе которого осуществляется контроль, подразделяет его на фактический (инвентаризация, экспертная оценка, наблюдение) и документальный (формальный, юридическая оценка, логический, сплошной, выборочный, встречный, обратного счета, балансовый, экономический анализ)»<sup>241</sup>.

Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова<sup>242</sup> отмечают, что в процессе финансового контроля применяются различные методы, т.е. приемы и способы его осуществления: ревизии, проверки, рассмотрение финансовых документов, представленная информация должностных и материально-ответственных лиц и др.

Э.С. Карпов «под методами бюджетного контроля понимает приемы и способы, используемые при реализации той или иной формы бюджетного контроля, или совокупность совершаемых контролером в определенной последовательности действий для достижения поставленных целей и задач»<sup>243</sup>. Он выделяет следующие формы бюджетного контроля: *проверка, ревизия и экспертиза*.

В юридической литературе перечень методических способов контроля представлен в работе А.А. Толкаченко, К.В. Харabet, которые по методам проведения хозяйственный контроль подразделяют на два вида: фактический (инвентаризация, лабораторные анализы, производственно-технические экспертизы и др. методы) и документальный контроль (проверка хозяйственной деятельности по данным учетных записей, первичных документов, (регистров) и отчетности)<sup>244</sup>. В цитируемых определениях авторы расходятся во мнениях в том, что методология контроля, включает две взаимосвязанные части: метод как общий подход познания конкретных процессов; методику как совокупность методических приемов и способов<sup>245</sup>. Тем не менее, по мнению ряда исследователей, контроль располагает различными

<sup>240</sup> Макоев О.С. Указ. соч. С. 32.

<sup>241</sup> Там же С. 32.

<sup>242</sup> Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право / отв. ред. Н.И. Химичева. М.: Норма, 2005. С. 152–153.

<sup>243</sup> Карпов Э.С. Указ. соч. С. 48.

<sup>244</sup> Толкаченко А.А., Харabet К.В. Судебная бухгалтерия. М.: Норма, 2005. 136 с.

<sup>245</sup> Белобжецкий И.А. Указ. соч. С. 35.

методическими приемами и способами. Хотя очень часто авторы рассматривают методические приемы как формы или методы контроля.

На основе проведенного анализа предложим классификацию приемов и способов контроля эффективности использования бюджетных средств (табл. 2.1).

Таблица 2.1 — Классификация методов, приемов и способов контроля эффективности использования бюджетных средств

| Цель контроля — предупреждение и недопущение нарушений нормативно-правовых актов, регулирующих финансово-хозяйственную деятельность ГМУ |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Методы                                                                                                                                  | Определение                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Методические приемы и способы контроля                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Проверка (документальная, фактическая)                                                                                                  | Совершение контрольных действий документально и фактически по изучению законности отдельных финансово-хозяйственных операций в бюджетной сфере                                                                                                                                                                               | Приемы документального контроля: проверка отдельного документа (нормативно, формально, арифметически); проверка взаимосвязанных документов (взаимный контроль, встречная проверка); проверка документов, отображающих однородные операции (контрольное сличение, обратная калькуляция, восстановление данных бухгалтерского учета). |
| Ревизия (документальная, фактическая)                                                                                                   | «Проведение контрольных действий по документальному и фактическому изучению законности всей совокупности совершенных финансовых и хозяйственных операций, достоверности и правильности их отражения в бюджетной (бухгалтерской) отчетности» <sup>246</sup>                                                                   | <i>Приемы фактического контроля</i> (инвентаризация, контрольный запуск продукции, контрольный обмер, лабораторный анализ, взвешивание и др.)                                                                                                                                                                                       |
| Обследование                                                                                                                            | Анализ и оценка состояния объекта обследуемого экономического субъекта                                                                                                                                                                                                                                                       | Контрольные замеры, наблюдение, опрос, анкетирование, наблюдение, исследование бюджетной отчетности, оценка обоснованности исполнения бюджетных расходов и т.д.                                                                                                                                                                     |
| Оценка эффективности                                                                                                                    | Выборочный сбор, анализ информации, характеризующей эффективность (результативность) деятельности                                                                                                                                                                                                                            | Контент-анализ, экспертные опросы, фокус-группы, опросы населения и т.д.                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Санкционирование операций                                                                                                               | «Совершение разрешительной надписи после проверки документов, представленных в целях осуществления финансовых операций, на их наличие и (или) на соответствие указанной в них информации требованиям бюджетного законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения» <sup>247</sup> | Приемы документального контроля. Контроль за не превышением суммы лимитов бюджетных обязательств и (или) бюджетных ассигнований, за соответствием экономического содержания операции, за наличием оправдательных документов, подтверждающих возникновение денежного обязательства.                                                  |
| Контроль бюджетных обязательств                                                                                                         | Контроль, принятых бюджетных обязательств, подлежащих оплате за счет средств бюджета, как правило, до возникновения денежных обязательств                                                                                                                                                                                    | Приемы документального контроля                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Мониторинг                                                                                                                              | Регулярный сбор и анализ информации о деятельности объекта контроля для определения ее эффективности (результативности)                                                                                                                                                                                                      | Контент-анализ, экспертные опросы, фокус-группы, опросы населения и т.д.                                                                                                                                                                                                                                                            |

Источник: составлено автором.

<sup>246</sup> Ст. 267.1 БК РФ.

<sup>247</sup> Там же.



Д.Н. Слободчиков, С.В. Лозовский утверждают, что «цель бюджетного контроля достигается решением таких задач, как: соблюдение действующего финансового законодательства, обеспечение эффективного контроля над формированием государственных доходов и рациональным их использованием, соблюдение бюджетного процесса, контроль над реализацией системы межбюджетных отношений, пресечение и предупреждение правонарушений в бюджетной сфере, проверка и координация деятельности контрольных органов»<sup>248</sup>.

В определении авторов прослеживается юридическая составляющая цели бюджетного контроля, отражающая предупреждение и недопущение нарушений нормативно-правовых актов, регулирующих финансово-хозяйственную деятельность ГМУ.

Таким образом, цели контроля использования бюджетных средств должны обеспечить: соблюдение требований законодательства, установленных стандартов, норм и нормативов; соответствие управленческих решений принципам, правилам и политике руководства; сохранность материальных и иных ресурсов; эффективность, экономичность и результативность использования материальных, человеческих и информационных ресурсов. Бюджетный контроль по временным характеристикам может быть подразделен на предварительный, текущий и последующий. При этом целью предварительного, текущего и последующего контроля выступает предотвращение нарушений действующего законодательства, установленных стандартов, норм и нормативов, правил и процедур; неэкономичного, неэффективного и нерезультативного использования материальных и иных ресурсов.

По мнению Н.Г. Деменкова, В.В. Замятина предварительный бюджетный контроль осуществляется «в процессе принятия соответствующих управленческих решений до совершения операций со средствами бюджетов»<sup>249</sup>. В отличие от предварительного и текущего контроля, последующий контроль дополнительно направлен на коррекцию и корректировку выявленных нарушений.

---

<sup>248</sup> Слободчиков Д.Н., Лозовский С.В. Указ. соч. С. 11.

<sup>249</sup> Деменкова Н.Г., Замятин В.В. Указ. соч. С. 14.

И.М. Куприянец констатирует, что «основной задачей бюджетного контроля является обеспечения соблюдения финансового законодательства и дисциплины, недопущения нецелевого использования бюджетных средств»<sup>250</sup>.

Основной задачей бюджетного контроля, отмечают Н.А. Голощапов, А.А. Соколов, является «обеспечение сохранности и целевого использования бюджетных средств, их рациональное и целесообразное расходование для обеспечения исполнения функций государства»<sup>251</sup>.

К задачам финансового контроля за деятельностью бюджетных учреждений В.М. Родионова относит: «проверку соблюдения действующего законодательства, регламентирующего порядок формирования и использования финансовых ресурсов, создание условий для наиболее эффективного использования потенциала бюджетной сферы в интересах развития общества и удовлетворение социальных потребностей, установление полноты и своевременности выполнения финансовых обязательств, проверку соблюдения финансовой дисциплины, содействие правилам организации и ведению бухгалтерского учета, составления отчетности, разработку мер по предотвращению будущих финансовых нарушений»<sup>252</sup>.

*Обобщая результаты проведенного исследования современных концепций контроля эффективности использования бюджетных средств, выделим основные задачи:* соблюдение нормативно-правовых актов, регулирующих финансово-хозяйственную деятельность учреждений; обеспечение эффективного контроля за осуществлением закупочных процедур; обеспечение целевого использования бюджетных средств; контроль за эффективностью использования объектов государственной собственности; предупреждение и пресечение правонарушений в бюджетной сфере.

Классифицируя функции контроля на превентивную, детективную, корректирующую, соотнесем задачи и функции *контроля эффективности использования*

<sup>250</sup> Куприянец И.М. Указ. соч. С. 83–86.

<sup>251</sup> Голощапов Н.А., Соколов А.А. Контроль и ревизия. М.: Альфа-Пресс, 2007. С. 47.

<sup>252</sup> Родионова В.М., Баятова И.М., Маркина Е.В. Бухгалтерский учет и контроль в бюджетных учреждениях. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. 232 с. С. 182.

*бюджетных средств*, чтобы доказать, что предварительный контроль осуществляет превентивную функцию, текущий контроль — детективную функцию, последующий контроль — корректирующую функцию (рис. 2.3).

|                                 |                                                                                                                                             |
|---------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Превентивная функция контроля   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Предотвращение нарушений, искажений, несоблюдения установленных стандартов и норм</li> </ul>       |
| Детективная функция контроля    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Выявление допущенных нарушений, искажений, несоблюдения установленных стандартов и норм</li> </ul> |
| Корректирующая функция контроля | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Коррекция выявленных нарушений, искажений, несоблюдения установленных стандартов и норм</li> </ul> |

Рисунок 2.3 — Задачи и функции контроля эффективности использования бюджетных средств  
 Источник: составлено автором.

По мнению О.В. Врублевской, М.В. Романовского, «целью государственного и муниципального контроля является обеспечение соблюдения принципов законности, целесообразности и эффективности управления государственными и муниципальными финансовыми ресурсами, а также материальными ценностями и нематериальными объектами»<sup>253</sup>.

В связи с этим полагаем возможным определить принципы контроля эффективности использования бюджетных средств как исследуемой категории с позиции отечественной научной школы и нормативно-правовых актов.

Можно согласиться с точкой зрения Э.С. Карпова, отмечающего, что «при анализе принципов бюджетного контроля следует учесть два момента. Во-первых, ... сегодня большинство ученых вслед за законодательством смешивают понятия «финансовый контроль» и «бюджетный контроль». ... Специфика каждого направления финансового контроля не позволяет сформулировать единых для него принципов. Во-вторых, в настоящее время среди ученых не существует единого взгляда на принципы бюджетного контроля. Отсутствует их необходимое закрепление в действующих нормативных правовых актах»<sup>254</sup>.

<sup>253</sup> Там же с. 491.

<sup>254</sup> Карпов Э.С. Указ. соч. С. 28.

Е.М. Егорова, Н.Н. Балашова считают, что «государственный финансовый контроль в бюджетной сфере основывается на принципах, характерных для всей системы государственного финансового контроля, это — законность, целесообразность, эффективность, рациональность, независимость»<sup>255</sup>.

Согласно действующему законодательству «Счетная палата осуществляет внешний государственный аудит (контроль) на основе принципов законности, эффективности, объективности, независимости, открытости и гласности»<sup>256</sup>.

Н.Г. Деменкова, В.В. Замятин констатируют, «что к принципам финансово-бюджетного контроля относятся: законность, правовая регламентация и упорядоченность, системность, независимость, объективность, гласность, прозрачность (открытость), демократизм, сбалансированность, научная обоснованность, согласованность, комбинирование действий контролирующих субъектов финансово-бюджетного контроля, профессионализм и компетентность, конкретизация управленческой деятельности, принцип оптимального сочетания»<sup>257</sup>.

М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин подчеркивают, что основными принципами финансового контроля считаются: законность, объективность, независимость, гласность<sup>258</sup>.

По мнению В.В. Бурцева, «основными принципами государственного финансового контроля выступают: законность, независимость, гласность, объективность, ответственность, сбалансированность, системность»<sup>259</sup>.

Анализ цитируемых определений авторов и действующего законодательства позволяет выделить следующие специфические принципы контроля эффективности использования бюджетных средств: соответствия, эффективности, плановости, всеобщности, системности, непрерывности, законности, ответственности, объективности и достоверности, научности, независимости, гласности.

Следует отметить, что разные позиции по вопросам классификации контроля эффективности использования бюджетных средств указывают на неоднозначность

<sup>255</sup> Егорова Е.М., Балашова Н.Н. Указ. соч. С. 33.

<sup>256</sup> Ст. 4 Федерального закона от 05.04.2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации».

<sup>257</sup> Деменкова Н.Г., Замятин В.В. Указ. соч. С. 18.

<sup>258</sup> Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Указ. соч. С. 15.

<sup>259</sup> Бурцев В.В. Указ. соч. С. 98–99.

и многоаспектность данного понятия. Многие авторы по-разному интерпретируют типы, виды, формы контроля.

Среди них И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, В.В. Бурцев, Н.Д. Бровкина, Э.А. Вознесенский, Е.А. Кочерин, М.В. Мельник, В.М. Родионова, Н.И. Химичева, С.О. Шохин [33-36, 38-39, 48, 52, 53, 68, 142, 166, 215, 216, 302, 318].

Некоторые ученые трактуют формы контроля как способы контрольной деятельности, другие — как составляющие его метода. Возникают разночтения в терминологии, требующие проведения четкой классификации контроля. Рассмотрим позиции авторов в классификации контроля, что позволит обобщить и провести четкую грань между типами, видами и формами контроля эффективности использования бюджетных средств.

В частности, В.В. Бурцев классификацию государственного финансового контроля представляет следующим образом (табл. 2.2).

Таблица 2.2 — Классификация государственного финансового контроля

| Показатели                                       | Элементы класса государственного финансового контроля |
|--------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
| Контрольные мероприятия по времени проведения    | Предварительный, текущий, последующий                 |
| Уровень конкретизации объектов                   | Частный (локальный), поперечный (общий, сквозной)     |
| Очередность исследования документов              | Первичный, повторный                                  |
| Временная направленность                         | Стратегический, оперативный, тактический              |
| Этапы получения информации                       | Первичный, сводный                                    |
| Периодичность проведения контрольных мероприятий | Систематический, периодический, эпизодический         |
| Временной аспект                                 | Постоянный, единовременный                            |

Источник: составлено автором на основе<sup>260</sup>.

Е.А. Кочерин классифицирует хозяйственный контроль на: «структуру контроля, механизмы контроля, процесс контроля и систему контроля»<sup>261</sup>. При этом под механизмами контроля выделяет цели, принципы, методы, технологию и хозяйственные операции по структуре контроля.

Следовательно, позиция автора в разработке предложенной классификации направлена на создание научно обоснованной системы контроля и развитие программы дальнейших исследований в науке о хозяйственном контроле.

<sup>260</sup> Бурцев В.В. Указ. соч. С. 64–67.

<sup>261</sup> Кочерин Е.А. Контроль в процессе управления предприятием. М.: Знание, 1986. 64 с. С. 53.

В табл. 2.3 обобщены виды финансового контроля, которые предлагает Н.Д. Бровкина.

Таблица 2.3 — Классификация видов финансового контроля

| Показатели                                                  | Элементы класса финансового контроля                                               |
|-------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|
| В зависимости от момента совершения контролируемых операций | Предварительный, текущий (оперативный), последующий                                |
| В зависимости от охвата операций                            | Тематический (частичный), комплексный (полный)                                     |
| В зависимости от уровня организации контроля                | Отрасли, отдельного предприятия, организации, структурного подразделения           |
| В зависимости от сферы осуществления контроля               | Валютный, таможенный, налоговый и др.                                              |
| В зависимости от источника финансового обеспечения          | За счет управляющего субъекта, за счет проверяемого субъекта, за счет третьих лиц, |

Источник: составлено автором на основе<sup>262</sup>.

Некоторые авторы утверждают, что «виды бюджетного контроля могут быть детализированы применительно к ветвям власти, по отношению к уровням власти, по времени проведения»<sup>263</sup>.

Э.А. Вознесенский классифицирует контроль по трем направлениям: видам, формам и методам его осуществления. Виды контроля он рассматривает в зависимости от субъектов контроля, от объектов контроля.

«Под формами понимает отдельные стороны проявления содержания контроля в зависимости от времени совершения контрольных действий (предварительный, последующий). К методам контроля относит конкретные способы (приемы), применяемые при осуществлении контрольных функций (счетная проверка балансов, анализ финансово-хозяйственной деятельности, документальная ревизия и т.д.)»<sup>264</sup>.

Статьей 265 Бюджетного кодекса РФ определены виды государственного финансового контроля: предварительный и последующий. Позиция законодателя основывается на отрицании понятия «текущий контроль», так как предварительный и последующий контроль реализуется в процессе текущей деятельности экономических субъектов.

Интересно также заметить, что Э.А. Вознесенский еще в советское время высказывал подобное мнение<sup>265</sup>.

<sup>262</sup> Бровкина Н.Д. Контроль и ревизия / под ред. проф. М.В. Мельник. М.: ИНФРА-М, 2007. С. 26–29.

<sup>263</sup> Бюджетная система Российской Федерации. С. 493–494.

<sup>264</sup> Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. С. 63–67.

<sup>265</sup> Там же. С. 68.

Некоторые авторы виды государственного финансового контроля выделяют по следующим признакам «*по формам осуществления* — превентивные, текущие, тематические ревизии, комплексные ревизии; *по уровням управления* — общегосударственные, отраслевые, региональные, объектные; *по субъектам контроля* — внутренний, внешний контроль; *по объектам контроля* — контроль органов государственного управления, контроль банков, контроль предприятий сферы материального производства, контроль организаций непроеизводственной сферы, контроль международной деятельности, контроль вооруженных сил; по информационной базе контроля — документальный и фактический»<sup>266</sup>.

Заслуживает внимания классификация видов финансового контроля, данная С.О. Шохиним и Л.И. Ворониной, как более объективная, комплексная, органически взаимоувязанная с элементами финансового контроля.

Данные авторы классифицируют финансовый контроль по показателям: по виду контроля (общегосударственный, ведомственный, независимый, общественный, внутрихозяйственный), по форме контроля (предварительный, текущий, последующий), по полноте охвата (полный, комплексный, сплошной, выборочный, частичный, тематический), по характеру проверки (документальный, фактический), по методам контроля (ревизия, проверка, обследование, анализ)<sup>267</sup>.

Типовая организационная модель контроля финансово-хозяйственной деятельности разработана Н.Т. Белухой.

Особенность данной модели в том, что она представляет процесс контроля объектов исследования как различные стадии исследовательского процесса.

На рис. 2.4 систематизированы составляющие компоненты организационной модели контроля, предложенной Н.Г. Белухой.

<sup>266</sup> Сазонов С.П., Сазонов А.С., Лукьянова А.В. Финансово-казначейский контроль в бюджетной политике региона и оценка его эффективности. Волгоград: Царицынская полиграфическая компания, 2010. 380 с. С. 13–14.

<sup>267</sup> Шохин С.О., Воронина Л.И. Указ. соч. С. 24.



Рисунок 2.4 — Типовая организационная модель контроля финансово-хозяйственной деятельности организации  
 Источник: составлено автором на основе<sup>268</sup>.

Рассмотренные классификации контроля, созданные различными учеными, позволяют сделать вывод, о разнообразных классификационных признаках контроля. В результате была предложена авторская классификация видов контроля эффективности использования бюджетных средств (табл. 2.4).

Таблица 2.4 — Классификация видов контроля эффективности использования бюджетных средств

| Признак классификации                              | Виды контроля                                            |
|----------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| В зависимости от стадий бюджетного процесса        | Планируемый, исполненный, учетный, отчетный              |
| В зависимости от охвата хозяйственной операции     | Полный, частичный, выборочный, тематический, комплексный |
| В зависимости от типа учреждения                   | Казенный, бюджетный, автономный, исполнительский         |
| В зависимости от источника финансового обеспечения | Бюджетный, субсидиарный, внебюджетный                    |
| В зависимости от момента исполнения                | Предварительный, последующий                             |
| Периодичность проведения контрольного мероприятия  | Плановый, внеплановый                                    |

Источник: составлено автором.

Результатом теоретического исследования послужила разработанная концептуальная схема организации контроля эффективности использования бюджетных средств, которая представлена на рис. 2.5.

<sup>268</sup> Белуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля: учебник. М.: Высшая школа, 1990. 279 с. С. 97.



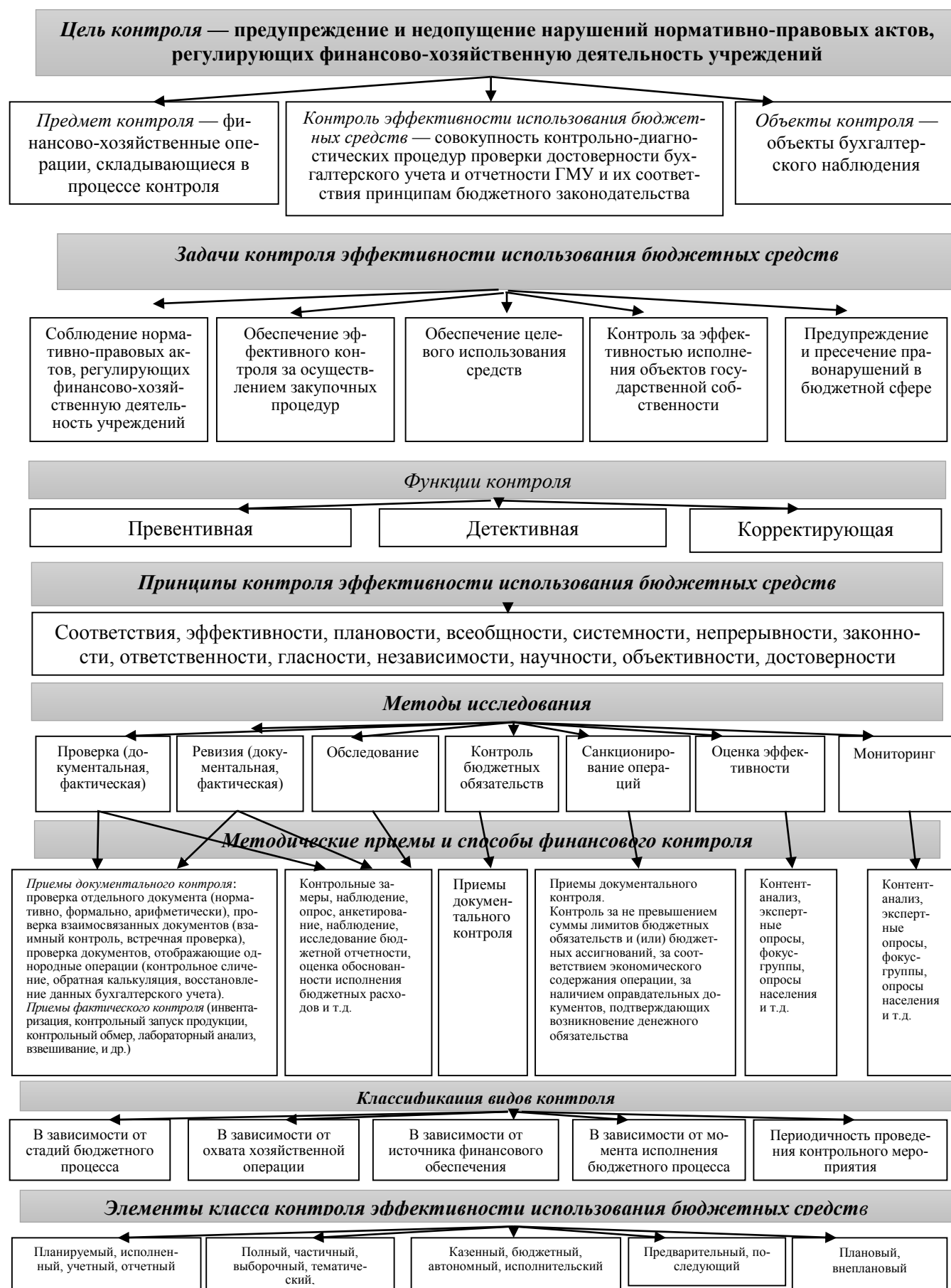


Рисунок 2.5 – Концептуальная схема организации контроля эффективности использования бюджетных средств

Источник: составлено автором.

Разработанная концептуальная схема организации системы контроля эффективности использования бюджетных средств раскрывает методологию процесса контроля, определяя его объекты, предмет, цель, задачи, функции, принципы, методы, методические приемы и способы, различные классификационные составляющие. Отметим, что контроль в различных субъектах государственного сектора, а именно, в казенных, бюджетных и автономных учреждениях, имеет свои особенности в содержании контрольных процедур.

В соответствии с этим в исследовании должен быть разделен и разработан комплекс набора контрольных процедур эффективности использования бюджетных средств в зависимости от типа учреждения. Применительно к казенным учреждениям, как участникам бюджетного процесса, контрольные процедуры должны строиться на проверке учета обязательств. У бюджетных и автономных учреждений контрольные процедуры должны формироваться на этапе проверки учета санкционирования расходов хозяйствующего субъекта, где санкционирование расходов — это контрольный инструмент за процедурами исполнения бюджетных средств.

## **2.2. Разработка контрольных процедур проверки учета обязательств**

Основным оценочным критерием для оценки эффективности использования бюджетных средств считается бюджетный контроль, направленный на финансово-бюджетные операции, осуществляемые на всех этапах бюджетного процесса.

Согласимся с О.В. Болтиновой, считающей, что «в зависимости от стадий бюджетного процесса можно выделить контроль на стадии составления проекта бюджета, на стадии рассмотрения и утверждения бюджета, на стадии рассмотрения и утверждения бюджета, на стадии исполнения бюджета, на стадии составления, рассмотрения и утверждения бюджетной отчетности»<sup>269</sup>.

---

<sup>269</sup> Болтинова О.В. Указ. соч. С. 147.

Более того, О.В. Болтинова организацию финансового контроля на всех стадиях признает одним из принципов бюджетного процесса<sup>270</sup>.

Е.В. Бушмин отмечает, что контроль использования бюджетными средствами на стадии исполнения бюджета должен осуществляться исходя из следующих принципов: «соответствие расходуемых сумм бюджетному плану и бюджетному законодательству; подотчетность исполнения бюджета, проявляющаяся в прозрачности исполнения бюджета и возможности проследить движение финансовых потоков по бухгалтерским записям; адекватность фактических результатов осуществления расходной программы целям, поставленным в процессе бюджетного планирования»<sup>271</sup>. В таком подходе автора «принцип адекватности фактических результатов осуществления расходной программы целям, поставленным в процессе бюджетного планирования», равнозначен принципу эффективности использования бюджетных средств. Д.Л. Комягин утверждает, что контрольная деятельность может осуществляться и за пределами бюджетного периода, как разновидность последующего контроля<sup>272</sup>. Цитируемые высказывания авторов подтверждают, что контрольная деятельность необходима в ходе всего бюджетного процесса, соответственно, оценка эффективности использования бюджетных средств должна выполняться с начальной стадии до завершения бюджетного процесса. Информационной основой для формирования оценки эффективности использования бюджетных средств служит система бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности в части учета операций санкционирования расходов хозяйствующего субъекта. Информация об операциях санкционирования расходов должна быть использована для контроля расходных обязательств<sup>273</sup>, бюджетных<sup>274</sup> и денежных<sup>275</sup> обязательств по их принятию и исполнению. Также санкционирование осуществляется в целях повышения уровня контроля со стороны контрольных органов за целевым

<sup>270</sup> Там же. С. 183.

<sup>271</sup> Бушмин Е.В. Бюджет: процедуры и эффективность: Научное издание. М.: Альтернатива — Евролинц, 2003. С. 233.

<sup>272</sup> Комягин Д.Л. Указ. соч. С. 160.

<sup>273</sup> *Расходные обязательства* — обусловленные законом, иным нормативным правовым актом, договором или соглашением обязанности публично-правового образования (Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования) или действующего от его имени казенного учреждения предоставить физическому или юридическому лицу, иному публично-правовому образованию, субъекту международного права средства из бюджета.

<sup>274</sup> *Бюджетные обязательства* — расходные обязательства, подлежащие исполнению в соответствующем финансовом году.

<sup>275</sup> *Денежные обязательства* — 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 соглашения.

и эффективным использованием бюджетных средств. Классификацию обязательств применительно к операциям санкционирования расходов хозяйствующего субъекта можно представить следующим образом: принимаемые (принятые) контрактные бюджетные обязательства; принятые не контрактные бюджетные обязательства; отложенные обязательства; принятые контрактные и не контрактные денежные обязательства. На рис. 2.6 предлагаем детализацию классифицируемых обязательств, которая должна быть использована при формировании контрольных процедур учета санкционирования расходов ГМУ.

|                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|---------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Принимаемые (принятые) контрактные бюджетные обязательства</b>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Обязательства по контрактам (договорам) с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем).</li> <li>• Обязательства по контрактам, заключенным путем проведения конкурентных закупок (конкурсов, аукционов, запросов котировок, запросов предложений).</li> <li>• Обязательства не исполненные и прошлых периодов</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <b>Принятые не контрактные бюджетные обязательства</b>              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Трудовые обязательства.</li> <li>• Подотчетными обязательства.</li> <li>• Прочие обязательства (перед бюджетом, по возмещению вреда, по другим выплатам)</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Отложенные обязательства</b>                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Резервные обязательства: <ul style="list-style-type: none"> <li>– на оплату отпусков;</li> <li>– на оплату отпусков в части страховых взносов;</li> <li>– на восстановление последствий эксплуатации, включаемой в стоимость основных средств;</li> <li>– по понесенным расходам, по которым не поступили расчетные документы (на основе оценочных значений);</li> <li>– для оплаты обязательств, оспариваемых в судебном порядке (по судебным разбирательствам);</li> <li>– по отложенному обязательству по уплате налога на прибыль;</li> <li>– на полное восстановление состава объектов особо ценного движимого имущества формируется с целью замены (приобретение, создание, модернизация) указанного имущества, срок полезного использования которого превышает 12 месяцев</li> </ul> </li> </ul> |
| <b>Принятые контрактные и не контрактные денежные обязательства</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Трудовые обязательства.</li> <li>• Подотчетные обязательства.</li> <li>• Прочие обязательства (перед бюджетом, по возмещению вреда, по другим выплатам)</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

Рисунок 2.6 — Предлагаемая классификация обязательств, возникающих в процессе санкционирования расходов  
Источник: составлено автором.

Принятые и исполненные обязательства на стадиях бюджетного процесса имеют свою экономическую природу и требуют контроля за их образованием, принятием, исполнением.

Так, на стадии составления проектов бюджета<sup>276</sup> финансовое обеспечение расходных обязательств формируется на основе прогнозных показателей. Составление проектов бюджетов основывается на бюджетном прогнозе, государственных программах, финансовых планов и т.д. Финансовые планы содержат параметры

<sup>276</sup> Ст. 169 БК РФ.

объемов бюджетных ассигнований на исполнение расходных обязательств<sup>277</sup> и на исполнение принимаемых обязательств<sup>278</sup>.

На стадии рассмотрения и утверждения бюджетов<sup>279</sup> законом о бюджете утверждаются распределенные бюджетные ассигнования по бюджетной классификации.

Следовательно, на двух стадиях бюджетного процесса контролю должны подлежать утвержденные расходные обязательства и принимаемые обязательства. На стадии бюджетного процесса при исполнении бюджета по доходам и расходам<sup>280</sup> контролю подлежат: принятие и исполнение бюджетных обязательств; принятие и исполнение денежных обязательств; санкционирование оплаты денежных обязательств.

На стадии рассмотрения и утверждения бюджетной отчетности<sup>281</sup> годовая отчетность подлежит проверке Счетной палатой РФ на основе СГА 203<sup>282</sup> до ее рассмотрения в законодательном органе.

Таким образом, можно выделить следующие этапы контрольных процедур на стадиях бюджетного процесса:

1. *Контроль на стадии планирования бюджета*, заключающийся в оценке бюджетных ассигнований при исполнении действующих расходных обязательств и принимаемых обязательств. Контрольные процедуры при планировании бюджета изложены в СГА 201 «Предварительный аудит формирования федерального бюджета» и предусматривают «необходимость выявлять резервы оптимизации или сокращения расходов по кодам классификации расходов бюджетов и направлений расходов на основе проверки и анализа обоснованности бюджетных ассигнований

<sup>277</sup> Под бюджетными ассигнованиями на исполнение действующих расходных обязательств понимаются ассигнования, состав и (или) объем которых обусловлены законами, нормативно-правовыми актами, договорами и соглашениями, не предлагаемыми (не планируемыми) к изменению в текущем финансовом году, в очередном финансовом году или в плановом периоде, к признанию утратившими силу либо к изменению с увеличением объема бюджетных ассигнований, предусмотренного на исполнение соответствующих обязательств в текущем финансовом году, включая договоры и соглашения, заключенные получателям бюджетных средств во исполнение законов и нормативных правовых актов.

<sup>278</sup> Под бюджетными ассигнованиями на исполнение принимаемых обязательств понимаются ассигнования, состав и объем которых обусловлены законами, нормативно-правовыми актами, договорами и соглашениями, предлагаемыми (планируемыми) к принятию или изменению в текущем финансовом году, в очередном финансовом году или в плановом периоде, к принятию либо к изменению с увеличением объема бюджетных ассигнований, предусмотренного на исполнение обязательств в текущем финансовом году, включая договоры и соглашения, подлежащие заключению ППС во исполнение нормативных правовых актов.

<sup>279</sup> Ст. 184.1 БК РФ.

<sup>280</sup> Ст. 219 БК РФ.

<sup>281</sup> Ст. 264.4 БК РФ.

<sup>282</sup> Стандарт государственного аудита СГА 203 «Последующий контроль за исполнением федерального бюджета», утв. Коллегией Счетной палаты РФ от 20.02.2015 г. № 5К (1016) [http://audit.gov.ru/about/document/standards.php?clear\\_cache=Y](http://audit.gov.ru/about/document/standards.php?clear_cache=Y) (дата обращения 16.12.2015 г.).

на закупку товаров, работ и услуг для обеспечения государственных нужд, на осуществление капитальных вложений по контрактам, по которым за предшествующие периоды сложилась дебиторская задолженность по расходам; на предоставление субсидий учреждениям, по которым имеются неиспользованные остатки средств субсидий; на предоставление субсидий и субвенций субъектам РФ с учетом уровня их кассового исполнения, эффективности их использования; на осуществление взносов в уставные капиталы юридических лиц и имущественных взносов в государственные корпорации и компании; обоснованности и целесообразности расходов бюджета, включая проверку и анализ их структуры, расчетов, соответствия нормативам; целевого и эффективного использования расходов бюджета по результатам ранее проведенных проверок, включая проверки эффективности и результативности расходов по государственным программам и т.д.»<sup>283</sup>. Следовательно, существенный резерв повышения эффективности бюджетных расходов лежит в области планирования бюджета, анализа и исполнения расходных обязательств.

2. *Контроль на стадии исполнения бюджета*, заключающийся в проверке принятия и исполнения бюджетных обязательств; подтверждения и исполнения денежных обязательств.

В СГА 203 «Последующий контроль за исполнением федерального бюджета» изложены контрольные процедуры процесса исполнения бюджета, но не отражающие содержание контрольных процедур по видам обязательств, возникающих на данном этапе бюджетного процесса. Так, в ходе контрольных процедур можно выделить: проверку объема доведенного до учреждения лимитов бюджетных обязательств (ЛБО); проверку сумм принятых и исполненных бюджетных, денежных обязательств; проверку принятых обязательств в разрезе кодов бюджетной классификации (КБК), что позволяет оценить объем прав на принятие обязательств; проверку оплаты денежных обязательств в пределах, доведенных до учреждения ЛБО;

---

<sup>283</sup> Стандарт государственного аудита СГА 201 «Предварительный аудит формирования федерального бюджета», утв. Коллегией Счетной палаты РФ от 23.07.2014 г. № 37К (983).

проверку оплаты денежных обязательств по публично-нормативным обязательствам в пределах, доведенных до учреждения бюджетных ассигнований; проверку санкционирования оплаты денежных обязательств. Представим в табл. 2.5 содержание предлагаемых контрольных процедур, осуществляемых на стадии исполнения бюджета.

Таблица 2.5 — Контрольные процедуры проверки обязательств в процессе санкционирования расходов

| Контрольные процедуры на стадии исполнения бюджета                                                                                                                            | Содержание контрольной процедуры                                                                         |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Анализ и обоснование бюджетных ассигнований                                                                                                                                   | Соответствие расходных обязательств с бюджетными обязательствами                                         |
| Проверка своевременности и полноты доведения ЛБО                                                                                                                              | Обоснование бюджетных обязательств                                                                       |
| Проверка формирования и исполнения бюджетных смет                                                                                                                             | Сверка утвержденных бюджетных обязательств с исполненными денежными обязательствами                      |
| Проверка соответствия фактических показателей исполнения бюджета по расходам показателям, утвержденным законом о бюджете                                                      | Соответствие исполненных денежных обязательств принятым бюджетным обязательствам                         |
| Проверка достоверности отчетности об исполнении расходов бюджета                                                                                                              | Сверка принятых, исполненных бюджетных обязательств с принятыми и исполненными денежными обязательствами |
| Проверка соблюдения бюджетного законодательства и нормативно-правовых актов РФ при исполнении расходов бюджета                                                                | Соответствие бюджетному законодательству                                                                 |
| Анализ и проверка выполнения показателей, характеризующих кассовое исполнение закона о федеральном бюджете. Соответствие исполненных расходов бюджета бюджетной классификации | Анализ исполненных денежных обязательств                                                                 |
| Анализ исполнения публично-нормативных обязательств                                                                                                                           | Анализ исполненных публично-нормативных обязательств                                                     |
| Анализ причин неравномерного исполнения кассовых расходов                                                                                                                     | Анализ исполненных денежных обязательств                                                                 |
| Оценка неиспользованных объемов бюджетных ассигнований                                                                                                                        | Соответствие принимаемых и принятых обязательств                                                         |
| Проверка и анализ исполнения субсидий на осуществление капитальных вложений                                                                                                   | Соответствие принятых бюджетных обязательств и исполненных денежных обязательств                         |
| Анализ результативности использования средств бюджета на выполнение государственного задания, иные цели. Оценка эффективности использования субсидий.                         | Анализ и обоснование бюджетных и денежных обязательств                                                   |
| Анализ дебиторской и кредиторской задолженностей (просроченной, нереальной к взысканию задолженности)                                                                         | Анализ исполненных денежных обязательств                                                                 |
| Оценка эффективности использования средств бюджета исполненных государственных программ                                                                                       | Анализ исполненных денежных обязательств с принятыми и исполненными бюджетными обязательствами           |
| Анализ результатов проведения закупочного процесса и оценка полученной экономии при их проведении                                                                             | Соответствие принимаемых и принятых обязательств                                                         |
| Оценка эффективности расходов инвестиционного характера                                                                                                                       | Анализ исполненных денежных обязательств с принятыми и исполненными обязательствами                      |
| Анализ взносов в уставные капиталы юридических лиц                                                                                                                            | Анализ исполненных денежных обязательств                                                                 |
| Анализ объемов остатков неиспользованных, не возвращенных средств бюджета                                                                                                     | Анализ исполненных денежных обязательств                                                                 |

Источник: составлено автором.

Таким образом, предлагаемые контрольные процедуры проверки обязательств в процессе санкционирования расходов хозяйствующего субъекта будут способствовать уточнению порядка проведения последующего контроля процесса исполнения бюджета.

На основании ст. 264.1 БК РФ бюджетные и денежные обязательства являются объектами бюджетного учета и учитываются на счетах пятого раздела «Санкционирование расходов экономического субъекта» единого плана счетов бухгалтерского (бюджетного учета) (рис. 2.7)<sup>284</sup>.

|                                                                                         |                                                                                                                                    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>1 501 03 000</b> «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств»       | • Объем прав в денежном выражении на принятие учреждением бюджетных обязательств, их исполнение, а также суммы внесенных изменений |
| <b>1 501 05 000</b> «Полученные лимиты бюджетных обязательств»                          | • Полученные суммы лимитов бюджетных обязательств и суммы внесенных изменений                                                      |
| <b>1 502 00 000</b> «Принятые обязательства»                                            | • Суммы принятых обязательств (денежных обязательств) и суммы внесенных изменений                                                  |
| <b>1 503 03 000</b> «Бюджетные ассигнования ПБС и администраторов выплат по источникам» | • Утвержденные и доведенные суммы бюджетных ассигнований и суммы внесенных изменений                                               |
| <b>1 503 05 000</b> «Полученные бюджетные ассигнования»                                 | • Полученные суммы бюджетных ассигнований и суммы внесенных изменений                                                              |
| <b>1 504 00 000</b> «Сметные (плановые, прогнозные) назначения»                         | • Суммы прогнозируемых поступлений по доходам                                                                                      |
| <b>1 507 00 000</b> «Утвержденный объем финансового обеспечения»                        | • Суммы прогнозируемых поступлений по доходам                                                                                      |

Рисунок 2.7 — Информация, учитываемая на счетах санкционирования расходов хозяйствующего субъекта (внебалансовые счета бюджетного учета)

Источник: составлено автором на основе<sup>285</sup>.

Отметим, что представленная информация по счетам санкционирования расходов хозяйствующего субъекта позволит сформировать контрольные процедуры по определенным критериям: по отношению к объектам проверки, по отношению к источникам финансового обеспечения государственного (муниципального) учреждения. Кроме того, специфика бюджетного учета обязательств такова, что учет

<sup>284</sup> Приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н., приказ Минфина России от 06.12.2010 г. № 162н.

<sup>285</sup> Там же.



обязательств в процессе санкционирования расходов хозяйствующего субъекта отражается на внебалансовых счетах, а обязательства, возникающие в силу договорных отношений, отражаются на балансовых счетах.

Данную взаимосвязь можно рассмотреть в бюджетном, закупочном, учетном и контрольном процессе (табл. 2.6).

Таблица 2.6 — Контрольные процедуры бюджетного и закупочного процесса

| Бюджетный процесс                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Закупочный процесс                                                             | Бухгалтерский учет                                                                                 | Процедуры контроля                                                                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Планирование бюджетных ассигнований                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Сводные показатели проекта плана закупок                                       | Учет обеспечения закупки                                                                           | Проверка обоснованности и соответствия принятия бюджетных обязательств сметным назначениям (лимитам бюджетных обязательств).<br>Проверка операций по принятию и исполнению бюджетных обязательств.<br>Проверка закупочного процесса |
| Утверждение бюджетных ассигнований, бюджетной росписи, доведение ЛБО                                                                                                                                                                                                                                                                 | План расходов на закупки                                                       |                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                     |
| Принятие и учет бюджетных обязательств.<br>Блокирование лимитов бюджетных обязательств и определение экономии по результатам размещения заказа                                                                                                                                                                                       | Размещение заказа (план-график)                                                |                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                     |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Заключение контракта (реестр контрактов)                                       | Учет обеспечения контракта                                                                         | Проверка обоснованности принимаемых обязательств                                                                                                                                                                                    |
| Исполнение бюджетных обязательств, санкционирование оплаты денежных обязательств                                                                                                                                                                                                                                                     | Принятие исполнения, оплата контракта                                          | Учет расчетов по поставке.<br>Учет расчетов по оплате                                              | Проверка принятия и исполнения денежных обязательств, наличие неисполненных обязательств и мер по их реализации                                                                                                                     |
| Отчет об исполнении, подтверждение исполнения                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Постановка на учет результата исполнения                                       | Бухгалтерский учет активов и операций, учет и начисление расходов на содержание предмета контракта | Проверка тождественности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности                                                                                                                                                     |
| Мониторинг эффективности, контроль за исполнением бюджета, оценка финансового менеджмента (показатели непосредственных и конечных результатов); достоверность и законность использования бюджетных средств (внутренний и внешний государственный финансовый контроль) + эффективность; внешний контроль – достоверность и законность | Последующие проверки исполнения контракта: проверка достоверности и законности | Отчетность (результат от конкурсных процедур)                                                      | Оценка эффективности принятия и исполнения обязательств                                                                                                                                                                             |

Источник: составлено автором.

В табл. 2.6 представлена систематизация контрольных процедур закупочного процесса, которая наглядно иллюстрирует проверку принятия и исполнения обязательств; подтверждение и исполнение денежных обязательств и может быть использована государственными (муниципальными) учреждениями при построении внутреннего контроля по данному объекту и контрольными органами при проверке эффективности использования бюджетных средств.

3. *Контроль на стадии рассмотрения и утверждения бюджетной отчетности* основывается на внешней проверке отчетов об исполнении бюджета контрольно-счетными органами на основании ст. 264.4 БК РФ.

Основной целью внешней проверки бюджетной отчетности является подтверждение полноты и достоверности данных отчетности об исполнении бюджета в соответствии с бюджетным законодательством, Инструкцией № 191н<sup>286</sup>, Указаниями о порядке применения бюджетной классификации РФ<sup>287</sup>.

Для внешней проверки и анализа бюджетной отчетности контрольно-счетные органы получают дополнительную информацию из разработанных для участников бюджетного процесса аналитических форм.

Аналитические формы разрабатывались в целях глубокого изучения причин неисполнения (низкого исполнения) бюджета по расходам; необходимости получения информации об остатках бюджетных средств; оценки соответствия объемов расходов бюджета, определенных в нормативно-правовых актах (постановления о ДЦП<sup>288</sup>, о распределении объемов различных межбюджетных трансфертов и т.д.), объемам средств, утвержденным в законе о бюджете; анализа динамики принятия нормативных правовых актов.

Например, Контрольно-счетная палата Московской области (КСП Московской области) разработала и утвердила Инструкцию по заполнению аналитических форм для главных администраторов бюджетных средств (ГАБС) Московской области, включающую следующие формы: информация о поступлении целевых средств федерального бюджета (ф. № 1-ГАБС); информация о погашении дебиторской и

<sup>286</sup> Приказ Минфина России от 28.12.2010 г. № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации».

<sup>287</sup> Приказ Минфина России от 01.07.2013 г. № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации РФ».

<sup>288</sup> ДЦП — долгосрочные целевые программы.

кредиторской задолженности (ф. № 2-ГАБС); информация о ходе исполнения мероприятий государственных программ (ф. № 3-ГАБС); информация об использовании межбюджетных трансфертов (ф. № 4-ГАБС); информация об использовании межбюджетных трансфертов, предоставленных за счет средств бюджета Московской области (ф. № 5-ГАБС)<sup>289</sup>.

По результатам камеральной проверки отчетности ГАБС, анализа аналитических форм и отчета об исполнении бюджета Московской области готовится заключение, структура и содержание которого представлены в табл. 2.7.

Таблица 2.7 — Структура заключения КСП Московской области по результатам камеральной проверки бюджетной отчетности

| Основные положения заключения                                                           | Содержательная часть                                                                                                                                                                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Общие положения                                                                      | Обеспечение методологической целостности заключения, указываются основания проведения внешней проверки и перечень сокращений, применяемых в заключении                                                                                       |
| 2. Правовые основания подготовки заключения                                             | Проводится анализ нормативных правовых актов, касающихся осуществления КСП полномочий по проведению внешней проверки годового отчета                                                                                                         |
| 3. Материалы, представленные к внешней проверке                                         | Обязательный раздел, содержащий перечень приложений, отчетов, документов и показателей годового отчета об исполнении бюджета, которые подверглись внешней проверке                                                                           |
| 4. Предмет внешней проверки                                                             | Бюджетная отчетность ГАБС; годовой отчет об исполнении                                                                                                                                                                                       |
| 5. Основные показатели социально-экономического развития                                | Информация об основных показателях социально-экономического развития Московской области за истекший год                                                                                                                                      |
| 6. Характеристика основных показателей бюджета                                          | Информация об утвержденных объемах доходов, расходов и профицита бюджета, об изменениях, внесенных в закон о бюджете Московской области на конкретный год.                                                                                   |
| 7. Исполнение основных показателей бюджета                                              | Информация об исполнении доходной и расходной частей бюджета, состоянии государственного долга                                                                                                                                               |
| 8. Доходная часть бюджета                                                               | Информация о структуре доходов в году и сопоставление исполнения бюджета по доходам с прошлым годом                                                                                                                                          |
| 9. Расходная часть бюджета                                                              | Отражается структура расходов бюджета по разделам и подразделам бюджетной классификации расходов с указанием диапазона исполнения и исполнителей                                                                                             |
| 10. Реализация мероприятий долгосрочных целевых программ                                | Результаты анализа исполнения мероприятий долгосрочных целевых программ Московской области                                                                                                                                                   |
| 11. Государственный долг                                                                | Результаты состояния государственного внутреннего долга                                                                                                                                                                                      |
| 12. Результаты внешней проверки                                                         | Результаты проверки бюджетной отчетности                                                                                                                                                                                                     |
| 13. Предложения и заключение по итогам проведения внешней проверки бюджетной отчетности | В соответствии с бюджетным законодательством заключение направляется Губернатору Московской области и Председателю областной Думы. Только после получения заключения областная Дума может принять к рассмотрению отчет об исполнении бюджета |

Источник: составлено автором на основе<sup>290</sup>.

<sup>289</sup> ksp.mosreg.ru/sites/default/files/documets/342167.doc (дата обращения 16.12.2015 г.).

<sup>290</sup> ksp.mosreg.ru/sites/default/files/documets/342350.doc (дата обращения 15.12.2015 г.)

*В заключении должны быть отражены:*

- исполнение расходов (плановое, фактическое);
- информация о недостоверности показателей бюджетной отчетности;
- факты, способные негативно повлиять на достоверность отчетности;
- информация о фактах нарушения бюджетного законодательства;
- информация об эффективности использования бюджетных средств;
- выявленные расхождения показателей бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности с указанием причин, их обусловивших.

При внешней проверке контрольно-счетными органами ведения бухгалтерского (бюджетного) учета и формирования отчетности основными нарушениями являются несоответствие представленной отчетности требованиям Инструкции о составлении отчетности<sup>291</sup>; несоответствие показателей в формах при контрольном соотношении; отсутствие тождественности показателей бюджетной отчетности данным главных книг; нарушение сроков представления бюджетной отчетности; нарушение порядка проведения инвентаризации; нарушения порядка перечисления дебиторской задолженности прошлых лет в доход бюджета; нарушения порядка перечисления в доход бюджета удержанных в счет оплаты контрактов неустоек; нарушения ведения учета при передаче полномочий заказчика-застройщика; отнесение на фактические расходы вложений в нефинансовые активы; нарушения порядка ведения учета произведенных активов; неполное (некорректное) отражение дебиторской и кредиторской задолженности и аналитической информации о ее состоянии; нарушение порядка ведения учета на забалансовых счетах (бланки строгой отчетности, неисключительные права на программное обеспечение и т.п.)<sup>292</sup>.

Обобщая организацию процесса контроля обязательств по стадиям бюджетного процесса, представим на рис. 2.8 последовательность контрольных процедур и их взаимосвязь.

<sup>291</sup> Приказ Минфина России от 28.12.2010 №191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ»

<sup>292</sup> <http://audit.gov.ru/upload/iblock/310/310102e46eed959280e9cc8a16620c51.pdf> (дата обращения 17.12.2015 г.)

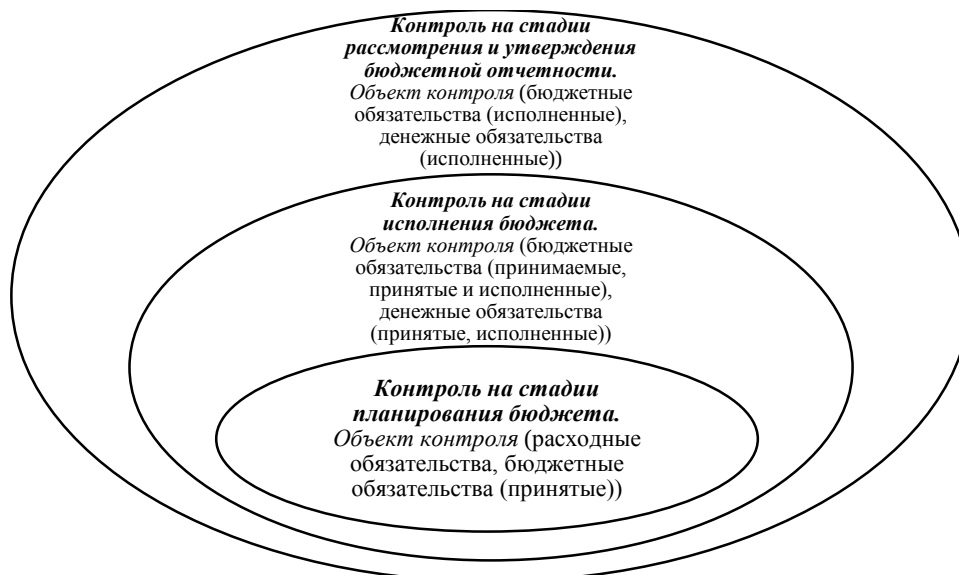


Рисунок 2.8 — Организация процесса контроля обязательств на этапах бюджетного процесса  
Источник: составлено автором.

На рис. 2.8 наглядно показано, что контроль можно проводить отдельно на каждой стадии бюджетного процесса, но при этом учитывать, что они неразрывно связаны между собой, поэтому преимущество может быть отдано сначала предварительному контролю, а потом последующему, и наоборот, в зависимости от поставленной цели контрольного действия. Таким образом, предложены, уточнены и скорректированы контрольные процедуры обязательств на всех этапах бюджетного процесса — от планирования до реализации результатов контрольных мероприятий и представления отчетности, что позволит своевременно выявлять и предупреждать в будущем основные нарушения и недостатки в бюджетной сфере.

Отметим, что в настоящее время подготовлен проект Бюджетного кодекса РФ<sup>293</sup>, в новой редакции предлагается обязательства публично-правового образования, являющиеся публичными обязательствами, классифицировать на расходные обязательства и обязательства, исполняемые за счет источников финансирования бюджета. Содержание расходного обязательства сохраняется — к нему относятся нормативно-правовые обязательства (возникающие в силу нормы права и не требующие дополнительного договора, в том числе публично-нормативные) и договорные (обусловленные контрактом). Схематично трансформация обяза-

<sup>293</sup> Проект Бюджетного кодекса Российской Федерации (подготовлен Минфином России) (не внесен в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 08.05.2015 г.) <https://www.consultant.ru/law/hotdocs/42859.html> (дата обращения 18.12.2015 г.).

тельств представлена на рис. 2.9, где видно, что публичное обязательство, возникшее из нормативно-правового акта, преобразуется на основании реестра расходов бюджета в расходное обязательство, затем на основании закона о бюджете образуется бюджетное обязательство, и наконец, согласно сводной бюджетной росписи формируется денежное обязательство, подлежащее принятию и исполнению.

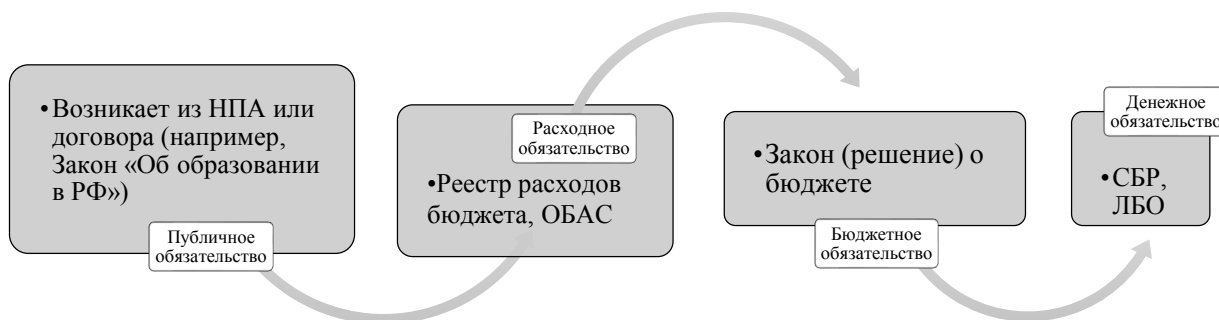


Рисунок 2.9 — Трансформация видов обязательств с учетом изменений бюджетного законодательства

Источник: составлено автором на основе<sup>294</sup>.

С учетом изменений, внесенных в бюджетное законодательство, представим на рис. 2.10 уточненный понятийный аппарат.

**Публичные обязательства** — обязанность публично-правового образования предоставить средства из бюджета физическому и юридическому лицу, другому бюджету и субъекту международного права по установленным БК РФ основаниям

**Расходные обязательства** — публичные обязательства, подлежащие отражению в расходах бюджета при планировании, исполнении бюджета, осуществлении учета и составлении отчетности об исполнении бюджета

**Бюджетные обязательства** — подлежащие исполнению публичные обязательства

**Денежное обязательство** — обязанность администратора расходов бюджета уплатить в бюджет, физическому лицу, юридическому лицу, индивидуальному предпринимателю за счет средств бюджета определенные денежные средства

**Расходные обязательства** — публичные обязательства, подлежащие отражению в расходах бюджета при планировании, исполнении бюджета, осуществлении учета и составлении отчетности об исполнении бюджета

Рисунок 2.10 — Уточненный понятийный аппарат с учетом изменений, внесенных в бюджетное законодательство

Источник: составлено автором на основе<sup>295</sup>.

Новая методика формирования расходных обязательств заключается в том, что обязательства необходимо классифицировать по основаниям их возникновения

<sup>294</sup> Там же.

<sup>295</sup> Проект Бюджетного кодекса РФ.

на нормативно-правовые обязательства (публичные нормативные обязательства, нормативно-правовые межбюджетные обязательства, нормативно-правовые международные обязательства) и договорные (договорные обязательства в целях оказания государственных услуг, контрактные обязательства, трудовые обязательства, договорные межбюджетные обязательства, договорные международные обязательства, долговые обязательства, договорные обязательства в возмещение затрат, иные договорные).

Положения, установленные для нормативно-правовых обязательств, распространяются на обязательства по уплате налогов и при исполнении судебных актов. Полномочия процесса исполнения бюджета разделены на организацию исполнения (финансовый орган) и собственно исполнение бюджета (главные администраторы бюджетных средств), санкционирование операций, связанных с планированием расходных обязательств, принятием и исполнением расходных и денежных обязательств, а также вводятся действенные особенности осуществления операций по перечислению межбюджетных трансфертов («под фактическую потребность»).

Таким образом, необходимо уточнить процедуры контроля с учетом изменений в требованиях к процессу исполнения бюджетов.

*Контрольные процедуры должны включать проверку:* утверждения и доведения показателей бюджетной росписи по расходам, ЛБО, лимитов долгосрочных контрактных обязательств и предельных объемов финансирования до ГРБС; утверждения планов расходных обязательств; распределения ГРБС ЛБО, лимитов долгосрочных контрактных обязательств и предельных объемов финансирования; принятия и учета расходных обязательств; подтверждение исполнения и само исполнение денежных обязательств, санкционирование операций.

Резюмируя проведенное исследование контроля использования бюджетных средств на этапах бюджетного процесса, можно утверждать, что на каждом этапе необходима разработка контрольных процедур проверки учета обязательств (расходных, бюджетных, денежных).

### 2.3. Контрольные процедуры эффективности использования бюджетных средств в государственных (муниципальных) учреждениях

В зависимости от вида обязательства в государственных (муниципальных) учреждениях должны быть определены порядок принятия их к учету и контрольные процедуры проверки учета санкционирования расходов. Порядок отражения в учете принятых обязательств должен быть регламентирован ГМУ самостоятельно и закреплён в его учетной политике.

Отметим, что в бюджетных и автономных учреждениях в процессе исполнения плана ФХД по расходам принятие денежных обязательств отражается в пределах утвержденных плановых сметных назначений на счете 050400000 «Сметные (плановые) назначения». Данный счет дает информацию о доходах (поступлениях), расходах (выплатах) по источникам финансового обеспечения. Учет объема прав на принятие обязательств отражается на счете 050600000 «Право на принятие обязательств» в разрезе кодов расходов КОСГУ в пределах плановых значений, утвержденных на текущий период. Утвержденный объем финансового обеспечения учитывается на счете 050700000 «Утвержденный объем финансового обеспечения», отражающем объем, утвержденный планом ФХД, и считается показателем, на основе которого можно осуществлять контроль за своевременностью и полнотой поступления источников финансового обеспечения, в том числе средств субсидии на выполнение задания. Полученный объем финансового обеспечения, учитываемый на счете 050800000 «Получено финансового обеспечения», дает основание контроля за выполнением плана ФХД по утвержденным ранее сметным назначениям.

Принятые обязательства, исполнение которых предусмотрено планом финансово-хозяйственной деятельности, отражаются на счетах учета пятого раздела плана счетов «Санкционирования расходов хозяйствующего субъекта»<sup>296</sup> и являются исполненными расходными обязательствами в текущем периоде (в том числе не исполненные обязательства прошлого периода).

---

<sup>296</sup> 050201000 «Принятые обязательства»; 050207000 «Принимаемые обязательства»; 050209000 «Отложенные обязательства».



Полный перечень обязательств и порядок их принятия закреплён нормативно для казенных учреждений, но может быть использован для бюджетных и автономных учреждений.<sup>297</sup>

Использование счетов обязательств в процессе санкционирования расходов применяется в зависимости от видов запланированных расходов определенного источника финансового обеспечения, направляемых на их исполнение.

Так, по контрактам, заключенным по трудовому, гражданскому законодательству, применяется счет бухгалтерского учета 050201000 «Принятые обязательства»; по контрактам, заключенным по итогам конкурентных процедур используется счет бухгалтерского учета 050207000 «Принимаемые обязательства»; по созданию резервов предстоящих расходов применяется счет 050209000 «Отложенные обязательства». Порядок формирования резервов по счету 050209000 «Отложенные обязательства» устанавливается учреждением в рамках формирования учетной политики в части видов формируемых резервов, методов оценки обязательств, периода признания в учете и т.д.

Принятие денежных обязательств отражается в учете на основании документально подтвержденных расходов в разрезе КОСГУ<sup>298</sup> по дебету 050201000 «Принятые обязательства» и кредиту 050202000 «Принятые денежные обязательства». Для более точных расчетов при принятии и исполнении авансовых денежных обязательств используются счета 050203000 «Принятые авансовые денежные обязательства»; 050204000 «Авансовые денежные обязательства к исполнению» и 050205000 «Исполненные денежные обязательства», которые необходимы для контроля образовавшейся дебиторской задолженности по договорным обязательствам. По завершении текущего финансового года остатки по счетам в процессе санкционирования расходов на очередной финансовый год не переносятся и закрываются в конце текущего года. Счет 050400000 «Сметные (плановые) назначения» в конце отчетного периода должен быть закрыт счетом 050205000 «Исполненные денежные обязательства», что дает основание для контроля за исполнением источников

<sup>297</sup> Письмо Минфина России от 21 января 2013 г. № 02-06-07/155.

<sup>298</sup> П. 167 Инструкции № 174н.

финансового обеспечения. Следовательно, в конце текущего периода могут быть образованы принятые и не исполненные обязательства, которые переносятся на счета принятых обязательств очередного года и подлежат перерегистрации.

Таким образом, данная схема учета обязательств в процессе санкционирования расходов хозяйствующего субъекта дает основание полагать, что правильно организованный контроль за учетом всех видов обязательств даст полную информацию для дальнейшего анализа эффективности использования бюджетных средств.

На рис. 2.11 приведем порядок принятия контрактного обязательства в бухгалтерском учете ГМУ для дальнейшего построения этапов проверки операций с обязательствами и формирования контрольных процедур.



Рисунок 2.11 — Порядок принятия в бухгалтерском учете контрактного обязательства  
Источник: составлено автором.

Для характеристики этапов проверки операций с контрактными обязательствами рассмотрим контрольные процедуры закупочного процесса ГМУ (табл. 2.8). Представленные в табл. 2.8 контрольные процедуры закупочного процесса бюджетного и автономного учреждения отражают проверку учета санкционирования расходов, которые схематично показаны на рис. 2.11 и полно раскрывают методику проверки всех видов обязательств в закупочном процессе.

Таблица 2.8 — Контрольные процедуры в закупочном процессе

| № п/п | Виды обязательств                                                                    | Момент отражения в учете принятых обязательств                                 | Примечание                                                                                  | Процедура контроля                                                                  |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| 1     | Отражение в учете показателей плана финансово-хозяйственной деятельности по расходам | Дата подписания плана ФХД                                                      | Обязательство отражается в сумме утвержденного плана ФХД                                    | Проверка обоснованности и соответствия принятия обязательств по сметным назначениям |
| 2     | Заключен договор гражданско-правового характера без конкурсной процедуры             | Дата подписания договора                                                       | Принятие обязательства, подлежащего исполнению в текущем году                               | Проверка операций по принятию и исполнению обязательств                             |
| 2.1   | Заключен договор гражданско-правового характера в рамках конкурсной процедуры        | Размещение в единой информационной системе (ЕИС) извещения о запросе котировок | Обязательство принимают по максимальной цене лота согласно конкурсной документации          | Проверка закупочного процесса                                                       |
| 3     | Приняты расходные обязательства согласно заключенному договору                       | Дата подписания договора                                                       | Обязательство отражается в объеме заключенного договора                                     | Проверка закупочного процесса                                                       |
| 4     | Уточнены расходные обязательства по результатам проведенного конкурса                | Дата подписания договора                                                       | Корректировка принимаемого обязательства на сумму экономии в результате проведения конкурса | Проверка обоснованности принимаемых обязательств                                    |
| 5     | Приняты к учету авансовые денежные обязательства                                     | Дата подписания указанных документов                                           | Обязательство отражается в сумме авансовых платежей исполненного договора                   | Проверка принятия денежных обязательств в сумме авансовых платежей                  |
| 6     | Приняты к исполнению авансовые денежные обязательства                                | Дата подписания указанных документов                                           | Обязательство отражается в сумме авансовых платежей исполненного договора                   | Проверка исполненных денежных обязательств в сумме авансовых платежей               |
| 7     | Исполнены денежные обязательства                                                     | Дата подписания указанных документов                                           | Обязательство отражается в сумме исполненного договора                                      | Проверка исполненных денежных обязательств                                          |
| 8     | Приняты денежные обязательства в сумме окончательной оплаты по контракту             | Дата подписания указанных документов                                           | Обязательство отражается в сумме исполненного договора                                      | Проверка принятых денежных обязательств                                             |
| 9     | Исполнены денежные обязательства по контракту                                        | Дата подписания указанных документов                                           | Обязательство отражается в сумме исполненного договора                                      | Проверка исполненных денежных обязательств                                          |

Источник: составлено автором.

Отметим: чтобы информация о принимаемых обязательствах была достоверной, полной и своевременной, необходимо в графике документооборота, утвержденном учетной политикой учреждения, установить обязанности контрактной службы по предоставлению необходимой информации, поскольку на 31 декабря текущего периода на счете принимаемых обязательств необходимо показать все обязательства по не завершенным закупкам на основании данных контрактной службы. Что касается отражения бухгалтерского учета санкционирования расходов хозяйствующего субъекта, то логично сначала изложить информацию о счетах бухгалтерского учета, а потом представить бухгалтерские записи по учету операций с обязательствами на примере приобретения основного средства, чтобы показать процедуры контроля на каждом этапе ФХД закупочного процесса (рис. 2.12).

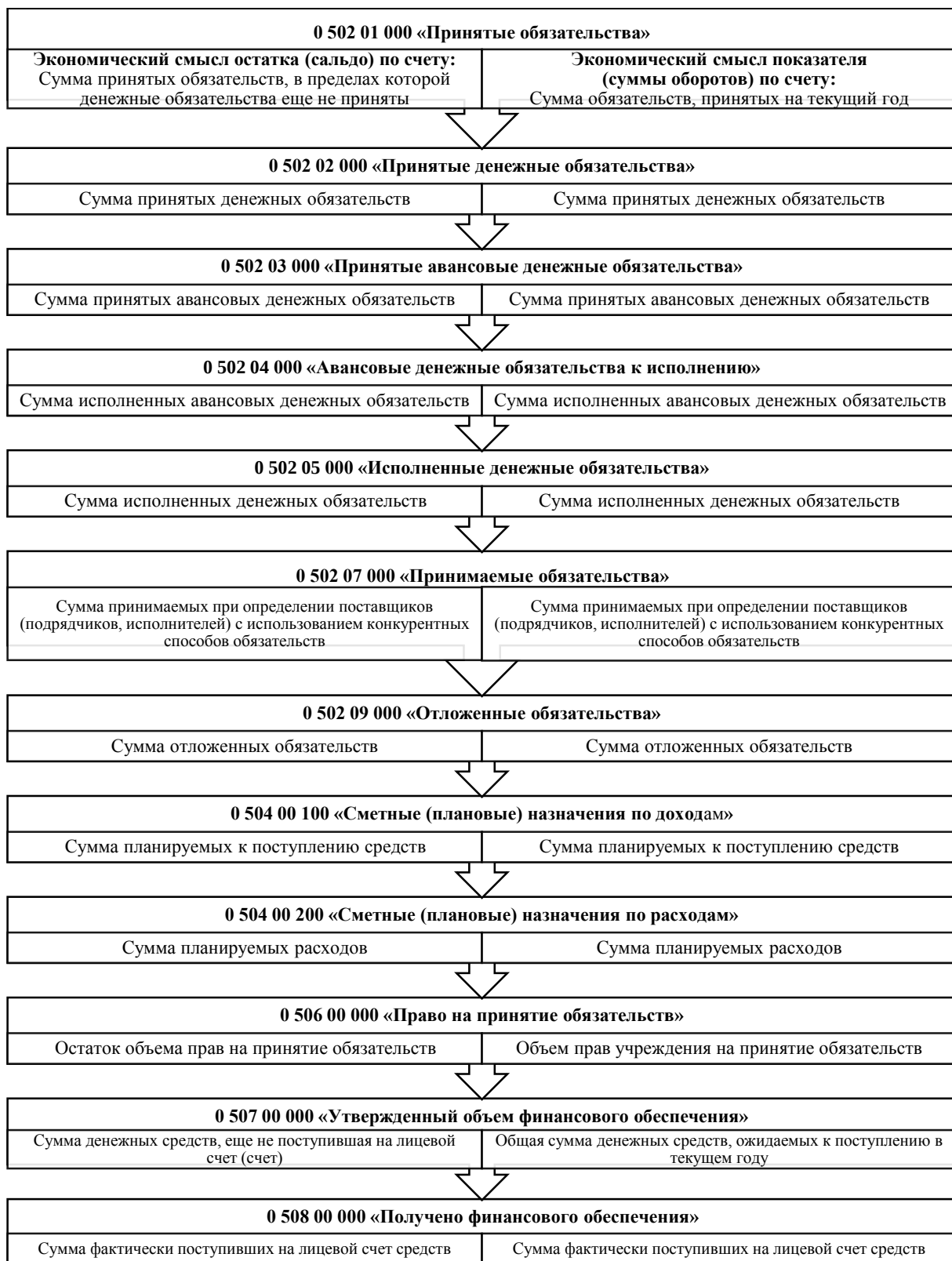


Рисунок 2.12 — Информация о счетах санкционирования расходов бюджетного и автономного учреждений

Источник: составлено автором на основе<sup>299</sup>.

<sup>299</sup> Приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н.

На рис. 2.12 наглядно представлена информация о счетах санкционирования расходов бюджетного и автономного учреждения, которая показывает экономический смысл бухгалтерских счетов и остатков по счетам обязательств. Счета формируются отдельно в разрезе источников финансового обеспечения, за исключением средств, поступающих во временное распоряжение, а также средств по исполнению публично-нормативных обязательств. Кроме того, счета учета санкционирования расходов отражают период образования с использованием определенной аналитической группы синтетического года, где остатки по счетам учета в результате переноса показателей, содержащиеся в разряде 22 номера счета обнуляются в конце отчетного периода.

Считаем, что для получения полной и достоверной информации при построении контрольных процедур в бюджетном и автономном учреждении учет санкционирования расходов должен быть организован по всем источникам финансового обеспечения, включая средства во временном распоряжении и средства по исполнению публично-нормативных обязательств. Источником информации будет являться форма отчетности 0503738 «Отчет о принятых обязательствах», которая должна быть составлена по всем источникам финансового обеспечения.

Более наглядно учет санкционирования расходов бюджетного учреждения и контрольные процедуры по учету операций с контрактируемыми обязательствами рассмотрим в табл. 2.9 на примере приобретения основного средства.

В предлагаемом примере рассмотрен учет санкционирования расходов по всем видам обязательств и процедуры контроля по каждой хозяйственной операции при приобретении основного средства в закупочном процессе.

*Предлагаемый порядок контроля операций учета санкционирования расходов бюджетного учреждения позволяет:* выявлять нарушения на всех этапах закупочного процесса; достоверно и своевременно получать информацию о принимаемых и принятых обязательствах, исполненных денежных обязательствах; создать информационную базу об экономии бюджетных средств на стадии принятия обязательства, использовании бюджетных средств на стадии принятия денежных обязательств, расходах бюджетных средств на стадии исполнения денежных обязательств.

Таблица 2.9 — Бухгалтерские записи и предлагаемые процедуры контроля по учету операций с контрактуемыми обязательствами бюджетного учреждения

| № п/п | Хозяйственная операция                                                                                                                                                                               | Корреспонденция счетов |           | Контрольные процедуры                                                                                          |                                                                                                                                         |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|-----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|       |                                                                                                                                                                                                      | Дебет                  | Кредит    |                                                                                                                |                                                                                                                                         |
| 1     | Отражены плановые показатели по расходам                                                                                                                                                             | 450410310              | 450610310 | Проверка соответствия расходных обязательств плановым показателям по расходам. Анализ обоснования обязательств | <b>Контроль планирования</b><br>Объект контроля (сметные назначения, обязательства (принимаемые, принятые))                             |
| 2     | Приняты обязательства в сумме стоимости договора без конкурсной процедуры (с единственным поставщиком)                                                                                               | 450610310              | 450211310 | Проверка принимаемых обязательств, подлежащих исполнению в текущем финансовом году                             |                                                                                                                                         |
| 2.1   | Договоры, заключенные путем проведения конкурсных процедур. Размещено извещение об осуществлении закупок в ЕИС в сумме начальной (максимальной) цены договора, объявленной в конкурсной документации | 450610310              | 450217310 | Проверка принимаемых бюджетных обязательств по максимальной цене лота                                          |                                                                                                                                         |
| 3     | Приняты обязательства при заключении договора по результатам конкурсной процедуры                                                                                                                    | 450217310              | 450211310 | Проверка принятия обязательств в сумме заключенного договора по результатам конкурсной процедуры               |                                                                                                                                         |
| 4     | Корректировка суммы обязательств на основании заключенного договора по результатам конкурсной процедуры                                                                                              | 450217310              | 450610310 | Проверка корректировки принимаемого обязательства на сумму экономии в результате проведения конкурса           |                                                                                                                                         |
| 5     | Приняты к учету авансовые денежные обязательства                                                                                                                                                     | 450211310              | 450213310 | Проверка принятых авансовых платежей                                                                           | <b>Контроль исполнения.</b><br>Объект контроля (обязательства (принятые и исполненные), денежные обязательства (принятые, исполненные)) |
| 6.    | Перечислен аванс по договору (на приобретение оборудования)                                                                                                                                          | 420631560              | 420111610 | Проверка исполнения денежного обязательства (на сумму аванса)                                                  |                                                                                                                                         |
| 7     | Приняты к исполнению авансовые денежные обязательства                                                                                                                                                | 450213310              | 450212310 | Проверка исполнения денежного обязательства (на сумму аванса)                                                  |                                                                                                                                         |
| 8     | Отражена поставка оборудования                                                                                                                                                                       | 410631310              | 430231730 | Проверка формирования суммы фактических вложений в объект основных средств                                     |                                                                                                                                         |
| 9     | Произведена окончательная оплата по договору                                                                                                                                                         | 430231830              | 420111610 | Проверка исполнения денежного обязательства (на сумму окончательной оплаты)                                    |                                                                                                                                         |
| 10    | Исполнены денежные обязательства                                                                                                                                                                     | 450212310              | 450215310 | Проверка исполнения денежного обязательства                                                                    |                                                                                                                                         |
| 11    | Принято денежное обязательство в размере окончательного платежа по контракту                                                                                                                         | 450211310              | 450212310 | Проверка денежного обязательства в сумме исполненного договора                                                 |                                                                                                                                         |
| 12    | Произведен зачет аванса                                                                                                                                                                              | 430231830              | 420631660 | Проверка принятых денежных обязательств                                                                        |                                                                                                                                         |
| 13    | Исполнены денежные обязательства по контракту                                                                                                                                                        | 450212310              | 450215310 | Проверка исполненных денежных обязательств                                                                     |                                                                                                                                         |

Источник: составлено автором.

Для характеристики этапов проверки операций с отложенными обязательствами предложим и рассмотрим контрольные процедуры по формированию резерва на оплату отпусков — КОСГУ 211; резерва на оплату отпусков в части отчислений во внебюджетные фонды — КОСГУ 213 (табл. 2.10).

Таблица 2.10 — Бухгалтерские записи и предлагаемые процедуры контроля по учету операций с отложенными обязательствами

| № п/п | Хозяйственная операция                                                                                                    | Корреспонденция счетов   |           | Контрольные процедуры                                                                                                            |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|-----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|       |                                                                                                                           | Дебет                    | Кредит    |                                                                                                                                  |
| 1     | Начисление резервов на оплату отпусков                                                                                    | 010960211<br>(040120211) | 040160211 | Проверка фактических расходов по КОСГУ 211 на основании утвержденного расчета, отраженного в учетной политике учреждения         |
| 2     | Начисление отложенных обязательств по сформированным резервам на оплату отпусков                                          | 050690211                | 050299211 | Проверка принятых к учету отложенных обязательств, величина которых определена расчетным путем                                   |
| 3     | Начисление резервов на оплату отпусков в части страховых взносов                                                          | 010960213<br>(040120213) | 040160213 | Проверка фактических расходов по КОСГУ 213 на основании утвержденного расчета, отраженного в учетной политике учреждения         |
| 4     | Начисление отложенных обязательств по сформированным резервам на оплату отпусков в части страховых взносов                | 050690213                | 050299213 | Проверка сформированных отложенных обязательств, величина которых определена расчетным путем                                     |
| 5     | Начисление отпускных за счет сформированных резервов                                                                      | 040160211                | 030211730 | Проверка расчетов по оплате труда в части начисления отпускных (фактические расходы)                                             |
| 6     | Приняты учреждением обязательства за счет ранее сформированного резерва (операция отражает уменьшение созданного резерва) | 050299211                | 050211211 | Проверка принятых отложенных обязательств с фактическими расходами по КОСГУ 211                                                  |
| 7     | Приняты денежные обязательства                                                                                            | 050211211                | 050212211 | Проверка принятых денежных обязательств в сумме, подлежащей оплате за счет средств созданного резерва (отложенные обязательства) |
| 8     | Выплачены отпускные                                                                                                       | 030211830                | 020111610 | Проверка кассовых расходов по списанию средств с текущего лицевого счета                                                         |
| 9     | Исполнены денежные обязательства                                                                                          | 050212211                | 050215211 | Проверка исполненных денежных обязательств по сумме кассовых расходов                                                            |
| 10    | Начисление отпускных в части страховых взносов за счет сформированных резервов                                            | 040160213                | 030300730 | Проверка расчетов страховых взносов в части начисления отпускных (фактические расходы)                                           |
| 11    | Списание отложенных обязательств по сформированным резервам по КОСГУ 213                                                  | 050299213                | 050211213 | Проверка принятых отложенных обязательств с фактическими расходами по КОСГУ 213                                                  |
| 12    | Приняты денежные обязательства по оплате отпускных в части страховых взносов                                              | 050211213                | 050212213 | Проверка принятых денежных обязательств в сумме, подлежащей оплате за счет средств созданного резерва (отложенные обязательства) |
| 13    | Исполнены денежные обязательства по КОСГУ 213                                                                             | 050212213                | 050215213 | Проверка исполненных денежных обязательств по сумме кассовых расходов по КОСГУ 213                                               |

Источник: составлено автором.

В табл. 2.10 представлен учет санкционирования расходов по отложенным обязательствам и процедуры контроля по каждой хозяйственной операции при формировании резерва на оплату отпусков.

Отметим, что кредитовый показатель по счету 050299000 «Отложенные обязательства на иные очередные годы» отражает сумму отложенных обязательств,

величина которых определена на момент их принятия условно, и по которым не определено время (финансовый период) их исполнения, при условии создания в учете учреждения по данным обязательствам резерва предстоящих расходов (отложенных обязательств). Применять в счетах санкционирования расходов по резервам в 22-м разряде цифру «9» неоправданно, так как учреждение при формировании резерва должно указывать плановый финансовый год, в котором произведен расчет, в частности, для отпусков это следующий финансовый год, которому соответствует цифра «2» в 22-м разряде по единому плану счетов<sup>300</sup>, поэтому необходимо поставить знак «X». Кроме того, в настоящее время отсутствует программный продукт, необходимый для автоматизации учета отложенных обязательств в части калькулирования резерва по каждому сотруднику и выделения бухгалтерских записей по начислению расходов за счет резервов.

*Преимуществами предлагаемого порядка контроля операций по учету отложенных обязательств являются:* выявление нарушений на всех этапах формирования отложенных обязательств; своевременность получения информации о создании резерва по отложенным обязательствам, принятию обязательств по расходованию такого резерва; возможность создания информационной базы об использовании бюджетных средств на стадии принятия денежных обязательств (фактические расходы); расходах бюджетных средств на стадии исполнения денежных обязательств (кассовые расходы). Предложенные контрольные процедуры по учету санкционирования расходов хозяйствующего субъекта позволяют алгоритмизировать процесс контроля за эффективностью использованием бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями, в том числе:

— для контроля экономичности использования бюджетных средств следует проверять принятие обязательств по счету 050201000 «Принятые обязательства» и формирование информации о принимаемых обязательствах в процессе конкурсных процедур;

— для контроля результативности использования бюджетных средств необходимо проверять исполнение денежных обязательств, санкционирование оплаты

<sup>300</sup> Приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н.



денежных обязательств при учете расчетов по поставке и оплате по счету 020101000 «Денежные средства на счетах»;

— для контроля эффективности использования бюджетных средств следует проверять постановку на учет активов и операций в результате исполнения, начислений расходов (доходов) при содержании (использовании) предмета контракта;

— для контроля эффективности использования бюджетных средств при последующей проверке исполнения контракта необходима проверка достоверности и законности по счету 040120000 «Расходы текущего финансового года», (010900000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»), что находит отражение в показателях непосредственных и конечных результатов.

На рис. 2.13 представлена обобщенная схема (алгоритм) контроля эффективности использования бюджетных средств ГМУ.

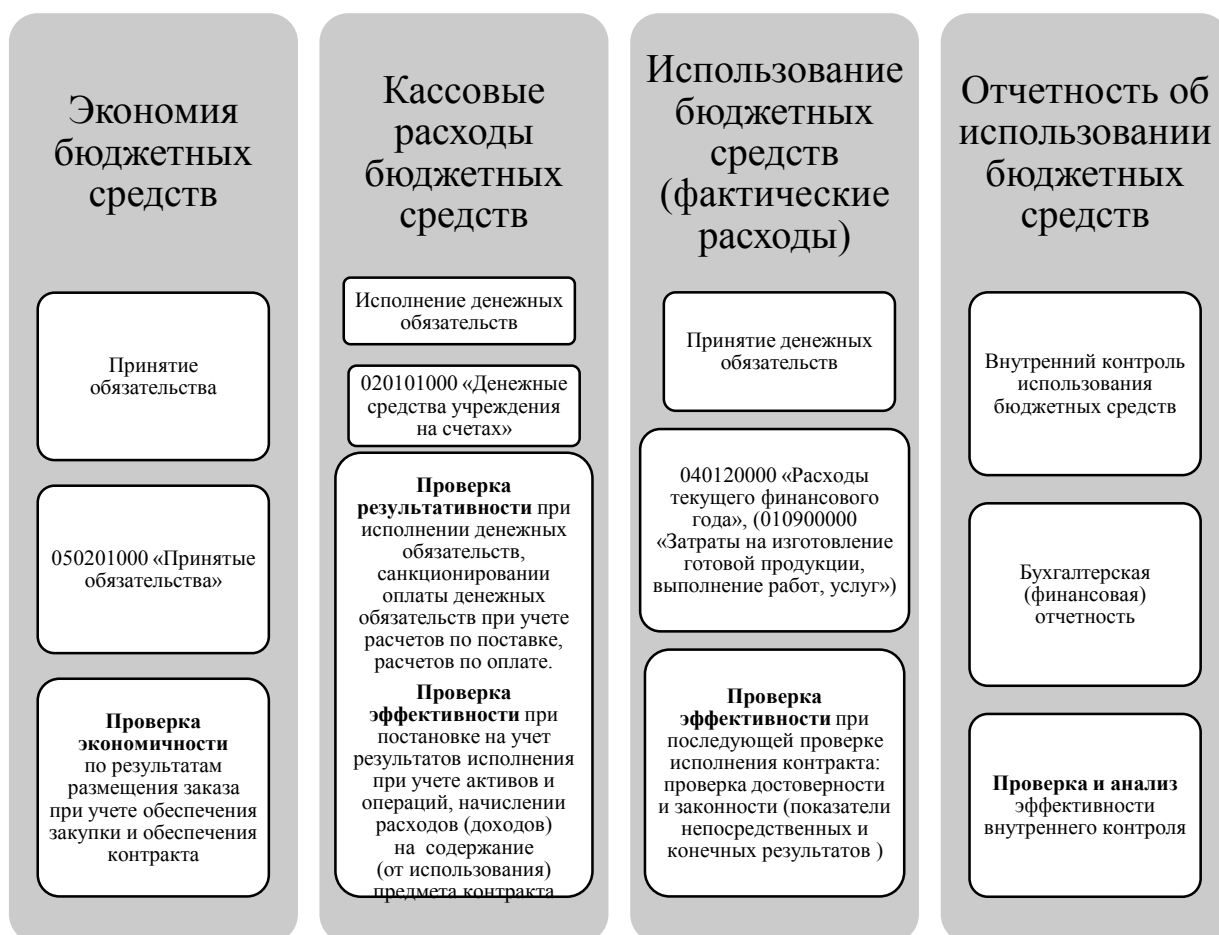


Рисунок 2.13 — Предлагаемый алгоритм контроля эффективности использования бюджетных средств на основе проверки счетов бухгалтерского (бюджетного) учета  
 Источник: составлено автором.

Предложенный алгоритм учета санкционированных расходов хозяйствующего субъекта позволяет сформировать информационную базу, необходимую для принятия обоснованных выводов и, соответственно, экономических решений по оценке эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями.

Авторский алгоритм контроля эффективности использования бюджетных средств на основе проверки счетов бухгалтерского (бюджетного) учета рекомендуется использовать при разработке контрольных процедур всех видов обязательств государственного (муниципального) учреждения.

*Таким образом, проведенные исследования в рамках второй главы позволили разработать концептуальную схему организации системы контроля эффективности использования бюджетных средств, которая раскрывает методологию контроля как совокупность объектов, предмета, принципов, методов, методических приемов и способов проведения.*

Уточнены и скорректированы контрольные процедуры проверки учета санкционирования расходов государственных (муниципальных) учреждений, что позволит своевременно выявлять и предупреждать в будущем основные нарушения и недостатки еще на этапе принятия обязательств.

Выполненное исследование доказывает, что при проведении контрольных мероприятий акцент должен быть смещен с контроля за результатами на контроль за планированием бюджетных средств.

Представлен алгоритм контроля эффективности использования бюджетных средств на основе проверки счетов бухгалтерского (бюджетного) учета, который необходим при разработке контрольных процедур всех видов обязательств государственного (муниципального) учреждения и может быть использован в системе внутреннего контроля, а также контрольными органами при внешней проверке эффективности использования бюджетных средств.

Разработаны контрольные процедуры:

— *по проверке* экономичности использования бюджетных средств при принятии бюджетного обязательства, обеспечивавшие проверку результативности при исполнении денежных обязательств, санкционировании оплаты денежных обязательств при учете расчетов по поставке, расчетов по оплате;

— *по проверке* эффективности использования бюджетных средств при постановке на учет результатов исполнения при учете активов и операций, начислении расходов на содержание предмета контракта;

— *по проверке* эффективности использования бюджетных средств при последующей проверке исполнения контракта: проверка достоверности и законности (показатели непосредственных и конечных результатов);

— *по проверке и анализу* эффективности внутреннего финансового контроля, что позволит отслеживать на каждом этапе контроля эффективность использования бюджетных средств.

Следовательно, нами доказано, что в основе контроля эффективности использования бюджетных средств ГМУ лежит наличие взаимосвязи между обязательствами, отраженными на балансовых счетах, и обязательствами процесса санкционирования расходов бюджета, отраженных на внебалансовых счетах. Поэтому с целью контроля за эффективностью использования бюджетных средств необходимо вести учет санкционирования расходов по всем источникам финансового обеспечения, включая средства во временном распоряжении и средства по исполнению публично-нормативных обязательств. Это обеспечит полноту и достоверность информации для контроля использования бюджетных средств по источникам финансового обеспечения.

### **ГЛАВА 3. ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ (МУНИЦИПАЛЬНЫМИ) УЧРЕЖДЕНИЯМИ**

#### **3.1. Основные направления развития бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях**

Формирование качественной информационно-аналитической базы является основой развития системы контроля эффективности использования бюджетных средств ГМУ и обеспечения подотчетности органов власти гражданскому обществу. Система информации может считаться качественной лишь в том случае, если она отражает реальную экономическую ситуацию, достаточна для принятия управленческих решений, понятна, правдива, уместна, своевременна и сопоставима как за различные периоды времени, так и между различными субъектами отчетности. Именно такие требования к информации при составлении финансовой отчетности считаются приоритетными с точки зрения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) для государственного сектора, и, как правило, в отсутствие такой системы информации пользователь отчетности не сможет принять правильное экономическое решение.

Бухгалтерский (бюджетный) учет выступает главным источником информации для осуществления контроля за эффективным использованием бюджетных средств через свои контрольные функции. «Контрольные функции выполняются бухгалтерским учетом через все элементы его метода: документацию, инвентаризацию, оценку и калькуляцию, систему счетов и двойной записи, балансовое обобщение и отчетность»<sup>301</sup>.

---

<sup>301</sup> Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: «Финансы и статистика», 1989. С. 28.

Начиная с 2004 г. в соответствии с концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации<sup>302</sup> происходят масштабные изменения в сфере бюджетного (бухгалтерского) учета ГМУ. До начала бюджетной реформы бюджетная отчетность и учетная информация служили для контроля кассовых операций по источникам финансового обеспечения ГМУ, что было недостаточно для целей оценки эффективности использования бюджетных средств. Информация об активах и обязательствах, их изменениях в течение отчетного периода отсутствовала. Содержание бюджетной (бухгалтерской) отчетности было во многом не понятным для внешних пользователей. Отсутствие публичности и доступности учетной информации не позволяло оценить результаты использования источников финансового обеспечения. Реформа бюджетного процесса и ее нацеленность на повышение ответственности и самостоятельности участников бюджетного процесса требовали существенного реформирования системы бюджетного учета и отчетности. В результате проводимых преобразований заложены основы новой системы бюджетного (бухгалтерского) учета и отчетности, что позволяет более активно использовать ее преимущества в управлении бюджетными средствами.

В связи со сложностью преобразований в бюджетном (бухгалтерском) учете и отчетности требуются новые инструменты контроля и анализа, позволяющие оценивать эффективность и результаты деятельности учреждений на качественно новом уровне, соответствующем международным требованиям. Отметим, что в соответствии с бюджетным законодательством<sup>303</sup> на Минфин России возлагаются обязанности по установлению единой методологии и стандартизации бухгалтерского учета и отчетности казенных, бюджетных и автономных учреждений.

Нормативно утвержден «Единый порядок ведения бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами,

---

<sup>302</sup> Постановление Правительства РФ от 22.05.2004 г. № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» (вместе с «Концепцией реформирования бюджетного процесса в РФ в 2004–2006 годах», «Планом мероприятий по реализации Концепции реформирования бюджетного процесса в РФ в 2004–2006 годах»).

<sup>303</sup> П. 1 ст. 264.1 БК РФ.

государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений»<sup>304</sup>, который имеет ряд разночтений с другими нормативно-правовыми актами, регулирующими организацию ведения учета и отчетности.

Кроме того, анализ тематики научных публикаций показывает нерешенность многих проблем, связанных с учетом в ГМУ.

Так, в публикациях М. Волчковой<sup>305</sup>, С. Валовой<sup>306</sup>, А.Ю. Опальского<sup>307</sup>, А.В. Эвиевой<sup>308</sup>, Т.В. Варкулевич, И.А. Кузьмичевой<sup>309</sup> обсуждаются проблемы формирования калькуляции себестоимости государственных услуг, организация бухгалтерского учета затрат на выполнение работ, оказания услуг.

Исследование В.А. Дуболазова, Н.В. Нееловой<sup>310</sup> посвящено проблемам учета особо ценного имущества и его закрепления за учредителем. Вопросам учета источников финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений посвящены работы И.Д. Деминой, Е.Е. Ляльковой<sup>311</sup>.

Публикация М.Ю. Алейниковой<sup>312</sup> рассматривает имеющиеся проблемы в бухгалтерском учете обязательств процесса санкционирования расходов хозяйствующего субъекта.

Существенные проблемы сохраняются в учете основных средств учреждений государственного сектора, что подтверждают публикации Т.Ю. Дружиловской, Э.С. Дружиловской<sup>313</sup>, М.Ю. Миллиард, И.Н. Сапетиной<sup>314</sup>, О.Е. Качковой<sup>315</sup>, В.Д. Киселевой<sup>316</sup> и ряда других исследователей.

<sup>304</sup> Приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению».

<sup>305</sup> Волчкова М. Учет затрат на изготовление продукции, выполнение работ, услуг: обзор изменений // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. № 4, апрель. С. 31–38.

<sup>306</sup> Валова С. Формирование себестоимости готовой продукции: что изменилось? // Казенные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. № 4, апрель. С. 17–26.

<sup>307</sup> Опальский А.Ю. Учет затрат и калькулирование себестоимости государственных (муниципальных) услуг бюджетного учреждения // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. 2014. № 2. С. 31–51.

<sup>308</sup> Эвиева А.В. Себестоимость образовательных услуг и результативность расходов бюджета на оказание образовательных услуг // Евразийский союз ученых. 2015. № 4-1 (13). С. 104–107.

<sup>309</sup> Варкулевич Т.В., Кузьмичева И.А. Отдельные элементы методики формирования себестоимости услуг государственного образовательного учреждения // Экономика и предпринимательство. 2014. № 4-2 (45-2). С. 546–551.

<sup>310</sup> Дуболазов В.А., Неелова Н.В. Учет имущества федеральных государственных автономных образовательных учреждений в соответствии с российскими и международными стандартами финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 12, март. С. 2–15.

<sup>311</sup> Демина И.Д., Лялькова Е.Е. Особенности планирования деятельности в государственных бюджетных учреждениях // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. 2016. № 12. С. 58–66.

<sup>312</sup> Алейникова М.Ю. Учет операций по санкционированию расходов бюджетного учреждения // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. 2016. № 11. С. 29–34.

<sup>313</sup> Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Проблемы дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета основных средств в государственном секторе // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 8 (368), апрель. С. 14–22.

<sup>314</sup> Миллиард М.Ю., Сапетина И.Н. Отражение в учете бюджетного учреждения модернизации основного средства // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 16 (376). С. 18–21.

<sup>315</sup> Качкова О.Е. Учет амортизации основных средств бюджетного учреждения по обновленным правилам // Бухгалтерский учет в здравоохранении. 2016. № 8. С. 9–19.

<sup>316</sup> Киселева В.Д. Учет основных средств бюджетных средств // Советник бухгалтера бюджетной сферы. 2012. № 7. С. 47–62.

В значительной степени неурегулированными остаются вопросы формирования резервов предстоящих расходов в государственных (муниципальных) учреждениях. Об этом свидетельствуют работы Т.С. Масловой<sup>317</sup>, Д.С. Крапивина<sup>318</sup>.

Проблемные вопросы учета доходов и расходов государственных (муниципальных) учреждений исследуются в публикациях И.П. Воробьевой<sup>319</sup>, О.Н. Свешниковой, Я.В. Корж<sup>320</sup>, Т.С. Масловой<sup>321</sup>, Н.А. Бреславцевой, Н.А. Рябоконе<sup>322</sup>, И.Ю. Гарнова<sup>323</sup>.

Столь широкий спектр рассматриваемых вопросов, касающихся учета ГМУ, во многом связан с нерешенностью многих задач в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому (бюджетному) учету.

Отметим, что проблемам совершенствования нормативно-правового регулирования бухгалтерского (бюджетного) учета также посвящено немало современных научных публикаций [12, 37, 55, 60, 70, 100, 132, 140, 157, 163 и др.]

В результате проведенного исследования были выделены, обобщены и проанализированы существующие проблемы, разработаны предложения по гармонизации бюджетного (бухгалтерского) учета, что позволило в дальнейшем разработать единый инструментарий для контроля за эффективностью использования бюджетных средств ГМУ. Авторские предложения заключаются в постановке и решении следующих проблем.

*Во-первых*, государственным (муниципальным) учреждениям, не являющимся участниками бюджетного процесса, следует учитывать особо ценное движимое имущество (ОЦДИ) и недвижимое имущество (НИ), находящееся на праве оперативного управления на забалансовом счете, либо закрепить это имущество в «Фонде закрепленного имущества» с целью соблюдения принципа имущественной обособленности при составлении бухгалтерского баланса. В соответствии с этим

<sup>317</sup> Маслова Т.С. Бухгалтерский учет резервов предстоящих расходов как инструмент управления // Инновационное развитие экономики. 2014. № 6-1(23). С. 104–106.

<sup>318</sup> Крапивин Д.С. Порядок создания резервов предстоящих расходов бюджетными учреждениями // Север и рынок: формирование экономического порядка. 2015. № 3(46). С. 14–21.

<sup>319</sup> Воробьева И.П. Государственные (муниципальные) учреждения, особенности учета бюджетной деятельности // Проблемы учета и финансов. 2012. № 1. С. 64–70.

<sup>320</sup> Свешникова О.Н., Корж Я.В. Доходы и расходы в бухгалтерской отчетности коммерческих и бюджетных организаций // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2016. Т. 2. № 2. С. 116–123.

<sup>321</sup> Маслова Т.С. Указ. соч. С. 7–12.

<sup>322</sup> Бреславцева Н.А., Рябоконе Н.А. Доходы и расходы учреждений здравоохранения, их особенности и классификация // Сибирская финансовая школа. 2008. № 5 (70). С. 121–125.

<sup>323</sup> Гарнов И.Ю. Бухгалтерский учет расходов государственных (муниципальных) бюджетных учреждений // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. 2013. № 9. С. 55–59.

необходимо представить обновленную систему бухгалтерских записей по счетам 421006000 «Расчеты с учредителем», 420433000 «Участие в государственных (муниципальных) учреждениях» по отражению информации об объектах особо ценного движимого и недвижимого имущества учреждений.

*Во-вторых*, необходимо разработать практические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в себестоимость оказываемых услуг по распределению расходов между видами финансового обеспечения: государственным заданием и платными услугами, а также обосновать классификацию нормативных затрат для расчета объема субсидии на исполнение задания с целью построения наиболее эффективной бухгалтерской модели учета затрат на оказание бюджетных услуг.

*В-третьих*, исследовать существующую методику бухгалтерского учета расходов будущих периодов, на основе чего разработать рекомендации по ее совершенствованию для повышения качества учетной информации о формировании финансового результата.

*В-четвертых*, разработать специализированную типовую схему корреспонденции счетов бухгалтерского учета, позволяющую систематизировать учетную информацию о стоимости основных средств, приобретенных за счет различных источников финансового обеспечения. Уточнить методические подходы по отражению амортизации основных средств, распределенных на стоимостные группы.

*В-пятых*, методически обосновать порядок постановки на учет результатов интеллектуальной деятельности (РИД) как объектов интеллектуальной собственности, объектов вещного права и объектов информационного права (объекты РИД), принадлежащих Российской Федерации, в целях упорядочения процедуры по принятию к бюджетному учету. *В-шестых*, рекомендовать проводить анализ дебиторской задолженности по доходам, по результатам инвентаризации, с целью ее минимизации. *В-седьмых*, предложить отражение на счетах бухгалтерского учета расчетов по суммам выявленных недостач, хищений, других сумм причинного ущерба имуществу учреждения с целью систематизации учета по источникам финансового обеспечения.



*Обобщив существующие проблемы в организации бухгалтерского учета ГМУ, рассмотрим подробнее решение каждой из них.*

*Выполним решение первой проблемы в организации бухгалтерского учета ГМУ.* Имущество бюджетных и автономных учреждений находится у них на праве оперативного управления<sup>324</sup>, где собственником выступает публично-правовое образование. Имущественное положение бюджетных и автономных учреждений можно подразделить на группы. Первая группа имущества является собственностью учредителя и передается учреждению на праве оперативного управления. Вторую группу имущества составляет имущество, которое находится в самостоятельном распоряжении учреждения, поскольку источником его формирования являются внебюджетные доходы. Третья группа имущества — имущество, которым учреждение отвечает по своим обязательствам. Его составляет иное движимое имущество из первой группы (за исключением недвижимого и особо ценного движимого имущества) и вся вторая группа имущества. Особенности отнесения имущества к категории ОЦДИ заключаются в том, что учреждение должно признавать его на основании стоимостных и иных критериев<sup>325</sup> независимо от вида финансового обеспечения и факта использования этого имущества в исполнении задания. Схематично распоряжение имуществом представим в табл. 3.1.

Таблица 3.1 — Виды и правовые основы закрепления и распоряжения имуществом бюджетными и автономными учреждениями<sup>326</sup>

| Вид имущества <sup>327</sup> | Закрепленное собственником, приобретенное за счет выделенных собственником средств                                                                                                                                                                                       | Приобретенное за счет деятельности, приносящей доход                                                                               |
|------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| НИ, ОЦДИ                     | Данным видом имущества учреждение не отвечает по своим обязательствам (ч. 4 ст. 2 № 174-ФЗ). Распоряжение имуществом — только с согласия учредителя (ч. 2 ст. 3 № 174-ФЗ), при этом учредитель имеет право изъять имущество, используемое не назначению (ст. 296 ГК РФ). | Самостоятельное распоряжение только ОЦДИ (ч. 2 ст. 3 № 174-ФЗ). Отвечает по своим обязательствам только ОЦДИ (ч. 4 ст. 2 № 174-ФЗ) |
| ИДИ                          | Данным видом имущества учреждение не отвечает по своим обязательствам (ч. 4 ст. 2 № 174-ФЗ). Самостоятельное распоряжение имуществом (ч. 2 ст. 3 № 174-ФЗ).                                                                                                              |                                                                                                                                    |

*Источник:* составлено автором.

<sup>324</sup> Ст. 296–298 ГК РФ.

<sup>325</sup> П. 5, 6 ст. 123.22 ГК РФ, п. 2 ст. 298 ГК РФ, постановление Правительства РФ № 538 от 26.07.2010 г. «О порядке отнесения имущества автономного или бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества».

<sup>326</sup> Для казенных учреждений такая группировка не выполняется.

<sup>327</sup> НИ — недвижимое имущество; ОЦДИ — особо ценное движимое имущество; ИДИ — иное движимое имущество.

Рассмотрев правовой режим использования имущества бюджетными и автономными учреждениями, считаем необходимым предложить ввести новую классификацию данного имущества: активы и расчеты с учредителями по капиталу или обязательствам.

Так, в Инструкции по применению единого плана счетов отсутствует определение актива, вместо актива объектом учета выступает «информация в денежном выражении о состоянии активов, находящихся в собственности Российской Федерации, субъектов РФ, муниципальных образований, и относящихся к основным средствам, нематериальным активам, произведенным активам, материальным запасам, имуществу, составляющему государственную (муниципальную) казну, иным видам материальных ценностей...»<sup>329</sup>

Основными средствами признаются «материальные объекты имущества, независимо от их стоимости, со сроком полезного использования более 12 месяцев, предназначенные для неоднократного или постоянного использования на праве оперативного управления в процессе деятельности учреждения при выполнении им работ, оказании услуг, осуществления государственных полномочий (функций) либо для управленческих нужд учреждения, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданные в аренду, полученные в лизинг (сублизинг)»<sup>330</sup>.

Следовательно, можно выделить признак признания имущества активами в учреждении: имущество, находящееся в собственности публично-правового образования и используется на праве оперативного управления в своей деятельности.

Отметим, что активы «должны приводить к получению вероятных будущих экономических выгод при использовании имеющегося потенциала, отдельно или в сочетании с другими активами, что способствует, прямо или косвенно, увеличению будущих чистых денежных потоков»<sup>331</sup>. Это является актуальным при сегодняшней позиции эффективности использования государственной собственности, изложенной в докладе Минфина России<sup>332</sup> и поручении Президента РФ от 18.08.2015 г. №

<sup>329</sup> Приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н.

<sup>330</sup> Там же.

<sup>331</sup> Данная трактовка содержится в принципах GAAP, FASB Concepts Statement no. 6 (Paragraph 26).

<sup>332</sup> Доклад «Об основных направлениях повышения эффективности расходов федерального бюджета». Минфин России. 2015 г. [www.minfin.ru/.../2015/.../Doklad\\_Ob\\_osnovnykh\\_napravleniyakh\\_pov](http://www.minfin.ru/.../2015/.../Doklad_Ob_osnovnykh_napravleniyakh_pov) (дата обращения 14.01.2015 г.) Стр. 50-51.

ПР-1659 «Перечень поручений по повышению эффективности использования бюджетных средств».

Итак, активы в бюджетном и автономном учреждении возникают в виде балансовой стоимости имущества, которым учреждение может распоряжаться только по согласованию с собственником и не отвечает по своим обязательствам<sup>333</sup>. Они отражаются в корреспонденции со счетом 021006000 «Расчеты с учредителем», который в конце отчетного периода взаимозачитывается в бухгалтерском балансе и при этом в балансе стоимость ОЦДИ не включается в валюту баланса, амортизация по ОЦДИ не учитывается при расчете финансового результата, чистые активы состоят только из накопленного финансового результата. Приведем в качестве примера бухгалтерский баланс бюджетного учреждения в табл. 3.2.

Таблица 3.2 — Баланс МБОУ «СОШ № 12» на 1 января 2017 г.

| <b>АКТИВ<sup>334</sup></b>                                                            | <b>Код строки</b> | <b>Деятельность по государственному заданию</b> |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------------------------------------|
| <b>1. Нефинансовые активы</b>                                                         | <b>010</b>        | <b>6 442 734,27</b>                             |
| <b>ОС (балансовая стоимость, 4 101 000 00), всего:</b>                                |                   |                                                 |
| В том числе: НИ (4 101 10 000)                                                        | 011               | 940 068,86                                      |
| ОЦДИ (4 101 20 000)                                                                   | 012               | 3 508 166,20                                    |
| ИДИ (4 101 30 000)                                                                    | 013               | 1 994 499,21                                    |
| Амортизация основных средств                                                          | 020               | <b>5 221 583,30</b>                             |
| Амортизация НИ (4 104 10 000)                                                         | 021               | 455 972,41                                      |
| Амортизация ОЦДИ (4 104 20 000)                                                       | 022               | 2 771 111,68                                    |
| Амортизация ИДИ (4 104 30 000)                                                        | 023               | 1 994 499,21                                    |
| ОС (остаточная стоимость, стр. 010 и стр. 020) Из них:                                | 030               | <b>1 221 150,97</b>                             |
| НИ (стр. 011 – стр. 021)                                                              | 031               | 484 096,45                                      |
| ОЦДИ (стр. 012 – стр. 022)                                                            | 032               | 737 054,52                                      |
| ИДИ (стр. 013 – стр. 023)                                                             | 033               | 0,0                                             |
| Прочие расчеты с дебиторами (4 210 00 000) в том числе                                | 330               | –1 221 149,97                                   |
| Расчеты с учредителем (4 210 06 000) (стр. 011 + стр. 012)                            | 336               | –4 448 235,06                                   |
| Показатель уменьшения стоимости (балансовой) ОЦИ <sup>335</sup> (стр. 021 + стр. 022) | 337               | 3 227 084,09                                    |
| Чистая стоимость ОЦИ (стр. 336 + стр. 337)                                            |                   | <b>–1 221 150,97</b>                            |
| <b>ПАССИВ</b>                                                                         |                   |                                                 |
| ФР (4 401 00 000) (стр. 623 + стр. 623.1 + стр. 624 + стр. 625) из них                | 620               | –572 075,99                                     |
| ФР прошлых отчетных периодов (4 401 30 000)                                           | 623               | –3 799 160,08                                   |
| ФР по начисленной амортизации ОЦИ (стр. 337)                                          | 623.1             | 3 227 084,09                                    |

Источник: составлено автором.

<sup>333</sup> Письмо Федерального казначейства от 09.01.2013 г. № 42-7.4-05/2.1-3 «Об особенностях составления и представления годовой бюджетной отчетности и сводной бухгалтерской отчетности государственных бюджетных и автономных учреждений главными администраторами средств федерального бюджета за 2012 год»; письмо Минфина России от 18.09.2012 г. № 02-06-07/3798 «Об отражении в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности бюджетных, автономных учреждений, а также в бюджетном учете и бюджетной отчетности органов, осуществляющих функции и полномочия учредителя учреждения, операций с недвижимым имуществом, в отношении которого учреждение не имеет права самостоятельного распоряжения, и особо ценным движимым имуществом».

<sup>334</sup> ОС — основные средства; ФР — финансовый результат.

<sup>335</sup> ОЦИ — особо ценное имущество.

В приведенном фрагменте бухгалтерского баланса видно, что балансовая стоимость особо ценного движимого имущества в валюту баланса не включается, по причине проведения транзитных операций с помощью счета расчетов с учредителями. Такое построение бухгалтерского баланса противоречит требованию принципа обособленного имущества, при котором учет активов и обязательств учреждения должен быть организован отдельно от активов и обязательств ее собственников на забалансовом счете. Хотя несмотря на противоречия в составлении бухгалтерского баланса нормативно закреплено, что «имущество, являющееся собственностью учредителя ГМУ, учитывается учреждением обособленно от иного имущества, находящегося у данного учреждения в пользовании (управлении, на хранение); обязательства, по которым учреждение отвечает имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, а также указанное имущество, учитываются в бухгалтерском учете учреждений обособленно от иных объектов учета»<sup>336</sup>.

Следовательно, напрашивается вывод, что в рамках соблюдения принципов построения бухгалтерского баланса и эффективности использования государственной собственности необходимо отказаться от предоставления имущества в оперативное управление не участникам бюджетного процесса и заключать договор аренды (по льготной ставке) либо договор безвозмездного пользования, отражая исследуемое имущество на забалансовом счете. Для сравнения нормативно-правовых позиций проанализируем учет имущества, переданного в оперативное управление государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

Так, «государственные и муниципальные унитарные предприятия для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления применяют счет «Расчеты с учредителями». Стоимость имущества, закрепленного за казенным предприятием на праве оперативного управления, отражается по кредиту счета «Фонд закрепленного имущества» и показывается по отдельной статье в разделе III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса»<sup>337</sup>. В этом случае, если учредитель рассчитывает получить

<sup>336</sup> Приказ Минфина РФ от 01.12.2010 г. № 157н.

<sup>337</sup> Письмо Минфина России от 06.02.2015 г. № 07-01-06/4978 «Об отражении в бухгалтерском учете стоимости имущества, закрепленного за казенным предприятием на праве оперативного управления».

экономические выгоды от переданного имущества<sup>338</sup>, отражает его либо как финансовые вложения, либо как дебиторскую задолженность<sup>339</sup>.

Следовательно, по аналогии с предложенной позицией бюджетным и автономным учреждениям, можно рекомендовать систему бухгалтерских записей учета имущества, полученного от учредителей (рис. 3.1).

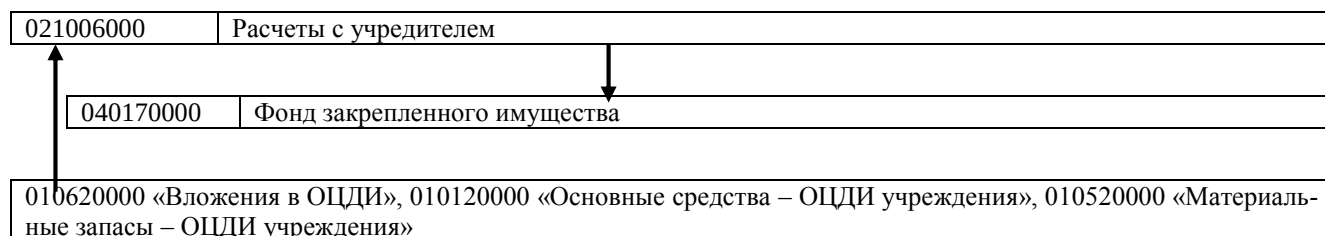


Рисунок 3.1 — Предлагаемая схема учета имущества, полученного от учредителей (собственников) имущества

Источник: составлено автором.

В предлагаемой схеме учета имущества, полученного в оперативное управление от учредителей, вводится пассивный счет 040170000 «Фонд закрепленного имущества», используемый для отражения операций принятия учреждением имущества в качестве актива. Таким образом, *проблема информативности* бухгалтерского баланса ГМУ в части отражения недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества значительно снижает эффективность проведения финансового анализа отчетности в целях получения достоверного информационного источника для внутренних и внешних пользователей.

*Рассмотрим решение второй проблемы в организации бухгалтерского учета ГМУ.*

В соответствии со ст. 69.2 БК РФ установлен обновленный порядок составления государственного задания и расчета финансового обеспечения исполнения государственного задания<sup>340</sup>. Новые принципы нормативного финансирования положены в основу расчета субсидии на выполнение задания. При этом нормативные затраты на оказание услуг рассчитываются на единицу показателя объема оказания

<sup>338</sup> Концепция развития бухгалтерского учета в рыночной экономике, одобрен. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров России 29.12.1997 г. Исходя из Концепции имущество, переданное в оперативное управление, признается в качестве актива, когда вероятно получение организацией экономических выгод в будущем от этого актива и когда стоимость его может быть измерена с достаточной степенью надежности.

<sup>339</sup> Дуболазов В.А., Неелова И.В. Указ. соч. С. 2–15.

<sup>340</sup> Постановление Правительства РФ от 26.06.2015 г. № 640 «О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания»; приказ Минфина России от 01.07.2015 г. № 104н «Об утверждении общих требований к определению нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг, осуществление которых предусмотрено бюджетным законодательством РФ и не отнесенных к иным видам деятельности, применяемых при расчете объема финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) государственным (муниципальным) учреждением».

услуги, на основе базового норматива затрат и корректирующих коэффициентов к ним. В действующих нормативно-правовых документах отсутствует информация об использовании нормативов на содержание имущества, установлен порядок учета затрат на приобретение особо ценного движимого имущества в составе нормативных затрат оказания бюджетной услуги, а затрат на коммунальные услуги — в полном объеме в составе норматива на общехозяйственные нужды. При этом введены ограничения на учет затрат на коммунальные услуги только *в отношении имущества, используемого для выполнения государственного задания*.

Таким образом, при определении норматива затрат на оказание бюджетной услуги учитываются затраты по содержанию только того имущества, которое задействовано в выполнении задания. При такой позиции законодатели<sup>341</sup> уходят от принципа предоставления гарантированной части субсидии и решают проблему *поиска резервов для экономии бюджетных средств*, определенную в нормативно-правовых документах<sup>342</sup>. Отметим, что для расчета финансового обеспечения выполнения государственного задания устанавливается корректировочный *коэффициент платной деятельности* в отношении затрат на уплату имущественных налогов и нормативных затрат на содержание неиспользуемого имущества при условии, если ГМУ оказывает бюджетной услуги за плату сверх установленного задания.

На рис. 3.2 представим формализованный расчет объема финансового обеспечения исполнения задания с учетом изложенных изменений<sup>343</sup>.

Показатели *МУН*, *МСИ* определяются с учетом коэффициента платной деятельности, если учреждение оказывает государственные услуги (выполняет работы) за плату сверх установленного государственного задания. Нормативные затраты на оказание государственной услуги рассчитываются как базовый норматив затрат на оказание *i*-й государственной услуги умноженный на отраслевой корректирующий коэффициент и на территориальный корректирующий коэффициент ( $M_i = M_{\text{баз}} \times K_{\text{отр}} \times K_{\text{тер}}$ ).

<sup>341</sup> Письмо Минфина России от 01.10.2014 г. № 02-01-09/49180 «О направлении Методических рекомендаций по установлению общих требований к порядку расчета объема финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ)».

<sup>342</sup> Письмо Минфина России от 01.12.2014 г. № 06-03-05/61507 «О направлении рекомендаций по направлениям роста доходов и оптимизации расходов при формировании бюджетов субъектов РФ на 2015–2017 годы».

<sup>343</sup> Для казенных учреждений данные рекомендации актуальны в случае передачи им полномочий по выполнению государственного (муниципального) задания, что относится к перспективным планам Минфина России.

**Объем финансового обеспечения выполнения государственного задания**

$$R = N_{ii} \times V_i + N_{ww} - P_i \times V_{ii} + N_{УН} + N_{СИ}$$

- $N_{ii}$  — нормативные затраты на оказание  $i$ -й государственной услуги, включенной в ведомственный перечень
- $V_i$  — объем  $i$ -й государственной услуги, установленной государственным заданием
- $N_{ww}$  — нормативные затраты на выполнение  $w$ -й работы, включенной в ведомственный перечень
- $P_i$  — размер платы (тариф, цена) за оказание  $i$ -й государственной услуги, установленный государственным заданием
- $N_{УН}$  — затраты на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается имущество учреждения
- $N_{СИ}$  — затраты на содержание неиспользуемого для выполнения государственного задания имущества

Рисунок 3.2 — Расчет объема финансового обеспечения на оказание государственных услуг (выполнение работ)

Источник: составлено автором на основе<sup>344</sup>.

На основе расчета финансового обеспечения на оказание государственных услуг (выполнения работ) допустимо предположить, что проблемой может выступать включение в расчет затрат на имущество, используемое только в выполнении государственного задания. Это связано с тем, что на практике многие бюджетные и автономные учреждения оказывают платные услуги с использованием этого имущества и расчет распределения фактически произведенных затрат между источниками финансового обеспечения не выполняют.

Кроме того, не во всех бюджетных, автономных учреждениях ведется бухгалтерский и налоговый учет, что затрудняет распределение затрат на общехозяйственные нужды между источниками финансового обеспечения по причине разночтений в нормативно-правовых документах.

Так, в соответствии с положениями гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ для некоммерческих организаций не предусматривается пропорционального деления затрат между коммерческой и некоммерческой деятельностью<sup>345</sup>. Распределение затрат на общехозяйственные нужды между источниками финансового обеспечения также нормативно не закреплено, хотя на основании ст. 272 НК РФ

<sup>344</sup> Приказ Минфина России от 01.07.2015 г. № 104н.

<sup>345</sup> Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ, письма Минфина России от 20.01.2010 г. № 03-03-06/4/4, от 19.03.2010 г. № 03-03-06/4/25, от 02.04.2010 г. № 03-03-06/4/38.

разделение возможно только по деятельности, приносящей доход, пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном доходе<sup>346</sup>.

Также возникают вопросы использования во внебюджетной деятельности имущества, приобретенного за счет бюджетных источников финансового обеспечения. В этом случае некоторые нормативные документы<sup>347</sup> указывают, что «суммы начисленной амортизации отражаются по тому виду финансового обеспечения (деятельности), по которому указанное имущество было приобретено». Такая позиция приводит к неверному формированию расходов учреждения, связанных с оказанием услуг по приносящей доход деятельности.

Рассмотренные позиции позволили сделать вывод, что учреждение должно установить порядок учета и распределения общехозяйственных расходов, направленных на оказание услуг по государственному заданию и по деятельности, приносящей доход, в рамках формирования учетной политики, выбрав метод распределения: по доле доходов за прошлый месяц; по доле доходов за прошлый год; по доле доходов по плану ФХД, по нормативным затратам плана ФХД и т.д.

Отсутствие регламентации в учетной политике порядка распределения расходов и периодичности их списания может привести к неверному формированию себестоимости оказываемых учреждением услуг, в том числе и по выполнению задания, что может быть расценено как нарушение методики учета затрат учреждения на оказание услуг по его выполнению.

Для решения выявленной проблемы представлен пилотный проект методических рекомендаций по учету затрат, включаемых в себестоимость оказываемых услуг для государственных образовательных учреждений, и разработаны регистры учета, позволяющие упорядочить документальное оформление учета затрат. В качестве базы распределения затрат выбраны *прямые затраты на оплату труда (Приложение А)*. В основу расчета затрат на осуществление деятельности по источникам финансового обеспечения положен алгоритм, представленный на рис. 3.3.

<sup>346</sup> Письмо Минфина России от 18.05.2011 г. № 03-03-06/4/47.

<sup>347</sup> Письмо Минфина России от 22.04.2016 г. №02-07-10/23705 «Об отражении в бухгалтерском учете бюджетных, автономных учреждений расходов на амортизацию основных средств».



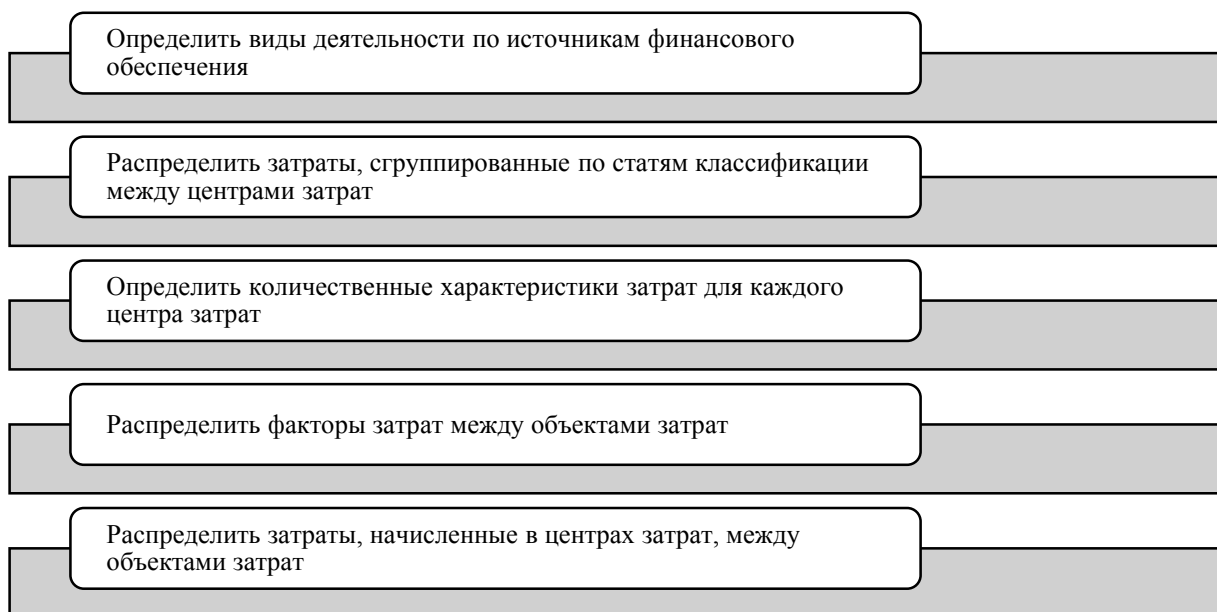


Рисунок 3.3 — Алгоритм расчета затрат на осуществление видов деятельности по источникам финансового обеспечения

Источник: составлено автором.

Также возникают вопросы, связанные с распределением затрат на оказание государственных услуг (выполнения работ) по исполнению государственного задания. Рассмотрим схематично распределение затрат на оказание услуг (работ) на прямые, общехозяйственные, накладные расходы и прочие расходы (рис. 3.4).

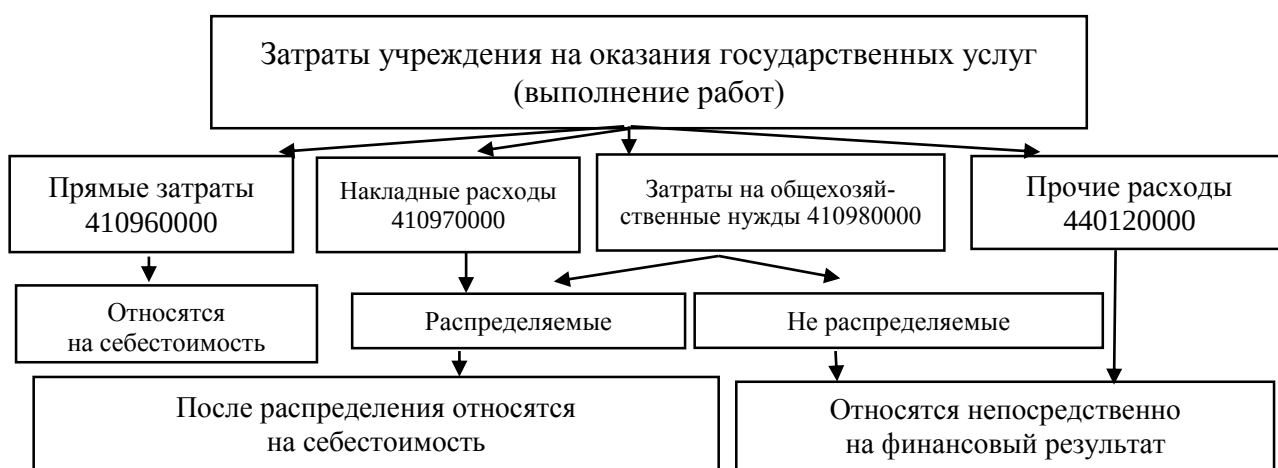


Рисунок 3.4 — Схема распределения затрат на оказание государственных услуг (выполнения работ)

Источник: составлено автором.

В приведенной схеме затраты на оказание государственных услуг (выполнение работ) распределяются по счетам бухгалтерского учета в зависимости от цели использования.

Так, распределяемые затраты на общехозяйственные нужды накладные расходы распределяются на счета 410960000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг» одним из нормативно утвержденных способов: пропорционально фонду оплаты труда основного персонала; пропорционально объемам оказываемых услуг; пропорционально площади, используемой для каждого вида деятельности; путем отнесения всего объема затрат на один вид услуг, выделенный в качестве основного; пропорционально иному выбранному показателю. Не распределяемые затраты на общехозяйственные нужды (например, издержки по исполнительному производству, штрафы, пени и др.) относятся непосредственно на финансовый результат.

А вот особенность применения счета накладных расходов 410970000 заключается в том, что он используется, когда учреждение имеет структурные подразделения, и расходы всегда считаются распределяемыми. Группа прочих расходов<sup>348</sup>, не формирующих себестоимость работ, услуг, оказываемых учреждением по исполнению государственного задания, относится в конце отчетного периода сразу на финансовый результат.

Представим группировку затрат на оказание государственных услуг (выполнение работ) при выполнении государственного задания на счетах бухгалтерского учета в табл. 3.3.

В группировку не включен счет накладных расходов, так как он имеет аналогичную методику распределения затрат на оказание государственных услуг (выполнение работ), которые представлены по счету затрат на общехозяйственные нужды.

Также в группировку прямых затрат или затрат на общехозяйственные нужды включены затраты на формирование в установленном порядке резерва на полное восстановление состава объектов ОЦДИ, используемого в процессе оказания государственных услуг (выполнения работ), с учетом срока его полезного использования.

---

<sup>348</sup> Ст. 265 НК РФ.

Таблица 3.3 — Формирование единого подхода к группировке затрат на оказание государственных услуг (выполнение работ) на счетах бухгалтерского учета

| Прямые затраты                                                                                                                                   |                                            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| Номенклатура затрат <sup>349</sup>                                                                                                               | Счета бухгалтерского учета                 |
| N OT1                                                                                                                                            | 410960211, 410960213                       |
| N M3и ОЦДИ                                                                                                                                       | 410960340, 410960310                       |
| N ИНЗ                                                                                                                                            | 410960272, 410960290                       |
| N Роцди                                                                                                                                          | 440160310                                  |
| Затраты на общехозяйственные нужды                                                                                                               |                                            |
| N КУ                                                                                                                                             | 410980223                                  |
| N СНИ                                                                                                                                            | 410980225, 410980226, 410980224            |
| N Соцди                                                                                                                                          | 410980225, 410980226, 410980224            |
| N УС                                                                                                                                             | 410980221                                  |
| N ТУ                                                                                                                                             | 410980222                                  |
| N OT2                                                                                                                                            | 410980211, 410980213, 410980226            |
| N ПНЗ                                                                                                                                            | 410980000                                  |
| N Роцди (ОЦДИ, необходимого для общехозяйственных нужд)                                                                                          | 440160310                                  |
| Расходы, не формирующие себестоимость работ, услуг (готовой продукции), оказываемых бюджетным учреждением по исполнению государственного задания |                                            |
| Амортизация ОЦДИ, ИДИ, НИ <sup>350</sup>                                                                                                         | 440120271                                  |
| Затраты на уплату налогов                                                                                                                        | 440120290                                  |
| Затраты на содержание неиспользуемого имущества                                                                                                  | 440120223, 440120225, 440120226, 440120271 |
| Общехозяйственные расходы, в части не распределяемой на себестоимость работ, услуг (готовой продукции)                                           | 410980000                                  |
| Затраты на содержание иного движимого имущества                                                                                                  | 440120225, 440120226                       |
| Прочие расходы (ст. 265 НК РФ)                                                                                                                   | 440120000                                  |

Источник: составлено автором.

При анализе группировки затрат на оказание государственных услуг (выполнение работ) спорным вопросом считается отнесение амортизации иного движимого имущества на расходы, не формирующие себестоимость оказываемых услуг (выполняемых работ) бюджетным учреждением по исполнению государственного задания, и включение в расходы учреждения содержания неиспользуемого имущества. По мнению специалистов финансового ведомства, «обособление учетных процедур, в том числе по формированию финансового результата по источникам финансирования (деятельности) в части амортизации, не отражает сущность затрат, формирование себестоимости, а лишь показывает, какое имущество было в

<sup>349</sup> N OT1 — затраты на оплату труда с начислениями на выплаты по оплате труда работников, непосредственно связанных с оказанием государственной услуги; N M3и ОЦДИ — затраты на приобретение материальных запасов и ОЦДИ, потребляемого (используемого) в процессе оказания государственной услуги (в том числе затраты на арендные платежи); N ИНЗ — иные затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной услуги; N Роцди — затраты на формирование в установленном порядке резерва на полное восстановление состава объектов ОЦДИ, используемого в процессе оказания государственной услуги, с учетом срока его полезного использования; N КУ — затраты на коммунальные услуги; N СНИ — затраты на содержание объектов недвижимого имущества (в том числе затраты на арендные платежи); N Соцди — затраты на содержание объектов особо ценного движимого имущества (в том числе затраты на арендные платежи); N УС — затраты на приобретение услуг связи; N ТУ — затраты на приобретение транспортных услуг; N OT2 — затраты на оплату труда с начислениями на выплаты по оплате труда работников, которые не принимают непосредственного участия в оказании государственной (муниципальной) услуги; N ПНЗ — затраты на прочие общехозяйственные нужды.

<sup>350</sup> ОЦДИ — особо ценное движимое имущество, ИДИ — иное движимое имущество, НИ — недвижимое имущество.

эксплуатации при осуществлении всей совокупности услуг как платных, так и финансируемых за счет бюджета»<sup>351</sup>. Такая позиция идет вразрез с рядом нормативно-правовых документов, которые формируют методику ведения бухгалтерского учета<sup>352</sup> и поясняют, что амортизация признается одним из элементов затрат при формировании себестоимости выполняемых работ, оказываемых услуг и отражает величину стоимости нефинансовых активов, закрепленных на праве оперативного управления, отнесенную на уменьшение финансового результата. Следовательно, амортизация является элементом себестоимости работ, услуг, оказываемых бюджетным (автономным) учреждением по исполнению государственного задания, которую необходимо учитывать на затратных счетах (калькуляционных счетах).

Вместе с тем, как справедливо отмечает Т.В. Еременко, «амортизация как метод бухгалтерского учета позволяет отразить два самостоятельных факта хозяйственной жизни: а) уменьшение стоимости основных средств организации и б) формирование затрат организации в целях исчисления финансового результата...»<sup>353</sup>

Таким образом, на основании проведенного исследования представим предложения об изменении учета амортизации недвижимого и движимого имущества в бюджетных, автономных учреждениях в табл. 3.4.

Таблица 3.4 — Предлагаемый подход к учету амортизации имущества<sup>354</sup>

| Показатель       | Существующая позиция                                                                                                                                           | Предлагается                                                                                                                                                                                               |
|------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Амортизация НИ   | Не учитывается при расчете финансового результата. Корректируется счет амортизации с помощью счета 421006000 «Расчеты с учредителем» в конце отчетного периода | Учитывать имущество НИ, ОЦДИ, закрепленное на праве оперативного управления, на забалансовых счетах. По имуществу начислять износ (на забалансовом счете), который регулирует стоимость основного средства |
| Амортизация ОЦДИ |                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                            |
| Амортизация ИДИ  | Относится сразу на финансовый результат, не включается в себестоимость работ, услуг (готовой продукции).                                                       | Учитывать амортизацию имущества в составе счета 410980271 <sup>355</sup> , при условии если ИДИ используется в исполнении государственного задания                                                         |

Источник: составлено автором.

Отметим, что выделенные проблемы формирования себестоимости государственных услуг и необходимость их решения являются основанием для проведения

<sup>351</sup> Письмо Минфина России от 22.04.2016 г. № 02-07-10/23705 «Об отражении в бухгалтерском учете бюджетных, автономных учреждений расходов на амортизацию основных средств».

<sup>352</sup> Ст. 253 НК РФ, п. 5, 8 приказа Минфина России от 06.05.99 г. № 33н ПБУ 10/99 «Расходы организации», п. 84 приказа Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н.

<sup>353</sup> Еременко Т.В. Особенности учета амортизации: дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2011. 181 с.

<sup>354</sup> Для казенных учреждений подобное разделение имущества не выполняется.

<sup>355</sup> 410980271 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части амортизации основных средств и нематериальных активов».

анализа фактической себестоимости с целью выявления возможностей снижения затрат и, как следствие, эффективного использования бюджетных средств.

*Рассмотрим решение третьей проблемы организации бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений.*

Расходы будущих периодов формируются, «когда учреждение не создает соответствующий резерв предстоящих расходов и отражает расходы, связанные со следующим: подготовительными к работами в связи с их сезонным характером; освоением новых производств; рекультивацией земель; страхованием имущества, гражданской ответственности; выплатой отпускных; добровольным страхованием сотрудников; приобретением неисключительного права пользования нематериальными активами в течение нескольких отчетных периодов; неравномерно производимым ремонтом основных средств; иными аналогичными расходами. Затраты, произведенные учреждением в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются по дебету счета как расходы будущих периодов и подлежат отнесению на финансовый результат текущего финансового года в порядке, устанавливаемом учреждением (равномерно, пропорционально объему продукции (работ, услуг) и др.), в течение периода, к которому они относятся»<sup>356</sup>.

Следовательно, от верной постановки учета расходов будущих периодов зависит правильность формирования себестоимости оказываемых услуг (выполнения работ) и, как следствие, финансового результата. Сумма расходов будущих периодов по счету 040150000 «Расходы будущих периодов» отражается в пассиве баланса государственного (муниципального) учреждения (ф. 0503730) по строке 625 со знаком «минус», при наличии дебетового остатка по счету, что подтверждается нормативно-правовыми актами. «Если показатель имеет отрицательное значение (включая дебетовые остатки пассивных счетов, кредитовые остатки дебетовых счетов), в отчетности такие данные отражаются в отрицательном значении (а именно, со знаком «минус»)»<sup>357</sup>.

<sup>356</sup> П. 302 приказа Минфина России от 01.12.2010 г. №157н.

<sup>357</sup> П. 10 приказа Минфина России от 25.03.2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений».

По нашему мнению, применение данной методики приводит к тому, что валюта баланса не показывает реальной величины источников формирования имущества учреждения по причине нарушения методики балансового обобщения. Справедливо отмечает М.И. Кутер, что «балансовое обобщение информации позволяет выявить финансово-имущественное положение экономического субъекта. И достигается за счет двойственной группировки объектов бухгалтерского наблюдения: по их функциональной роли в процессе производственно-хозяйственной и финансовой деятельности (экономическое содержание балансового уравнения); по источникам образования имущества хозяйственной единицы (юридический подход)»<sup>358</sup>.

Следовательно, необходимо построить структуру бухгалтерского баланса так, чтобы увязать правила ведения бухгалтерского учета с его целями.

Для этого предлагается затраты, которые произведены учреждением в отчетном периоде, но касающиеся следующих, отражать в бухгалтерском балансе по условиям признания активов. Списание расходов будущих периодов рекомендуем выполнять в соответствии с общими правилами выбытия средств данного типа и признавать нефинансовым активом или финансовым активом в соответствии со сроком списания.

Также необходимо внести изменения в виды расходов будущих периодов в части расходов по страховым договорам, признавая их как расходы текущего периода. Выплаченную сумму взноса (премии) необходимо учитывать единовременно в составе расходов на момент получения полиса (начала действия договора), так как в нормативных актах не установлен особый порядок их фиксирования, более того, выплаченная страховая премия не включается в аванс и в случае досрочного отказа от договора не будет возвращена, если другое условие не предусмотрено в соглашении.

Представим организацию бухгалтерского учета расходов будущих периодов на примере приобретения неисключительного права на нематериальный актив (программу для ЭВМ) (табл. 3.5).

---

<sup>358</sup> Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2007. 592 с. С. 298.

Таблица 3.5 — Предлагаемая схема корреспонденции бухгалтерских счетов для учета расходов будущих периодов

| Хозяйственные операции                                                                                                                                                                                                                                | Корреспонденция счетов |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|-----------|
|                                                                                                                                                                                                                                                       | Дебет                  | Кредит    |
| Отражены стоимость неисключительных прав и кредиторская задолженность перед правообладателем                                                                                                                                                          | 440150226              | 430226730 |
| Оплачена стоимость неисключительных прав с лицевого счета учреждения в казначействе                                                                                                                                                                   | 430226830              | 420111610 |
| Учтена стоимость неисключительных прав увеличением забалансового счета                                                                                                                                                                                | 01                     | —         |
| Списание ежемесячно расходов будущих периодов                                                                                                                                                                                                         | 410980226              | 440150226 |
| Сумма расходов будущих периодов, не списанная на конец года, отражается в активе баланса по строке 130 «Прочие нефинансовые активы» (внести изменения в статьи бухгалтерского баланса ф. 0503730 Баланс государственного (муниципального) учреждения) |                        |           |

Источник: составлено автором.

Предложенная схема корреспонденции бухгалтерских счетов для учета расходов будущих периодов обеспечит правильное распределение затрат на общехозяйственные нужды по оказываемым государственным услугам с последующим формированием полной себестоимости услуг (работ) и достоверным исчислением финансового результата по источнику финансового обеспечения 4 «Субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания».

*Рассмотрим решение четвертой проблемы организации бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений.*

Особенность бухгалтерского учета источников финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений заключается в том, что они отражаются в учете обособленно по кодам видов финансового обеспечения как субсидия по исполнению государственного задания, субсидия на иные цели (целевая субсидия), субсидия на цели осуществления капитальных вложений. Одни из них признаются доходами, другие зависят от условий предоставления органами государственной власти.

Конечно, в бухгалтерском учете возникает много вопросов по отражению хозяйственных операций за счет различных источников финансового обеспечения, которые не находят своего отражения или находят частично в нормативно-правовых актах, регулирующих организацию бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях.

Так, вопросы, связанные с учетом основных средств, полученных за счет нескольких источников финансового обеспечения, стали особенно значимыми в связи с тем, что один объект основных средств может учитываться только на одном источнике финансового обеспечения и, соответственно, на одном счете бухгалтерского учета.

Однако существуют случаи оприходования объекта основных средств, приобретенного за счет нескольких источников финансового обеспечения, при этом необходимо вести учет на нескольких счетах учета по разным видам финансового обеспечения. Вследствие этого возникают проблемы при начислении амортизации, проведении инвентаризации, переоценки, при внутреннем перемещении и списании нефинансовых активов. Представим решение указанных проблем учета исследуемого имущества. Отметим, что по решению органов исполнительной власти целевая субсидия может предоставляться бюджетному, автономному учреждению на расходы непостоянного характера и непосредственно на приобретение дорогостоящего оборудования как особо ценного движимого имущества<sup>359</sup>.

Кроме того, на основании ст. 78.2 БК РФ<sup>360</sup> может предоставляться субсидия на осуществление капитальных вложений в объекты государственной собственности или приобретение объектов недвижимого имущества, а в соответствии со ст. 79 БК РФ<sup>361</sup> выделяются бюджетные инвестиции в объекты государственной собственности. При этом объекты основных средств закрепляются в установленном порядке на праве оперативного управления за учреждениями и отражаются в учете по источнику финансового обеспечения — субсидия на цели осуществления капитальных вложений с последующим переводом на источник финансового обеспечения — 4 «Субсидия на выполнение государственного задания».

Чтобы соблюсти правило отражения хозяйственных операций по одному источнику финансового обеспечения, предлагаем организацию учета приобретения основных средств по источникам финансового обеспечения в виде типовой схемы (табл. 3.6).

<sup>359</sup> Письмо Минфина России от 22.10.2013 г. № 12-08-06/44036 «О комментариях (комплексных рекомендациях) по вопросам, связанным с реализацией положений Федерального закона от 08.05.2010 № 83-ФЗ».

<sup>360</sup> БК РФ.

<sup>361</sup> БК РФ.



Таблица 3.6 — Предлагаемая типовая схема корреспонденции бухгалтерских счетов учета приобретения основных средств по источникам финансового обеспечения

| Операции                                                                                           | Корреспонденция счетов<br>(действующая) |                                        | Корреспонденция счетов<br>(предлагаемая) |                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|----------------------------------------|------------------------------------------|------------------------------------------|
|                                                                                                    | Дебет                                   | Кредит                                 | Дебет                                    | Кредит                                   |
| <i>Приобретение за счет субсидии на иные цели (целевая субсидия)</i>                               |                                         |                                        |                                          |                                          |
| Отражены плановые назначения бюджетного учреждения по доходам                                      | 5 507 0180                              | 5 50410180                             | 5 50710180                               | 5 50410180                               |
| Отражено поступление денежных средств в рамках субсидии на иные цели                               | 5 508 0180                              | 5 50710180                             | 5 50810180                               | 5 50710180                               |
| Поступила целевая субсидия на лицевой счет                                                         | 5 201 1510<br>17                        | 5 20581660                             | 5 20111510<br>17                         | 5 20581660                               |
| Приняты обязательства по оплате                                                                    | 5 506 0310                              | 5 50211310                             | 5 50610310                               | 5 50211310                               |
| Получено оборудование от поставщика                                                                | 5 106 1310                              | 5 30231730                             | 5 10631310                               | 5 30231730                               |
| Приняты денежные обязательства                                                                     | 5 502 1310                              | 5 50212310                             | 5 50211310                               | 5 50212310                               |
| Перечислены поставщику денежные средства в оплату поставленного оборудования                       | 5 30231830                              | 5 20111610<br>18                       | 5 30231830                               | 5 20111610<br>18                         |
| Принято к учету оборудование, полученное от поставщика, по сформированной первоначальной стоимости | 5 30406830<br>4 10621310<br>4 10124310  | 5 10631410<br>4 30406730<br>4 10621310 | 540120271<br>01<br>—                     | 510631410<br>—<br>02 (начисление износа) |
| Расчеты с учредителем в объеме его прав по распоряжению ОЦИ                                        | 4 40110172                              | 4 21006660                             | —                                        | —                                        |
| <i>Приобретение за счет субсидии на осуществление капитальных вложений</i>                         |                                         |                                        |                                          |                                          |
| Получение субсидии на осуществление капитальных вложений                                           | 620111510<br>17                         | 620581660                              | 620111510<br>17                          | 620581660                                |
| Формирование вложений в объекты капитального строительства                                         | 610611310                               | 6302XX730                              | 610611310                                | 6302XX730                                |
| Перечисление денежных средств контрагенту (исполнение денежных обязательств)                       | 6302XX830                               | 620111610<br>18                        | 6302XX830                                | 620111610<br>18                          |
| Признание доходов субсидии на осуществление капитальных вложений                                   | 620581560                               | 640110180                              | 620581560                                | 640110180                                |
| Принятие к учету объемов сформированных капитальных вложений и основных средств                    | 630406830<br>410611310<br>41011X310     | 610611410<br>430406730<br>410611310    | 640120271<br>01<br>—                     | 61061110<br>—<br>02 (начисление износа)  |
| Расчеты с учредителем в объеме его прав по распоряжению ОЦИ                                        | 440110172                               | 421006660                              | —                                        | —                                        |

Источник: составлено автором.

Предложенная схема корреспонденции бухгалтерских счетов для учета основных средств по источникам финансирования обеспечивает обобщение учетной информации о приобретении основных средств за счет целевой субсидии и субсидии на осуществление капитальных вложений на специально выделенном забалансовом счете.

В развитие предлагаемой методики учета основных средств по источникам финансирования внесем предложения по методике начисления амортизации по группам основных средств (табл. 3.7).

Таблица 3.7 — Методика начисления амортизации по группам основных средств

| Существующая методика                                                                                  |                                                                                                            | Предлагаемая методика                                       |                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| Основные средства стоимостью до 3000 руб. (за исключением библиотечного фонда и недвижимого имущества) | Амортизация не начисляется. Учет выданных в эксплуатацию основных средств ведется на забалансовом счете 21 | Исключить данную группу учета основных средств              | —                                                              |
| Основные средства стоимостью до 40 000 р.                                                              | Амортизация начисляется в размере 100% балансовой стоимости                                                | Стоимость основных средств устанавливать в учетной политике | Отражать в учете как материальные запасы                       |
| Основные средства стоимостью свыше 40 000 р.                                                           | Амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными нормами                                             | Стоимость основных средств устанавливать в учетной политике | Амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными нормами |

Источник: составлено автором.

Авторские предложения, в отличие действующей системы<sup>362</sup>, базируются на концепции отражения имущества, полученного в оперативное управление, на забалансовом счете. Согласно предлагаемой концепции в учетной политике учреждение вправе самостоятельно установить лимит стоимости основных средств для начисления амортизации только по тому имуществу, которое отражается на балансовых счетах и принадлежит ему на праве собственности.

При этом устанавливать лимит в меньшей, чем установлено в налоговом законодательстве, сумме, как правило, не имеет практического смысла, поскольку в этом случае возникнет разница между бухгалтерским и налоговым учетом. Кроме того, в результате уменьшения лимита большее количество активов будет признаваться основными средствами и, соответственно, включаться в базу по налогу на имущество (налогом на имущество облагается стоимость основных средств по данным бухгалтерского учета).

Достоинствами предлагаемого порядка учета основных средств за счет различных источников финансового обеспечения считается достоверность и своевре-

<sup>362</sup> П. 92 приказа Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н..

менность получения информации об имуществе, находящемся на праве оперативного управления с целью эффективного использования государственной собственности; возможность создания информационной базы для достоверного исчисления финансового результата по источникам финансового обеспечения.

*Рассмотрим решение пятой проблемы организации бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений.*

Анализ структуры доходов федерального бюджета за последние пять лет показал, что доля доходов от результатов интеллектуальной деятельности (РИД) в доходах бюджета составляет всего 0,04%.<sup>363</sup> В свою очередь, расходы федерального бюджета на научные разработки на протяжении последних пяти лет составляют примерно 5% общих расходов федерального бюджета<sup>364</sup>.

В табл. 3.8 представим анализ эффективности использования бюджетных средств на научные разработки в Российской Федерации.

Таблица 3.8 — Анализ эффективности использования бюджетных средств на научные разработки в Российской Федерации за 2014 г.

| Показатели консолидированного бюджета                                                                                                                                                                             |                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Показатели бюджета                                                                                                                                                                                                | Данные по результатам интеллектуальной деятельности                                                             |
| Доходы бюджета — 26 371,1 млрд руб.                                                                                                                                                                               | Доходы бюджета от РИД – 0,04% общей суммы доходов бюджета = 5,4 млрд руб.                                       |
| Расходы бюджета — 27216,0 млрд руб.                                                                                                                                                                               | Расходы бюджета на научно-исследовательские работы (НИР) – 5 % общей суммы расходов бюджета = 1360, 8 млрд руб. |
| Коэффициент эффективности определяется в процентах делением прироста доходов бюджета на величину расходов бюджета на НИР и составляет:<br>$5,4 \text{ млрд руб.} / 1360, 8 \text{ млрд руб.} \times 100 = 0,4\%.$ |                                                                                                                 |

Источник: составлено автором.

Анализ эффективности использования бюджетных средств на научные разработки показал, что при вложении 1 руб. средств бюджета государство получает отдачу только 0,5 коп. Этот плачевный результат является причиной того, что права на результаты научных разработок надлежащим образом не оформляются, не используются в полной мере, некоторые научные разработки не дают положительного результата, объекты интеллектуального права не коммерциализируются, не

<sup>363</sup> <http://info.minfin.ru/fbdohod.php> (дата обращения 02.02.2016 г.).

<http://www.rupto.ru/about/reports/2014> (дата обращения 02.02.2016 г.).

<sup>364</sup> <http://ac.gov.ru/files/attachment/4879.pdf> (дата обращения 03.02.2016 г.).

адаптирована методика бухгалтерского учета результатов интеллектуальной деятельности: объектов вещного права, объектов информационного права, объектов интеллектуальной собственности.

Для решения выявленных проблем разработаны методические рекомендации по порядку постановки на учет результатов интеллектуальной деятельности как объектов интеллектуальной собственности, объектов вещного права и объектов информационного права, принадлежащих Российской Федерации, в целях упорядочения процедуры по принятию к бюджетному учету полученных результатов<sup>365</sup>. Методические рекомендации по порядку постановки на учет РИД разработаны в рамках выполнения научно-исследовательской работы «Организационно-методическое и правовое обеспечение управления результатами научно-технической деятельности, принадлежащими Российской Федерации и полученными в рамках выполнения государственных контрактов», шифр «Авиарезультаты-2».

Итак, представим результаты проведенного исследования.

По мнению В.Н. Лопатина, результаты научно-технической деятельности необходимо рассматривать в едином контексте в виде объектов интеллектуальной собственности, объектов вещного права, объектов информационного права, кроме того, «отсутствие критериев разграничения и идентификации таких объектов, а также четких процедур и правил распределения и учета прав на них на практике приводит к многочисленным злоупотреблениям и неопределенности в правоприменительной практике»<sup>366</sup>. Полный перечень прав на результаты интеллектуальной деятельности закреплён в гражданском законодательстве<sup>367</sup>. В бухгалтерском учете государственных (муниципальных) учреждений результаты интеллектуальной деятельности как объекты нематериальных активов регулируются Инструкцией № 157н<sup>368</sup>, в которой не указан перечень нематериальных активов, недостаточны критерии отнесения объектов к нематериальным активам, не выделены объекты интел-

<sup>365</sup> Выполнена научно-исследовательская работа «Организационно-методическое и правовое обеспечение управления результатами научно-технической деятельности, принадлежащими Российской Федерации и полученными в рамках выполнения государственных контрактов», шифр «Авиарезультаты-2» (государственный контракт № 15412.17Б9999.18.0002 от 11.08.2015 г.).

<sup>366</sup> Лопатин В.Н. Права на информационные системы при бюджетном финансировании / Доклад на международной научно-практической конференции «Правовая информатизация — 2015», 28 мая 2015 г., г. Минск.

<sup>367</sup> Ст. 1225 ГК РФ.

<sup>368</sup> Приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н.

лектуальной собственности в отдельную группу. Например, в ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов»<sup>369</sup>, регулирующем бухгалтерский учет нематериальных активов в коммерческих организациях, такая информация отражается, более того уточнена в связи с изменением гражданского законодательства<sup>370</sup>.

Так, примерами результатов научных разработок, отражаемых в учете Минпромторга как *объекты интеллектуальной собственности*, обладающие статусом «охраноспособные», могут быть:

— секреты производства (ноу-хау): Алгоритмы наземной системы объективного контроля соблюдения условий безопасности при проведении испытательных полетов; Алгоритмы контроля полетной ситуации для предотвращения выхода воздушного судна гражданской авиации в сложные пространственные положения;

— полезная модель: Электромеханический привод, Бортовой сигнализатор пыли, патент на полезную модель № 111 «Стенд для динамических испытаний гиперзвуковых летательных аппаратов».

Также результатами интеллектуальной деятельности могут быть спецоборудование и материальные ценности, используемые для экспериментальных устройств, в силу специфики научно-технической деятельности Минпромторга. Где специальное оборудование — это имущество, предназначенное для многократного использования в процессе исполнения договоров на научно-технические работы, без которого техническое задание заключенного договора невыполнимо. К спецоборудованию для научных работ можно отнести: стенды, аппаратуру, испытательные станции, приборы, устройства и др., как объекты испытаний (исследований) по техническому заданию на выполнение научно-технических работ и испытаний. Исходя из определения и специфики спецоборудование и экспериментальные устройства отнесем к объектам вещного права, регулируемые нормами гражданского законодательства ст. 209, 216, 292, 301, 334 ГК РФ, со статусом «неохраноспособные».

<sup>369</sup> Приказ Минфина России от 27.12.2007г. № 153н «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)».

<sup>370</sup> ГК РФ.

Более интересный результат научно-технической деятельности — это объекты информационного права, или информационная система, рассматриваемая как объект права. Поскольку информация исключена из объектов гражданских прав<sup>371</sup>, а значит, и из числа объектов гражданско-правового оборота<sup>372</sup>, в отношении нее возможно установление и применение только информационных правовых режимов — как к объекту информационного права. Представим классификацию объектов информационного права в табл. 3.9.

Таблица 3.9 — Классификация объектов информационного права

|                                                 |                                                                                                                           |
|-------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| По виду информации                              | Правовая, научно-техническая, статистическая, финансово-экономическая, информация о стандартах и регламентах, иного вида  |
| По способу доступа                              | Открытая, ограниченная в доступе                                                                                          |
| По виду носителя                                | На бумажных и машиночитаемых носителях, в памяти ЭВМ, в виде изображения на экране ЭВМ и т.д.                             |
| По способу формирования и распространения       | Стационарные, передвижные                                                                                                 |
| По способу организации хранения и использования | Классические и автоматизированные формы                                                                                   |
| Информационные продукты и услуги                | Документальные информационные продукты, электронные информационные услуги по обработке, хранению и пользованию информации |

Источник: составлено автором.

Примером объекта информационного права может выступать, например, научно-технический отчет «Комплексные исследования по формированию долгосрочной государственной программы развития авиационной промышленности РФ в обеспечение высокого уровня национальной безопасности в области авиации и авиационной деятельности», имеющий статус «неохраноспособный».

По мнению авторского коллектива Тамбовского государственного технического университета, классификация результатов интеллектуальной деятельности должна состоять из «РИД, имеющие охранные документы или охраняемые в режиме коммерческой тайны; способные к правовой охране РИД, которые целесообразно защитить патентом; РИД, правовая охрана которых нецелесообразна; РИД, которые целесообразно защитить в режиме коммерческой тайны; РИД, не подлежащие правовой охране»<sup>373</sup>.

<sup>371</sup> Ст. 128 ГК РФ.

<sup>372</sup> Ст. 129 ГК РФ.

<sup>373</sup> Коммерциализация результатов интеллектуальной деятельности научных и образовательных учреждений: состояние и перспективы развития: монография / Н.И. Саталкина, С.И. Дворецкий, М.Н. Краснянский и др. Тамбов: Изд-во ФГБОУ ВПО «ТГТУ», 2012. 168 с.

Дополним разработанный классификатор видами объектов и представим на рис. 3.5.

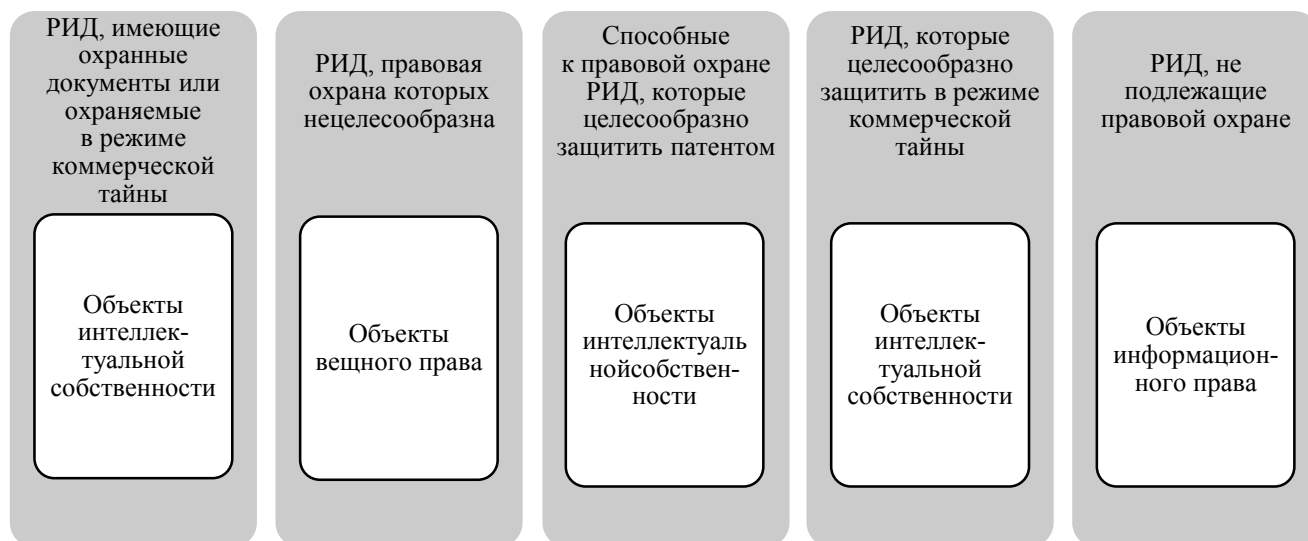


Рисунок 3.5 — Дополненная классификация РИД, получаемых при выполнении научно-технических работ

Источник: составлено автором на основе<sup>374</sup>.

В табл. 3.10 обобщим проблемные вопросы нормативно-правовых документов по учету результатов интеллектуальной деятельности.

Таблица 3.10 — Проблемные аспекты бухгалтерского учета результатов интеллектуальной деятельности

| № п/п | Проблемные вопросы нормативно-правовых документов по учету РИД                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1     | В Инструкции № 157н не приведен перечень нематериальных активов, недостаточны критерии отнесения объектов к нематериальным активам.<br>Необходимо выделить объекты интеллектуальной собственности в отдельную группу                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 2     | Объекты интеллектуальной собственности, объекты вещного права, объекты информационного права, получаемые при выполнении научных разработок, терминологически не закреплены и не идентифицированы в ведомственных актах. Объекты информационного права не детализированы, отсутствуют критерии идентификации и принадлежности к объектам бухгалтерского наблюдения. В нормативных документах не представлена классификация результатов интеллектуальной деятельности по статусу на охранный и неохраноспособные |
| 3     | При сложности определения текущей оценочной стоимости необходимо руководствоваться утвержденными нормативными актами <sup>375</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 4     | Необходимо внести изменения в структуру инвентарного порядкового номера объектов интеллектуальной собственности, отражаемую в аналитических регистрах бюджетного учета, с введением нового общероссийского классификатора основных фондов ОКОФ, утвердив их при этом в учетной политике                                                                                                                                                                                                                        |
| 5     | Необходимо уточнить перечень забалансового счета 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)».                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 6     | В Инструкции № 157н должна быть прописана обязанность ежегодно проверять способ определения амортизации нематериальных активов, особенно РИД, на необходимость их уточнения, корректировки, в частности, способа определения амортизации                                                                                                                                                                                                                                                                       |

<sup>374</sup> Там же.

<sup>375</sup> Методические рекомендации по определению рыночной стоимости интеллектуальной собственности, утв. Минимуществом России № СК-4/21297 от 26.11.2002 г.

| №<br>п/п | Проблемные вопросы нормативно-правовых документов по учету РИД                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7        | Не утверждены формы документов по операциям с нематериальными активами. Предлагаем прописать в ведомственных актах документы по видам нематериальных активов (НМА) с выделением группы: объекты интеллектуальной собственности, а также утвердить их как элемент учетной политики                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| 8        | Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР), не давшие ожидаемых результатов, положительных результатов, отражаются в бюджетном учете как затраты и списываются на финансовый результат деятельности учреждения. Результаты НИОКР, не давшие положительные результаты, должны учитываться на забалансовом счете в сумме произведенных затрат                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| 9        | По завершении НИР и ОКР, в рамках которых использовалось спецоборудование и создавались экспериментальные устройства, необходимо: <ul style="list-style-type: none"> <li>• спецоборудование либо принять к учету на баланс, либо вернуть его заказчику (в зависимости от того, что предусмотрено в договоре) и, соответственно, списать с забалансового учета; экспериментальные устройства демонтировать, пригодные после демонтажа материалы или основные средства принять к учету на баланс, а в случае если в договоре предусмотрена передача данного устройства заказчику, передать его по акту приема-передачи и списать с забалансового учета;</li> <li>• принятие к бухгалтерскому учету остающегося в учреждениях спецоборудования и остающихся в распоряжении учреждения материальных ценностей, полученных в ходе демонтажных работ экспериментальных устройств, осуществлять по текущей оценочной стоимости и учитывать в составе основных средств или материальных запасов; учесть при формировании налоговой базы по налогу на прибыль стоимость спецоборудования и материальных ценностей, остающихся после демонтажа экспериментальных установок, в составе внереализационных доходов по текущей оценочной стоимости</li> </ul> |
| 10       | Если материальные носители непосредственно связаны с созданием (приобретением) нематериального актива, но у учреждения отсутствуют документы, подтверждающие их стоимость, эти материальные носители должны отражаться, например, за балансом на счете 32 «Материальные носители нематериальных активов»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 11       | Отражать объекты информационного права на забалансовом счете в сумме капитализированных затрат на выполнение научно-технической работы. Необходимо проводить сплошную проверку по формированию затрат на выполнение научно-технических работ и сверку аналитических регистров по счету 10602000 «Вложения в нематериальные активы» и списание затрат на финансовый результат. В бюджетном учете нет такого объекта бухгалтерского наблюдения, как объекты информационного права, тем более не прописана методика учета исследуемого объекта                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

Источник: составлено автором.

Разработанные методические рекомендации порядка постановки на учет объектов интеллектуальной собственности, объектов вещного права и объектов информационного права представлены в целях упорядочения процедуры по принятию к учету объектов и содержат алгоритм действий по постановке на учет объектов РИД.

Специализированные типовые схемы корреспонденции счетов учета позволят систематизировать учетную информацию о стоимости отдельных активов, специально приобретенных и созданных для осуществления процесса коммерциализации, создать документально-информационную базу (Приложение Б).



*Рассмотрим решение шестой проблемы организации бухгалтерского учета ГМУ.*

На основании поручения Президента РФ<sup>376</sup> и ряда нормативных актов<sup>377</sup> определено, что в целях повышения эффективности использования бюджетных средств, возможности получения достоверной информации о состоянии принятых и исполненных денежных обязательств необходимо по итогам отчетных периодов проводить инвентаризацию и детальный анализ дебиторской задолженности по расходам бюджета.

При анализе дебиторской задолженности (ДЗ) по расходам определяются критерии анализа: объем образовавшейся ДЗ, объем ДЗ в процентах объема расходных обязательств, размер просроченной ДЗ, наличие и размер обеспечения исполнения обязательств контрагентом, наличие и размер ДЗ по счетам учета 120940000 «Расчеты по суммам принудительного изъятия», 120930000 «Расчеты по компенсации затрат».

Разрабатываются мероприятия по сокращению дебиторской задолженности, и анализируются показатели эффективности принимаемых мер (прирост задолженности по сравнению с прошлым отчетным периодом, доля авансирования отчетного периода).

Рассмотренная позиция, изложенная в нормативно-правовых актах, о проведении анализа и инвентаризации только дебиторской задолженности по расходам и только для участников бюджетного процесса ограничивает информацию о полном рассмотрении принятых и исполненных денежных обязательств, поэтому предлагается проводить анализ дебиторской задолженности по доходам с целью ее минимизации и полной информации о принимаемых к исполнению денежных обязательствах.

---

<sup>376</sup> Поручение Президента РФ от 18.08.2015 г. № ПР-1659 «Перечень поручений по повышению эффективности использования бюджетных средств».

<sup>377</sup> Письмо Минфина России № 02-07-07/73609, Казначейства России № 07-04-05/02-848 от 10.12.2015 г. «О направлении Методических рекомендаций по проведению главными распорядителями средств федерального бюджета инвентаризации дебиторской задолженности по расходам федерального бюджета, в том числе образовавшейся в связи с авансированием договоров (государственных контрактов), и по представлению информации о результатах указанной инвентаризации, с указанием причин образования дебиторской задолженности и мер по ее сокращению».

*Рассмотрим решение седьмой проблемы в организации бухгалтерского учета ГМУ.*

В сложившейся практике бухгалтерского учета<sup>378</sup> расчеты по суммам выявленных недостатков и хищений по всем источникам финансового обеспечения отражаются по коду вида деятельности 2 «Приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)», что ведет к недостоверности информации об источниках финансового обеспечения в бухгалтерском учете и, как следствие, не верному формированию финансового результата в бухгалтерской отчетности. Для устранения выявленного недостатка предложим типовую схему корреспонденции счетов бухгалтерского учета расчетов по суммам выявленных недостатков, хищений и других сумм причинного ущерба имуществу учреждения с целью систематизации учета по источникам финансового обеспечения (табл. 3.11).

Таблица 3.11 — Предлагаемая схема корреспонденции бухгалтерских счетов для учета расчетов по суммам выявленных недостатков, хищений по источникам финансового обеспечения

| Операции                                                       | Корреспонденция счетов (действующая) |            | Корреспонденция счетов (предлагаемая) |                |
|----------------------------------------------------------------|--------------------------------------|------------|---------------------------------------|----------------|
|                                                                | Дебет                                | Кредит     | Дебет                                 | Кредит         |
| Выявлена недостача материальных запасов                        | 2 20974560                           | 2 40110172 | 4 (5) 20974560                        | 4 (5) 40110172 |
| Списание материальных запасов                                  | 4 40110172                           | 4 10500440 | 4 40110172                            | 4 10500440     |
|                                                                | 5 40110172                           | 5 10500440 | 5 40110172                            | 5 10500440     |
| Внесение в кассу денежных средств в погашение недостачи        | 2 20134510                           | 2 20974660 | 4 (5) 20134510                        | 4 (5) 20974660 |
| Отражено удержание из заработной платы сотрудника суммы ущерба | 4 30211830                           | 4 30403730 | 4 (5) 30403830                        | 4 (5) 20974660 |
|                                                                | 4 30403830                           | 4 30406730 | 4 (5) 30211830                        | 4 (5) 30403830 |
|                                                                | 2 30406830                           | 2 20974660 |                                       |                |

*Источник:* составлено автором.

*Преимуществами предлагаемого порядка учета расчетов по суммам выявленных недостатков и хищений по источникам финансового обеспечения являются:* достоверность получения информации о суммах недостачи, хищений по тому источнику финансового обеспечения, по которому был ранее приобретен актив; верное исчисление финансового результата по источникам финансового обеспечения.

Обобщим и представим предложения по развитию методик бухгалтерского (бюджетного) учета при осуществлении отдельных категорий учетных операций,

<sup>378</sup> п. 21 Инструкции № 157н, п. 109 Инструкции № 174н, письмо Минфина России от 18.10.2012 г. № 02-06-10/4354.

позволяющих получать информацию по видам финансового обеспечения и проводить достоверную оценку эффективности использования бюджетных средств (рис. 3.6).



Рисунок 3.6 — Совершенствование методологии бухгалтерского (бюджетного) учета государственных (муниципальных) учреждений

Источник: составлено автором.

Таким образом, проведенный анализ проблем ведения бухгалтерского (бюджетного) учета по показателям формирования и расходования бюджетных средств позволил разработать новый методический подход к отражению хозяйственных операций по источникам финансового обеспечения на счетах бухгалтерского учета, с использованием алгоритма построения бухгалтерского (бюджетного) учета, ориентированного на оценку эффективности использования бюджетных средств ГМУ.

### **3.2. Формирование бухгалтерской отчетности как информационно-аналитической модели оценки эффективности использования бюджетных средств**

Эффективность деятельности государственных (муниципальных) учреждений оценивается на основе анализа показателей бухгалтерской (бюджетной) отчетности. Соответственно, анализ бухгалтерской (бюджетной) отчетности должен быть организован так, чтобы он отражал специфику типов учреждений: казенных, бюджетных и автономных.

Отметим, что анализ тематики научных публикаций показывает нерешенность многих проблем, связанных с формированием информации о деятельности казенных, бюджетных, автономных учреждений в финансовой отчетности [55, 60, 79, 84, 105, 189, 241 и др.].

Следовательно, следующим этапом исследования будет рассмотрение системы показателей бухгалтерской отчетности в государственных (муниципальных) учреждениях и формирование на их основе отчета о результатах деятельности учреждений по оказанию (выполнению) государственных услуг (работ).

Так, для казенных учреждений, в условиях сметного финансирования, показателями оценки эффективности использования бюджетных средств являются: объем бюджетного финансирования; кассовые и фактические расходы; финансовый результат деятельности учреждения; чистый операционный результат; бюджетные обязательства; денежные обязательства; структура и состав нефинансовых и финансовых активов.

Для бюджетных и автономных учреждений — это объем субсидии на исполнение государственного (муниципального) задания, полученной учреждением в отчетном периоде, расходы, произведенные за счет субсидии; объем субсидий на иные цели, на капитальные вложения и произведенные за их счет расходы; сумма полученных доходов и расходов по внебюджетной деятельности; состояние дебиторской и кредиторской задолженности на отчетную дату; структура и состав нефинансовых активов и финансовых активов.

Рассмотрим информационную базу для оценки эффективности использования бюджетных средств в казенных учреждениях, где бюджетная отчетность составляется по установленным правилам.<sup>379</sup>

Анализ результатов финансовой деятельности казенного учреждения проводится на основе информации, содержащейся в «балансе получателя бюджетных средств» ф. 0503130, пояснительной записке ф. 0503160, «отчете об исполнении бюджета» ф. 0503127, «отчете о финансовых результатах деятельности» ф. 0503121, «отчете о принятых бюджетных обязательствах» ф. 0503128, «сведениях о движении нефинансовых активов» ф. 0503168, «сведениях о дебиторской и кредиторской задолженности» ф. 0503169, «справке по консолидируемым расчетам» ф. 0503125, «справке по заключению счетов бюджетного учета отчетного финансового года» ф. 0503110, «сведениях о принятых и неисполненных обязательствах получателя бюджетных средств» ф. 0503175.

Определим особенности формирования бюджетной отчетности казенного учреждения. Так, бухгалтерский баланс получателя бюджетных средств содержит сформированную по методу начисления информацию о нефинансовых и финансовых активах, обязательствах публично-правового образования.

Кроме того, в балансе отражен показатель накопленного финансового результата, который представляет собой разницу между накопленными активами и обязательствами. Такая информация может быть использована кредиторами, иными контрагентами и пользователями, интересующимися экономическими показателями деятельности учреждения. В балансе не содержится информация о том, за счет чего произошло изменение финансового положения учреждения, поэтому для этого используется «Отчет о финансовых результатах деятельности», составляемый по методу начисления в разрезе КОСГУ. Отчет о финансовых результатах деятельности характеризует чистый финансовый результат отчетного периода и показывает причину изменений в активах, обязательствах и чистой стоимости активов. Отчет об исполнении бюджета отражает информацию об исполнении бюджета

---

<sup>379</sup> Приказ Минфина России от 28.12.2010 г. № 191н «Инструкция о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации».

в соответствии с классификацией доходов, расходов и источников финансирования дефицита соответствующего бюджета. Отчет составляется по кассовому методу, так как основная цель его формирования — отражение данных об исполнении бюджета. Отчет о принятых бюджетных обязательствах отражает информацию о принятых и исполненных обязательствах всех видов и должен коррелировать со сведениями о дебиторской и кредиторской задолженности.

*На основании проведенного анализа информации, содержащейся в формах бюджетной отчетности казенного учреждения, обобщим проблемы в отражении их показателей:*

— В бухгалтерском балансе ф. 0503130 кредиторская задолженность должна быть разделена на долгосрочную и краткосрочную для корреляции со сведениями о дебиторской и кредиторской задолженности ф. 0503169.

— Бухгалтерский баланс ф. 0503130 должен составляться отдельно по каждому источнику финансового обеспечения для информативности показателей по видам источников.

— Отчет о принятых бюджетных обязательствах ф. 0503128 должен составляться не только по бюджетным средствам, но и по средствам, полученным во временное распоряжение, для информативности показателей по всем источникам финансового обеспечения.

— При формировании показателей отчета о принятых бюджетных обязательствах ф. 0503128 учитываются суммы, указанные в извещениях о начале конкурентных процедур определения поставщика, размещенных учреждением в прошлом году в целях осуществления закупок в текущем финансовом году<sup>380</sup>. Следует отражать принимаемые, но не принятые в отчетном периоде обязательства в том же периоде, для корреляции с документами закупочных процедур.

— Необходимо разработать правила отражения некассовых и неденежных операций для отражения достоверной информации в бухгалтерской (бюджетной) отчетности. Учитывая при этом, что некассовые операции и не денежные расчеты отличаются между собой. Неденежные расчеты — это обороты в корреспонденции

---

<sup>380</sup> Письмо Минфина России № 02-07-07/77754, Казначейства России № 07-04-05/02-919 от 30.12.2015 г.

счетов 020110000, 020120000, 020134000, 021003000, 021002000, 030405000, не связанных с движением денежных средств. Некассовые операции осуществляются без движения денежных средств (например: одновременное погашение дебиторской и кредиторской задолженности).

— В ф. 0503175 «Сведения о принятых и неисполненных обязательствах получателя бюджетных средств» информация о бюджетных обязательствах, принятых сверх утвержденных бюджетных назначений, должна быть раскрыта с учетом аналитики по кодам бюджетной классификации для дальнейшего анализа исполнения бюджетных средств.

Проведенный анализ существующих проблем формирования бюджетной отчетности позволил выявить недостаточность, неточность показателей казенных учреждений для проведения анализа оценки эффективности использования бюджетных средств.

Отметим, что в казенных учреждениях уже сложилась система анализа, позволяющая оценить исполнение бюджета, финансовое положение с помощью коэффициента платежеспособности, проанализировать имущественное положение, оценить финансовую стабильность [9, 11, 33, 60, 179, 215].

Однако для расширения информативности анализа необходимо проводить анализ нескольких периодов (3–5 лет), что позволит выявлять причины отклонений показателей и формировать обоснованные выводы.

Следовательно, нужен углубленный анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности казенного учреждения, чтобы был обеспечен комплексный подход к оценке эффективности использования бюджетных средств.

Представим на рис. 3.7 предлагаемый алгоритм проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности казенного учреждения на основе информации, содержащейся в бюджетной отчетности, и предлагаемые контрольные процедуры учета всех видов обязательств, приведенных во второй главе диссертационного исследования. На основе предлагаемого алгоритма анализ ФХД казенного учреждения, представленный на рис 3.7, построен на информации, отраженной в бюджет-

ной отчетности, и состоит из анализа имущественного состояния, сметной дисциплины, финансового положения и финансового результата деятельности учреждения, но не отражает качественные показатели ФХД учреждения.

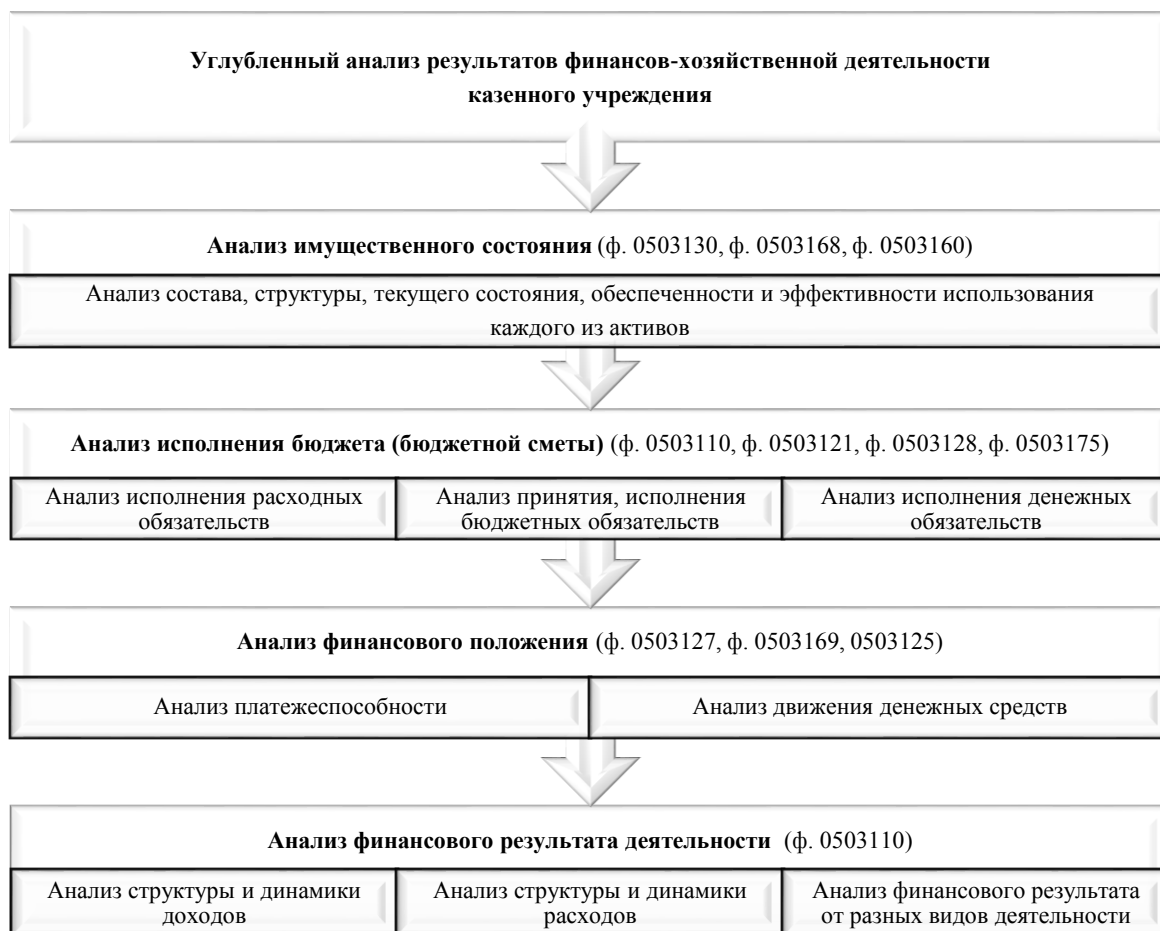


Рисунок 3.7 — Предлагаемый алгоритм проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности казенного учреждения

Источник: составлено автором.

*Отметим, что помимо бухгалтерской (бюджетной) отчетности установлены следующие отчетные формы представления плановой и фактической информации:*

— отчет об исполнении государственного (муниципального) задания на оказание услуг (выполнение работ)<sup>381</sup> (включает показатели, характеризующие содержание, объем и качество бюджетной услуги, требования к отчетности о выполнении задания, отчет о выполнении задания);

<sup>381</sup> Постановление Правительства РФ от 26.06.2015 г. № 640.



— информация о плане финансово-хозяйственной деятельности<sup>382</sup> (составляется по плановым показателям поступлений и выплат, общей сумме балансовой стоимости нефинансовых активов, общей сумме финансовых активов);

— отчет о результатах деятельности и об использовании имущества<sup>383</sup> (сведения об изменении дебиторской и кредиторской задолженности, сведения о кассовых поступлениях и выплатах, информация об услугах (работах) учреждения, сведения о балансовой стоимости имущества и ее изменениях, сведения о площадях недвижимого имущества).

Важным средством обеспечения информацией о деятельности учреждения является отчет о результатах деятельности и использования закрепленного имущества. Структурно данная форма состоит из общих сведений об учреждении, о достигнутых результатах финансово-хозяйственной деятельности учреждения, об использовании имущества (рис. 3.8).



Рисунок 3.8 —Существующая схема формирования Отчета о результатах / деятельности учреждения

Источник: составлено автором на основе<sup>384</sup>.

<sup>382</sup> Приказ Минфина России от 28.07.2010 г. № 81н «О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения».

<sup>383</sup> Приказ Минфина России от 30.09.2010 г. № 114н «Об общих требованиях к порядку составления и утверждения отчета о результатах деятельности ГМУ и об использовании закрепленного за ним государственного (муниципального) имущества».

<sup>384</sup> Там же.

Анализ содержания отчета о результатах деятельности учреждения позволяет сделать вывод, что четких требований относительно порядка и представления общей информации о деятельности учреждения не существует. Отсутствуют в раскрываемой информации аналитические показатели или соотношения, позволяющие оценить эффективность деятельности учреждения, такие как: себестоимость затрат бюджетной услуги; расчеты с учредителем по счету 021006000; информация, характеризующая качество услуг (критерии оценки качества), кассовые и фактические расходы по источникам финансового обеспечения<sup>385</sup>.

Следовательно, используемый в отчете о результатах набор показателей носит во многом субъективный характер и не раскрывает в полной мере итоговые результаты деятельности учреждения. Кроме того, в нем дублируются показатели из других форм отчетности, что свидетельствует о необходимости доработки, уточнения и совершенствования применяемой в настоящее время системы бухгалтерской (бюджетной) отчетности учреждений.

Безусловно, отчет о результатах в составе других форм отчетности должен характеризовать порядок реализации учреждениями соответствующих полномочий их учредителей<sup>386</sup>, показатели форм отчетности должны корреспондировать между собой, чтобы обеспечить достоверную и объективную картину финансово-хозяйственной деятельности учреждений.

При этом в силу ряда причин данный отчет не является полным и не может обеспечить надежную и полностью объективную картину деятельности учреждения за отчетный период, а также его финансового положения на отчетную дату. Поэтому для получения достоверной и объективной информации следует усовершенствовать вариант отчета о результатах деятельности учреждения с учетом рассмотренных замечаний.

Предлагаемая (доработанная) форма отчета о результатах деятельности учреждения представлена на рис. 3.9.

---

<sup>385</sup> Применительно к бюджетным (автономным) учреждениям.

<sup>386</sup> Главных распорядителей бюджетных средств, распорядителей бюджетных средств.



Рисунок 3.9 — Усовершенствованный вариант схемы формирования отчета о результатах деятельности учреждения

Источник: составлено автором.

Новый формат отчета о результатах деятельности учреждения представлен в *Приложении В*.

Отметим, что достоинством доработанной схемы формирования отчета о результатах деятельности учреждения является полностью формализованное табличное представление всей подлежащей раскрытию информации о деятельности учреждения, ориентированное на результат исполнения задания, а также сбор информации в соответствии с требованиями СНС–2008<sup>387</sup> мониторинга, что обеспечивает возможность применения базовой технологии сбора, обработки, хранения, представления и контроля исполнения учреждениями государственных заданий на оказание бюджетных услуг. Мониторинг исполнения задания осуществляется путем проведения анализа собранных и прошедших процедуры обработки показателей отчетности. Результаты мониторинга и контрольной работы за исполнением заданий учитываются при установлении руководителям учреждений выплат стимулирующего характера.

<sup>387</sup> Система национальных счетов.

При оценке эффективности деятельности учреждения используется 48-бальная шкала. При этом в качестве положительной рассматриваются оценки 44 балла и выше. При наличии отклонений показателей эффективности выполнения задания более чем на 10% задание подлежит корректировке пропорционально проценту эффективности его выполнения. Сумма отклонений от объема субсидии на выполнение задания подлежит взысканию в бюджет. Перечень документов, являющихся основанием для взыскания, устанавливаются органом исполнительной власти. Информацию о скорректированном объеме субсидии на выполнение задания и сумме отклонений предоставляется учредителем учреждения при формировании заданий на оказание бюджетных услуг. Кроме вышеназванных преимуществ предлагаемого формата формирования отчетности по показателям эффективности деятельности учреждения, можно назвать также использование динамики и расчетного коэффициента, что повышает сопоставимость данных и дает дополнительную аналитическую информацию для оценки результатов деятельности учреждения. При подготовке нового формата отчета о деятельности учреждения использованы показатели форм бухгалтерской (бюджетной) отчетности, плана ФХД, отчета по выполнению задания и управленческая документация, используемая в деятельности ГМУ. Представим наглядно сопоставление форм отчетности на примере бюджетного и автономного учреждения (рис. 3.10).

Отметим, что большинство из показателей, характеризующих финансовое состояние бюджетных и автономных учреждений, содержатся в отчете о результатах их деятельности и об использовании закрепленного за ними имущества и позволяют обеспечить более полное и глубокое раскрытие сведений как о деятельности учреждений, так и полученных ими по итогам отчетного периода результатах. На основе проведенного исследования можно сделать вывод, что новый формат отчета о деятельности ГМУ предлагается использовать при проведении самооценки организаций; для формирования публичной отчетности организаций; при проведении нефинансового аудита деятельности организаций; при принятии решения о распределении бюджетных средств; для информативности пользователей бухгалтерской отчетности.

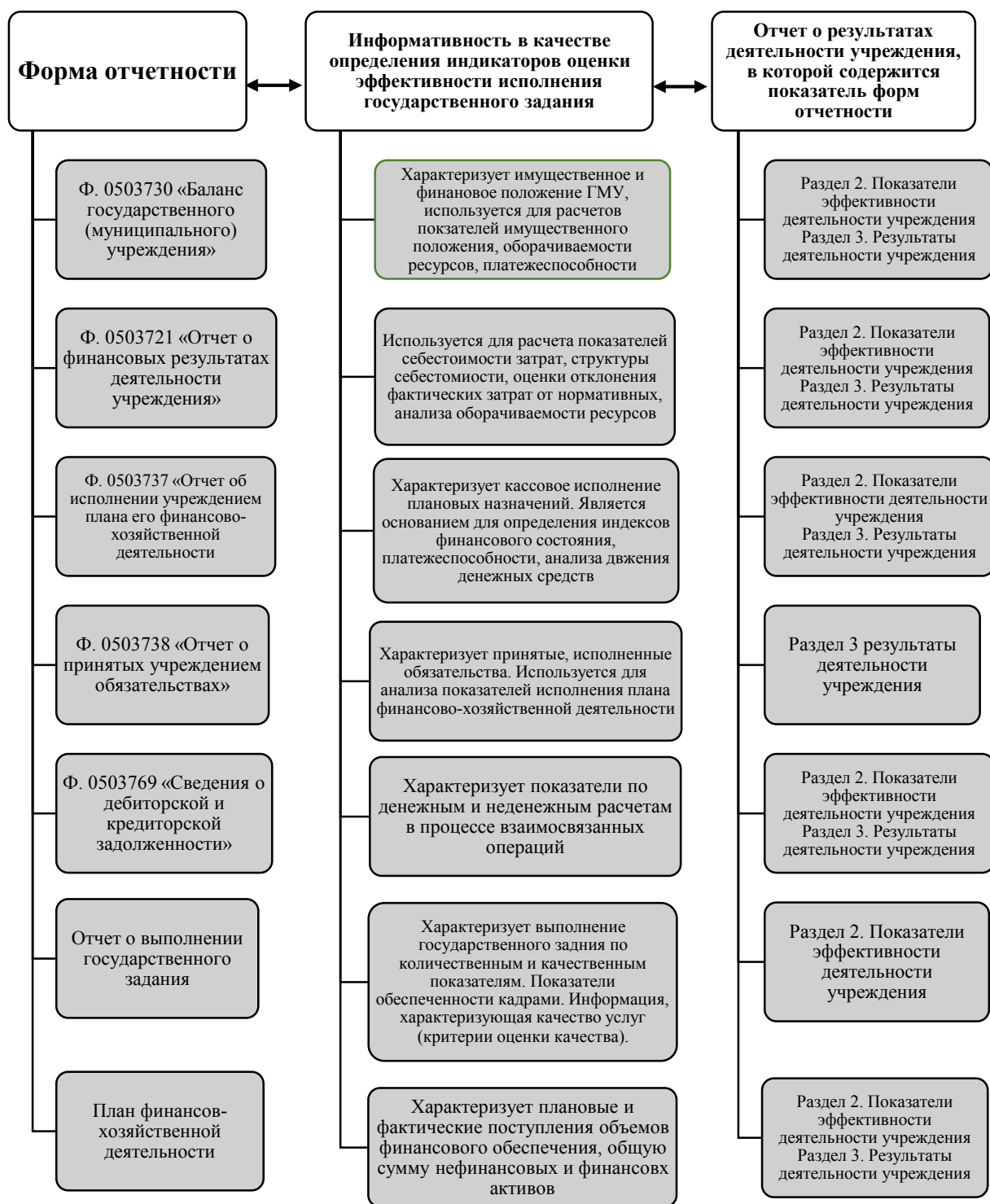


Рисунок 3.10 — Сопоставление показателей в отчете о результатах деятельности учреждения и аналогичных показателей, содержащихся в формах бухгалтерской отчетности  
 Источник: составлено автором.

Обобщение практики работы ГМУ позволило сделать вывод, что первостепенная роль в проведении контроля эффективности использования бюджетных средств должна принадлежать бухгалтерскому учету и отчетности.

### **3.3. Анализ российских и международных стандартов отчетности общественного сектора для оценки эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений**

Важнейшими задачами государственного управления на современном этапе являются: повышение эффективности бюджетных расходов и инструментов их осуществления; обеспечение и развитие методологии бухгалтерского (бюджетного) учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в секторе государственного управления в части формирования национальных стандартов бухгалтерского учета<sup>388</sup>.

В этой связи особую актуальность приобретают вопросы создания национальной системы бюджетного учета и отчетности, соответствующей международным требованиям и стандартам — МСФО ОС (International Public Sector Accounting Standards — IPSAS)<sup>389</sup> и общим принципам Руководства по статистике государственных финансов Международного валютного фонда (РСГФ)<sup>390</sup> для обеспечения прозрачности деятельности органов государственной власти и проведения межстрановых сравнений.

Как справедливо отмечает Н.В. Фадейкина, «в РСГФ, являющемся методологической базой бюджетного учета и отчетности, структурированы институциональные секторы, сегменты национальной экономики и выделен сектор государственного управления (СГУ), по-русски — бюджетный сектор; даны определения активов и обязательств, операций и экономического события, потоков и запасов и сформулированы правила их учета, в том числе на основе принципа двойной записи, тождества баланса активов и пассивов и бухгалтерского учета, применения альтернативных методов отражения потоков в учете — метода начисления, метода учета на основе наступления срока платежа, метода учета на основе обязательств,

<sup>388</sup> Приказ Росстата № 602, Минэкономразвития России № 634, Минфина России № 112н от 03.10.2014 г. «Об утверждении Плана мероприятий по реализации рекомендаций Организации экономического сотрудничества и развития по развитию системы национальных счетов РФ».

<sup>389</sup> Выпускается Советом по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (International Public Sector Accounting Standards Board), Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants — IFAC).

<sup>390</sup> Руководство по статистике государственных финансов / МВФ: Стат. Управление, 2001. 2-е изд. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/rus/> (дата обращения 16.02.2106 г.)

кассового метода; а также стоимостной оценки всех потоков и запасов, консолидации бюджетно-налоговой информации в соответствии с установленными правилами и т.д.»<sup>391</sup>

Стандарты РСГФ гармонизированы со статистическими стандартами Системы национальных счетов (СНС - 2008)<sup>392</sup>, в которых формируются данные макроэкономической статистики. РСГФ является специализированной системой макроэкономической статистики и предназначены для описания той части национальной экономики, которая связана с деятельностью сектора государственного управления и государственного сектора. В рамках РСГФ определяются экономические и статистические понятия, правила учета и классификации, рекомендуемые для систематизации сбора данных об операциях государственного сектора. Информационную основу данных РСГФ в значительной мере составляют данные бухгалтерского учета.

Учитывая большой опыт МВФ по анализу государственных финансов разных стран и общепризнанность в мире стандартов РСГФ (так, все страны, представляющие финансовую информацию в МВФ, делают это в соответствии со стандартами РСГФ), бюджетная отчетность в России стала ориентироваться также на эти стандарты.

Приказом Росстата № 602, Минэкономразвития России № 634, Минфина России № 112н от 03.10.2014 г. утвержден План мероприятий по реализации рекомендаций Организации экономического сотрудничества и развития по развитию системы национальных счетов Российской Федерации, определяющий:

- обеспечение полноты охвата хозяйствующих субъектов при формировании генеральной совокупности объектов статистического наблюдения;
- совершенствование системы общероссийских классификаторов и ее внедрение в практику национальных счетов;

<sup>391</sup> Фалейкина Н.В. Реформа бюджетного учета: тенденции, проблемы, сомнения и надежды // Сибирская финансовая школа. 2007. № 1. <http://journal.safbd.ru/ru/content/reforma-byudzhethnogo-ucheta-tendencii-problemy-somneniya-i-nadezhdy> (дата обращения 17.02.2016 г.).

<sup>392</sup> Система национальных счетов, 2008 / Европейская комиссия Нью-Йорк: ООН, 2012. LXII, 764 с.

— повышение качества исходной информации для построения счетов по институциональным секторам (совершенствование информационной и методологической основы счетов СНС по сектору государственного управления и статистики государственных финансов);

— приведение границ экономической деятельности, учитываемой в российской СНС, к международным стандартам;

— разработка квартальных счетов и таблиц СНС;

— развитие счетов институциональных секторов и т.д.

На рис. 3.11 представим изменения, внесенные в российскую систему бюджетного учета и отчетности в соответствии со стандартами РСГФ и СНС.

**Изменения системы бухгалтерского (бюджетного) учета в соответствии с международными требованиями и стандартами**

- Отражение операций осуществляется в соответствии с их экономическим содержанием.
- Формирование информации обо всех государственных активах и пассивах и об изменениях, которые с ними происходят.
- Отражение взаимосвязи потоков (изменений в течение отчетного периода) и запасов (остатков на начало и конец отчетного периода).
- Взаимная увязка плана счетов и бюджетной классификации.
- Систематизация данных, необходимых для проведения макроэкономического анализа и выработки налогово-бюджетной политики.
- Гармонизация отчетности сектора государственного управления и других секторов экономики.
- Наличие возможности формирования отчетности, сопоставимой на международном уровне

Рисунок 3.11 — Модификация системы бухгалтерского (бюджетного) учета

Отметим, что несмотря на внесенные изменения существует ряд значимых аспектов, по которым система РСГФ отличается от системы финансовой отчетности: отражение переоценки активов, корректировки данных прошлых лет, консолидация информации. Кроме того, в стандартах РСГФ большое внимание уделяется классификации операций. Одним из основных понятий, используемых в РСГФ, является понятие институциональной единицы. *Институциональной единицей* является хозяйствующая единица, способная владеть активами и принимать обязательства от своего собственного имени.

Следуя подходу *СНС - 2008 года*, экономика страны разделена на пять взаимоисключающих *секторов*, состоящих из ряда *институциональных единиц*, которые имеют определенные существенные характеристики: обладают активами; осу-



ществляют финансовую деятельность; принимают и отвечают по своим обязательствам; составляют полный комплект бухгалтерской (финансовой) отчетности. Представим институциональную структуру национальной экономики в контексте стандартов государственной финансовой статистики МВФ (РСГФ) и системы национальных счетов (СНС) (рис. 3.12).

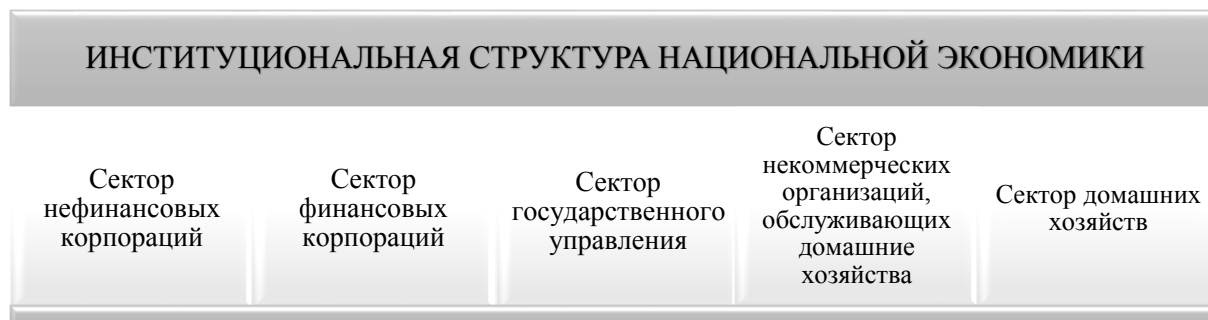


Рисунок 3.12 — Классификация секторов национальной экономики  
 Источник: составлено автором на основе<sup>393</sup>.

Каждый из секторов может быть детализирован на подсекторы, например, сектор государственного управления может быть детализирован на подсекторы: региональные органы управления, органы местного управления, центральное правительство. Основным направлением *сектора государственного управления* является исполнение функций органов государственного управления как основного вида деятельности. Представим на основании РСГФ структуру государственного сектора (рис. 3.13).

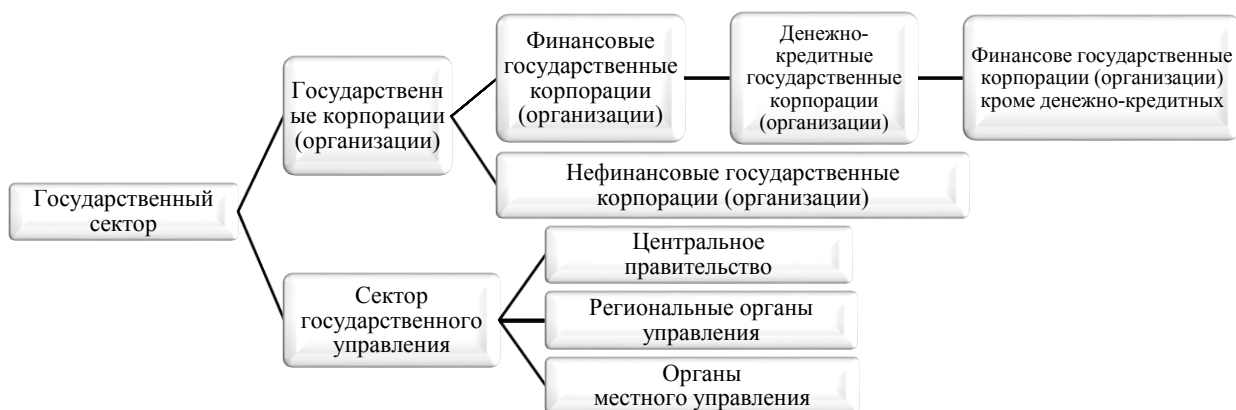


Рисунок 3.13 — Классификация государственного сектора (по РСГФ)  
 Источник: составлено автором на основе<sup>394</sup>.

<sup>393</sup> Руководство по статистике государственных финансов / МВФ: Стат. Управление, 2001. 2-е изд. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/rus/> (дата обращения 16.02.2016 г.)

<sup>394</sup> Там же. С. 18.

Согласно РСГФ «государственные корпорации (организации) могут проводить операции органов государственного управления по распоряжению государственных единиц, которым они принадлежат. Такая деятельность может осуществляться в различных формах. Непосредственно государственная корпорация (организация) может проводить конкретные операции для выполнения тех или иных функций органов государственного управления, например, предоставлять кредиты определенным сторонам по ставкам ниже рыночных или отпускать электроэнергию отдельным потребителям по сниженным тарифам»<sup>395</sup>.

Общественные организации в СНС - 2008 года и в РСГФ представлены в виде институциональных единиц, таких как: корпорации, квазикорпорации, органы государственного управления, некоммерческие организации. Россия является членом Международного валютного фонда с мая 1992 г. и обязана соблюдать нормы, правила, принципы, заложенные в РСГФ.

Таким образом, государственный сектор институциональных совокупностей должен быть сформирован по функциональному признаку и состоять из институциональных единиц сектора государственного управления, исполняющих государственную функцию и государственных учреждений, оказывающих исполняющих государственную услугу (выполнение работы), государственных (муниципальных) предприятий при осуществлении полномочий получателя бюджетных средств либо при исполнении бюджетных инвестиций, государственных корпораций при осуществлении полномочий ГРБС, ПБС, ГАДБ, АДБ<sup>396</sup> и при осуществлении полномочий государственного заказчика по заключению и исполнению от имени Российской Федерации государственных контрактов.

На основе изложенного объединим в группы или подсекторы государственный сектор Российской Федерации и представим обновленную классификацию на рис. 3.14.

<sup>395</sup> Там же.

<sup>396</sup> ГАДБ — главные администраторы доходов бюджета, АДБ — администраторы доходов бюджета.



Рисунок 3.14 — Классификация государственного сектора Российской Федерации

Источник: составлено автором.

Итак, как уже было отмечено, в основе реформирования системы бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности лежит применение основ международных стандартов финансовой отчетности для государственного сектора, хотя их требования направлены только на подготовку финансовой отчетности и лишь частично затрагиваются вопросы бухгалтерского учета. В МСФО ОС нет упоминания о планах счетов, видах учетных систем, поэтому необходимо выстроить систему стандартов учета и отчетности, максимально приближенную к специфике государственного сектора в Российской Федерации. Отметим, что международные стандарты финансовой отчетности большое значение придают вопросам оценки государственных активов и обязательств. Свод международных стандартов оценки (МСО) вошел в основу разработки национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности.

Представим конвергенцию международных стандартов в национальные стандарты учета, отчетности, контроля (рис. 3.15).

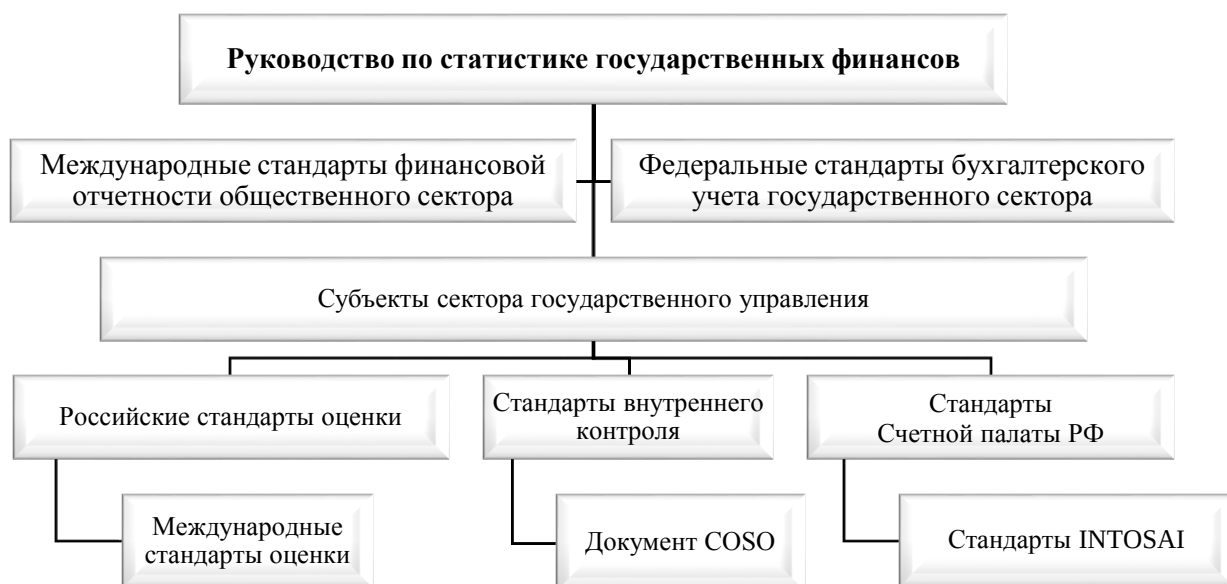


Рисунок 3.15 — Конвергенция международных стандартов в национальные стандарты учета, отчетности, контроля

Источник: составлено автором на основе<sup>397</sup>.

В течение последних лет законодатели работают над трансформацией национальной системы бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности, главной задачей которой считается разработка стандартов учета и отчетности в государственном секторе как обособленного набора документов, соответствующих МСФО ОС по составу и структуре.

Считаем, что адаптации должны подлежать только те МСФО ОС, применение которых принесет существенные выгоды и преимущества пользователям отчетности. Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора и сроки вступления в силу федеральных стандартов варьируются с 1 января 2017 г. по 1 января 2020 г.<sup>398</sup>

В приложении Г приведем соответствие проектов стандартов учета и отчетности в государственном секторе МСФО ОС.

<sup>397</sup> [www.misbfm.ru/.../prezentaciya\\_\\_fadeykinoy\\_noyabr\\_2011\\_k\\_dokladu](http://www.misbfm.ru/.../prezentaciya__fadeykinoy_noyabr_2011_k_dokladu) (дата обращения 15.02.2016 г.).

<sup>398</sup> Приказ Минфина России от 07.05.2015 г. № 64н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора».

Таблица 3.12 — Анализ проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе (ФСБУГС)

| Проекты ФСБУГС                                                                                   | Комментарии к ФСБУГС                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора | <p><i>Цель</i> — установление единых принципов ведения бухгалтерского учета, формирования информации об объектах учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности организациями государственного сектора.</p> <p><i>Цель бухгалтерской отчетности общего назначения</i> — предоставить пользователям информацию о финансовом положении субъекта отчетности (находящихся в его распоряжении активах и принятых им обязательствах), финансовых результатах (доходах и расходах) и движении денежных потоков, а также об использовании денежных средств, государственного (муниципального) имущества при достижении им поставленных целей деятельности по оказанию государственных услуг и выполнения государственных функций.</p> <p><i>К пользователям отчетности общего назначения относятся</i> граждане Российской Федерации, получатели государственных услуг, поставщики ресурсов организациям государственного сектора, кредиторы, инвесторы, заемщики, представители международного сообщества, работники организаций и другие пользователи.</p> <p><i>Качественные характеристики информации:</i> уместность (релевантность), существенность, достоверное представление, сопоставимость, возможность проверки и (или) подтверждения достоверности данных (верификация), своевременность, понятность.</p> <p><i>Основные принципы (допущения) подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности:</i> имущественной обособленности; временной определенности фактов хозяйственной жизни, непрерывности деятельности.</p> <p><i>Установление правил ведения бухгалтерского учета:</i> (документирование операций; хранение документов и регистров бухгалтерского учета, рабочий план счетов; объекты учета и т.д.)</p> <p><i>Объекты бухгалтерского учета</i> — активы, обязательства, чистые активы, доходы и расходы.</p> <p><i>Способы оценки активов и обязательств:</i> справедливая стоимость, рыночная стоимость, восстановительная стоимость, стоимость замены.</p> <p><i>Общие правила признания и прекращения признания объектов учета при следующих условиях:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) соответствие объекта определению для актива, обязательства, дохода или расхода;</li> <li>б) уверенность субъекта отчетности в будущем повышении или снижении полезного потенциала либо увеличении или уменьшении будущих экономических выгод, связанных с данным объектом;</li> <li>в) возможность надежно оценить стоимость объектов учета.</li> </ul> <p><i>Инвентаризация имущества и обязательств</i> (порядок проведения, обязательные условия проведения).</p> <p><i>Основными нововведениями являются:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Классификация бухгалтерской (финансовой) отчетности на индивидуальную, консолидированную и общего назначения.</li> <li>2. Определения актива, контроля над активами; полезного потенциала, заключенного в активе; будущих экономических выгод, заключенных в активах. Определение обязательств.</li> <li>3. Определение чистых активов. Расчет чистых активов, при котором не включается имущество, по которым субъекты учета не отвечают по своим обязательствам.</li> <li>4. Определение доходов, расходов и их соответствующих критериев.</li> </ol> <p><i>Основными сложностями при переходе к применению стандарта</i> представляются: необходимость инвентаризации активов и обязательств, отраженных на балансах субъектов, и проверки на соответствие критериям признания, с дальнейшим списанием и отнесением забалансовый учет</p> |
| Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности, разработан на основе МСФО ОС 1              | <p><i>Цель стандарта</i> — формирование методических основ формирования и порядок представления субъектами отчетности бухгалтерской (финансовой) отчетности общего назначения, а также обязательные общие требования к минимальному составу и порядку раскрытия публичной отчетности.</p> <p><i>Цели бухгалтерской (финансовой) отчетности в государственном секторе</i> заключаются в представлении информации: об источниках,</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

| Проекты ФСБУГС                                                                                                   | Комментарии к ФСБУГС                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| «Представление финансовых отчетов»                                                                               | <p>потреблении финансовых ресурсов; о способах финансирования и удовлетворении потребностей в финансовых ресурсах субъекта отчетности; о финансовом положении и способности субъекта отчетности отвечать по своим обязательствам; другой информации.</p> <p><i>Отчетность содержит следующую информацию о субъекте государственного сектора:</i> активы; обязательства; доходы; расходы; движение денежных потоков; дополнительную нефинансовую информацию.</p> <p><i>Раскрываемые показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта</i> включают: бухгалтерский баланс; отчет о финансовых результатах; отчет о движении денежных средств; отчет, сопоставляющий утвержденный бюджет и исполнение бюджета; пояснительную записку; пояснения.</p> <p><i>Основными нововведениями являются:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Изменение структуры представления показателей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, пояснительной записки;</li> <li>2. Активы и обязательства классифицируются на долгосрочные (внеоборотные) и краткосрочные (оборотные).</li> <li>3. Показатели активов раскрываются в нетто-оценке, т.е. за вычетом накопленной амортизации, убытков от обесценения и образованных резервов.</li> <li>4. Введено понятие «вклады собственников».</li> </ol> <p><i>Основной сложностью при переходе к применению стандарта</i> выступает изменение содержания и классификации статей в новых формах отчетности</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Основные средства, разработан на основе МСФО ОС 17 «Основные средства», МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» | <p><i>Цель стандарта</i> — определение порядка отражения активов, классифицируемых как основные средства в бухгалтерском учете и отчетности субъектов учета.</p> <p><i>В стандарте определены:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Порядок признания (принятия) основных средств к бухгалтерскому учету.</li> <li>2. Порядок оценки основных средств при признании (первоначальная стоимость активов, приобретаемых в результате обменных и необменных операций).</li> <li>3. Порядок последующей оценки основных средств (реклассификация объектов, включаемых в группу «Инвестиционная недвижимость»).</li> <li>4. Порядок амортизации и обесценения основных средств.</li> <li>5. Порядок отражения операций по выбытию основных средств.</li> </ol> <p><i>Основными нововведениями являются:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Объект основных средств признается активом тогда, когда имеется вероятность, что субъект учета получит будущие экономические выгоды или полезный потенциал, и основные средства не используется, как ранее, на праве оперативного управления.</li> <li>2. Вводятся новые определения (активы культурного наследия, амортизация, амортизируемая стоимость, инвестиционная недвижимость, необменные операция, обменная операция, основные средства, остаточная стоимость, первоначальная (историческая) стоимость, переоцененная стоимость, справедливая стоимость).</li> <li>3. Порядок признания (принятие) основных средств к бухгалтерскому учету, порядок оценки основных средств.</li> <li>4. Новый подход к формированию первоначальной стоимости объекта основных средств, последующей оценки основных средств.</li> <li>5. Новый порядок начисления амортизации, обесценение объектов основных средств, порядок выбытия объектов основных средств.</li> </ol> <p><i>Основной сложностью при переходе к использованию стандарта</i> представляется необходимость инвентаризации активов, проверка на соответствие критериям признания, определения справедливой стоимости объектов, изменение состава инвентарного объекта с учетом целесообразности и существенности</p> |
| Аренда, разработан на основе МСФО ОС 13 «Аренда»                                                                 | <p><i>Целью стандарта признается</i> отражение порядка бухгалтерского учета и отчетности операций финансовой и операционной аренды.</p> <p><i>В стандарте определен порядок:</i></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

| Проекты ФСБУГС                                                                                                                                                                                | Комментарии к ФСБУГС                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                               | <p>1. Квалификация отношений аренды с участием субъектов государственного сектора для целей учета и отчетности (операционная и финансовая аренда).</p> <p>2. Отражения финансовой и операционной аренды в учете и отчетности как арендаторов, так и арендодателей, в том числе порядок первоначального признания финансовой и операционной аренды.</p> <p>3. Отражения аренды в учете и отчетности арендодателя (признание текущих доходов и расходов).</p> <p>4. Особенности отражения безвозмездного использования и аренды имущества на льготных условиях.</p> <p><i>Основными нововведениями являются:</i></p> <p>1. Операционная или финансовая аренда производится не на основании перехода права собственности, а при передаче всех существенных рисков и выгод, связанных с активом. Такой подход соответствует Стандарту «Основные средства» в части условия отражения объекта на балансе в составе активов. В результате часть арендованных активов будет отражаться на балансе арендатора независимо от того, перешло ли право собственности.</p> <p>2. Трактовка финансовой аренды как комплексного договора, содержащего компонент займа. В результате возникает необходимость определения процентной ставки, подразумеваемой в договоре финансовой аренды, отражения в балансе задолженности по дисконтированной стоимости за весь период действия договора и выделения из состава арендных платежей процентной составляющей для отнесения ее в состав процентного расхода у арендатора и процентного дохода у арендодателя.</p> <p><i>Основными сложностями представляются:</i></p> <p>1. Необходимость контроля договоров аренды на предмет передачи рисков и выгод для целей квалификации аренды в качестве операционной либо финансовой и квалификации договоров аренды, содержащих минимум условий</p> <p>2. Необходимость установления активов на соответствие критериям признания, необходимость определения условий по договору финансовой аренды</p> |
| <p>Обесценение активов, разработан на основе МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства»;</p> <p>МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства»</p> | <p><i>Цель стандарта</i> — формирование порядка бухгалтерского учета и отражения в отчетности субъектов государственного сектора обесценения активов.</p> <p><i>В стандарте определен порядок:</i></p> <p>1. Классификации активов по предназначению: для получения коммерческого дохода и способности генерировать денежные потоки и не для получения дохода, без способности генерировать денежные потоки.</p> <p>2. Проверки наличия признаков обесценения, определение справедливой стоимости актива, оценки и признания убытка от обесценения, восстановления убытка от обесценения.</p> <p>3. Реклассификации активов, т.е. перевода из категории генерирующих денежные потоки в класс не генерирующих денежные потоки.</p> <p><i>Основными нововведениями являются:</i></p> <p>1. Оценка активов, предназначенная для генерирования денежных потоков; классификация на генерирующие денежные потоки самостоятельно, совместно с другими активами в составе единицы генерирующей денежные потоки (ЕГДП), и не генерирующие.</p> <p>2. Расчет ценности использования как способ оценить возмещаемую стоимость актива, не генерирующего денежные потоки.</p> <p>3. Возможность изменения балансовой стоимости актива способом, отличным от амортизации, переоценки и изменения в результате реконструкции.</p> <p><i>Основными сложностями признается:</i></p> <p>1. Анализ наличия любых признаков, указывающих на возможное обесценение активов (тест на обесценение).</p> <p>2. Необходимость оценки справедливой стоимости активов и признания убытка от обесценения (расчет).</p> <p>3. Необходимость вести аналитические регистры изменения балансовой стоимости актива, сумм начисленной амортизации</p>                                                                                                                                                                                                                                                         |

В настоящее время разработано пять проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе<sup>399</sup> (табл. 3.12).

Проведенный анализ проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе показал, что основным документом, определяющим концепцию бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности является разработанный стандарт «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора»<sup>400</sup>, что является положительным фактором развития национальной системы бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности, так как в едином документе изложена концепция подготовки и представления финансовой (бухгалтерской) отчетности, что не раскрыто, не разработано для коммерческого сектора.

Отметим, что проект федерального стандарта бухгалтерского учета в государственном секторе «Основные средства» разработан на основе МСФО ОС 17 «Основные средства», МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» и имеет принципиальные нововведения по сравнению с действующей системой бюджетного учета.

Так, *критериями признания актива в качестве основного средства считаются* материальные ценности: являющиеся активами со сроком полезного использования более 12 месяцев (если иное не предусмотрено нормативными актами); предназначенные для неоднократного или постоянного использования субъектом учета в целях выполнения государственных полномочий (функций), осуществления деятельности по оказанию государственных услуг либо для управленческих нужд субъекта учета; находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации; инвестиционная недвижимость; существование вероятности того, что субъект учета приобретет *будущие экономические выгоды или полезный потенциал*, связанный с данным объектом. Конечно, данный подход по сравнению с действующей системой бюджетного учета изменен, и, наверно, ключевой составляющей является критерий, когда субъект учета получит будущие экономические выгоды или полезный

<sup>399</sup> [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/) (дата обращения 13.02.2016 г.).

<sup>400</sup> Там же.



потенциал, связанный с объектом основных средств. Этот критерий показывает влияние МСФО ОС на развитие стандарта с целью повышение качества информации о финансовом положении и результатах деятельности субъектов государственного сектора, направленного на эффективность использования бюджетных средств.

Приведем пример: бюджетное учреждение закупает оборудование, не пригодное для осуществления деятельности по оказанию государственных услуг. Оборудование отражают в бухгалтерском учете и, как следствие, в отчетности.

Какой вывод? Имущество не может быть принято в бухгалтерском учете как основное средство, поскольку не имеет полезного потенциала по причине непригодности для осуществления деятельности по оказанию государственных услуг. Следовательно, бюджетные средства были использованы неэффективно на приобретение оборудования для бюджетного учреждения. Такой же пример можно привести с критерием получения будущих экономических выгод, связанных с объектом основных средств.

Подводя итог анализа проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе, можно сделать вывод, что переход на МСФО ОС затронет все аспекты бухгалтерского учета и отразится на некоторых направлениях организации, которые не связаны с бухгалтерским учетом.

Далее представим анализ расхождений между требованиями МСФО ОС, проектами федеральных стандартов и действующими нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет и отчетность государственного сектора (*Приложения Д, Е, Ж, З, И, К*).

Рассматривая общие требования к бухгалтерской отчетности субъектов государственного сектора (*Приложение Д*), отметим, что действующие нормативно-правовые документы, регулирующие отчетность государственных (муниципальных) учреждений<sup>401</sup>, не раскрывают определения, цель бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данные определения содержатся только в ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», положения которого распространяются на все виды учреждений. Понятие консолидированной отчетности

---

<sup>401</sup> Приказы Минфина России от 25.03.2011 г. № 33н, от 28.12.2010 г. № 191н.

представлено только в ст. 264.3 БК РФ, а в проекте ФСБУГС представлена и детализирована классификация бухгалтерской (финансовой) отчетности на индивидуальную и консолидированную, которая составляется субъектами отчетности.

На рис. 3.16 обобщены характеристики субъектов отчетности в соответствии с проектом ФСБУГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности», что соответствует действующим нормативным актам, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность субъектов государственного сектора.

| Не являются субъектами отчетности                                                                                                                                                                   | Субъекты отчетности                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Г(М)УП</li> <li>• Коммерческие предприятия</li> <li>• Коммерческие организации с государственным участием</li> <li>• Государственные корпорации</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Г(М)УП составляют двойную отчетность: коммерческую отчетность, бюджетную отчетность в двух случаях:             <ol style="list-style-type: none"> <li>1) при осуществлении полномочий получателя бюджетных средств при исполнении публично-нормативных обязательств;</li> <li>2) при осуществлении бюджетных инвестиций в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности.</li> </ol> </li> <li>• Государственные корпорации составляют двойную отчетность: коммерческую отчетность, бюджетную отчетность в двух случаях:             <ol style="list-style-type: none"> <li>1) при осуществлении полномочий ГРБС, ПБС, ГАДБ, АДБ;</li> <li>2) при осуществлении полномочий государственного заказчика по заключению и исполнению от имени РФ государственных контрактов.</li> </ol> </li> <li>• Иные организации в части ведения бухгалтерского (бюджетного) учета фактов хозяйственной жизни.</li> <li>• Субъекты учета, составляющие индивидуальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.</li> <li>• РБС, ГРБС, ГАДБ, главные администраторы источников финансирования дефицита бюджета, органы казначейства, органы, осуществляющие кассовое обслуживание, финансовые органы, органы управления государственными внебюджетными фондами и территориальными государственными внебюджетными фондами, составляющие сводную (консолидированную) бюджетную отчетность</li> </ul> |

Рисунок 3.16 — Характеристика субъектов отчетности<sup>402</sup>

Источник: составлено автором.

Рассматривая проект федерального стандарта «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»<sup>403</sup>, отметим, что цель отчетности в федеральных стандартах, не корректна по причине того, что акцент делается на субъекты отчетности, а бухгалтерскую отчетность могут составлять и государственные (муниципальные) унитарные предприятия, государственные корпорации в случае осуществления полномочий участников бюджетного процесса в части исполнения публичных обязательств и при исполнении бюджетных инвестиций.

В случае определения отчетной даты и отчетного периода в проекте федерального стандарта<sup>404</sup> в отличие от МСФО ОС четко закреплены отчетная дата и

<sup>402</sup> РБС — распорядитель бюджетных средств.

<sup>403</sup> [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/) (дата обращения 15.02.2016 г.).

<sup>404</sup> [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=69453](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=69453) (дата обращения 15.02.2016 г.).

отчетный период, что соответствует действующей бухгалтерской отчетности сектора государственного управления.

Сравнительный анализ соответствия методологических допущений проекта ФСБУГС положениям МСФО ОС и действующей системе бухгалтерской (финансовой) отчетности (*Приложение Е*) показал, что допущение имущественной обособленности в МСФО ОС реализовано косвенно, путем указания на приобретение инвестиционной собственности через необменные операции.

В проекте ФСБУГС допущения обособленности означают, что имущество, находящиеся на праве оперативного управления, отражается отдельно от имущества, приобретенного за счет деятельности, приносящей доход, с выделением для этой цели в пассиве бухгалтерского баланса в 5-м разделе «Расчеты по вкладам с собственником (учредителем)» при условии, что имущество должно в будущем приносить экономические выгоды и полезный потенциал. При этом в действующей системе бухгалтерской (финансовой) отчетности расчеты с учредителем отражаются в активе бухгалтерского баланса с отрицательным показателем на сумму особо ценного движимого имущества и недвижимого имущества.

Принцип допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни в действующих стандартах учета отражен частично. Так, признание субсидии на иные цели осуществляется по кассовому методу, признание субсидии на выполнение государственного задания — по методу начисления, чтобы избежать неточности учета. В проекте федерального стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора»<sup>405</sup> применяется метод начисления, который признается основополагающим допущением в международных стандартах, так как отражает будущие денежные потоки, лучше сопоставляет связанные доходы и расходы, позволяет точнее оценивать эффективность бюджетных расходов, сопоставлять показатели деятельности учреждения.

Сравнительный анализ соответствия качественных характеристик информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности (*Приложение Ж*), показал, что требование уместности (релевантности) информации раскрывается в

---

<sup>405</sup> [http://minfin.ru/ru/document/npa\\_projects/index.php](http://minfin.ru/ru/document/npa_projects/index.php) (дата обращения 15.02.2016 г.).

МСФО ОС и проекте ФСБУГС. Уместность связана с тем, что информация финансовой отчетности может быть использована при оценке и корректировке прошедших, текущих или будущих событий. В действующих нормативно-правовых актах<sup>406</sup> требование уместности представленной информации в бухгалтерской отчетности прямо не раскрыто.

Приведем пример: в ф. 0503738 «Отчет о принятых учреждением обязательств» не отражается информация о возврате сумм дебиторской задолженности прошлого отчетного года по причине того, что эта операция не связана с исполнением обязательств отчетного финансового года<sup>407</sup>.

Требование понятности, своевременности информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывается в МСФО ОС и проекте ФСБУГС, тогда как в действующих нормативно-правовых актах<sup>408</sup> данные требования не представлены.

Отсутствие в МСФО ОС определения требования возможности проверки или подтверждения достоверных данных объясняется тем, что при составлении бухгалтерской отчетности уже присутствуют контрольные функции в виде проверки данных на основе контрольных соотношений показателей отчетности. Отсутствие в проекте ФСБУГС определения требования осмоторительности объясняется тем, что не во всех аспектах представления бухгалтерской отчетности необходимо основываться на профессиональном суждении. Применение профессионального суждения возможно, например, при формировании учетной политики.

Положительным фактором считается раскрытие требования достоверного представления информации в проекте ФСБУГС по составляющим элементам: полнота, нейтральность, отсутствие ошибок, что подтверждает концепцию международных стандартов, тогда как в действующей системе не полно представлены элементы требования достоверного представления информации в отчетности.

Таким образом, «система информации, представленной в отчетности, может считаться качественной лишь в том случае, если она отражает реальную экономическую ситуацию, достаточна для принятия управленческих решений, понятна,

<sup>406</sup> Приказы Минфина России от 25.03.2011 г. № 33н, от 28.12.2010 г. № 191н.

<sup>407</sup> Письмо Минфина России от 29.12.2014 г. № 02-07-07/68722 «Об особенностях составления представления годовой бюджетной отчетности и сводной...»

<sup>408</sup> Приказы Минфина России от 25.03.2011 г. № 33н, от 28.12.2010 г. № 191н.

правдива, уместна, своевременна и сопоставима как за различные периоды времени, так и между различными субъектами отчетности, что считается приоритетным с точки зрения международных стандартов финансовой отчетности для государственного сектора и, как правило, в отсутствие такой системы информации пользователь отчетности не сможет принять правильное экономическое решение»<sup>409</sup>.

От качества учетной информации зависит правильность выводов и степень обоснованности принимаемых решений об использовании бюджетных средств.

Сравнительный анализ соответствия правил составления бухгалтерской (финансовой) отчетности показал, что в действующих нормативных документах, регулирующих бухгалтерскую отчетность, требование к содержанию показателей отчетности прямо не определено, порядок раскрытия показателей отчетности зависит от форм отчетности и субъекта отчетности (*Приложение 3*).

Так, бухгалтерский баланс содержит данные о нефинансовых и финансовых активах, обязательствах и, соответственно, требования о раскрытии показателей, отчет о финансовых результатах отражает показатели финансового результата, отчет о движении денежных средств — показатели операций по текущим лицевым счетам бюджетов, пояснительная записка — иную информацию. В проекте ФСБУГС информация по существенным и несущественным группам показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности подробно раскрыта, что соответствует МСФО ОС.

Требование к понятию зачета статей отчетности в проекте ФСБУГС раскрыто в соответствии с международными стандартами. В действующей системе отчетности имеет место нарушение правила зачета статей при определении финансового результата по источникам финансового обеспечения.

Так, показатели в бухгалтерском балансе ф. 0503730 отражаются по видам финансового обеспечения деятельности учреждения: деятельность с целевыми

<sup>409</sup> Руководство по управлению региональными и муниципальными финансами: в 2 т. / [О.А. Амиров [и др.] ; науч. рук. и общ. редактирование: А.М. Лавров; рук. авт. коллектива: О.В. Богачева, В.А. Шипунов]; М-во финансов Рос. Федерации, Междунар. банк реконструкции и развития, Проект «Техн. содействие реформе бюджет. системы на регионал. уровне». М., 2007. 610 с. [www.fer.ru/rftap/files/RFTAP\\_QCBS\\_3.6\\_Final\\_report\\_7.pdf](http://www.fer.ru/rftap/files/RFTAP_QCBS_3.6_Final_report_7.pdf) (дата обращения 15.02.2016 г.).

средствами (субсидии на иные цели + субсидия на капитальные вложения); деятельность по государственному заданию (субсидия на исполнение государственного задания); приносящая доход деятельность (собственные доходы + средства по ОМС + средства временного распоряжения).

Следовательно, информация по показателям в бухгалтерском балансе представлена не в систематизированном виде, происходит смешение источников финансового обеспечения, что нарушает информативность и аналитическое значение бухгалтерского баланса.

Отметим, что разная классификация активов и обязательств, результатов финансово-хозяйственной деятельности учреждения — это результат отличия в требованиях, правилах ведения учета и отчетности.

Определения активов, обязательств, чистых активов, дохода, расхода, вклада собственников в сравнительной характеристике проекта ФСБУГС, МСФО ОС и действующих нормативных документов, регулирующих финансовую (бухгалтерскую) отчетность в государственном секторе, представлены в *Приложении II*.

Анализ показал, что определение активов модифицировалось. Если основным условием отнесения к нефинансовым активам было нахождение в государственной собственности, то согласно международным стандартам и, соответственно, проекту ФСБУГС основным условием отнесения к активам признается получение экономических выгод и возможности поступления полезного потенциала<sup>410</sup>. Понятие обязательства, раскрываемое в МСФО ОС и проекте ФСБУГС, расходится с позицией, изложенной в бюджетном российском законодательстве, где обязательства рассматриваются в увязке с бюджетным процессом, хотя в *РСГФ обязательствами органов государственного управления* признаются принятые обязанности по предоставлению экономической выгоды другой институциональной единице.

В действующей системе учета понятие «финансовый результат» рассматривается как разница между совокупными активами и совокупными обязательствами,

---

<sup>410</sup> Руководство по статистике государственных финансов. С. 53.

поэтому иногда финансовый результат называют чистой стоимостью активов, данная позиция соответствует РСГФ.

Имеются разногласия в отношении определения выручки, которая соответствует понятию дохода (*income*) для коммерческого сектора в соответствии с МСФО. А вот действующая система учета в части определения доходов и расходов максимально соответствует стандартам Статистики государственных финансов, где доходами в секторе государственного управления признаются операции, приводящие к увеличению чистой стоимости активов, а расходами — операции, приводящие к уменьшению чистой стоимости активов<sup>411</sup>. Следовательно, необходимо приближение определения дохода и расхода к дефиниции бюджетного законодательства, а если быть точнее, разделять понятия применительно к источникам финансового обеспечения.

Понятие вклада собственников (учредителей) в действующей системе бухгалтерского учета несет счет 021006000 «Расчеты с учредителем», предназначенный для учета расчетов с учредителем по распоряжению особо ценным имуществом. В проекте ФСБУГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» определение вклада собственников (учредителей) представлено исходя из целевого соответствия бюджетного<sup>412</sup> и гражданского<sup>413</sup> законодательства в части порядка закрепления имущества на праве оперативного управления. Данная позиция расходится с положениями МСФО ОС.

Если рассматривать состав, структуру и особенности показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности (*Приложение К*), то состав, структура представляемой отчетности в проекте ФСБУГС частично соответствует МСФО ОС. Считаем, что состав отчетности должен быть дополнен уже существующими формами отчетности в целях выделения состава отчетности, предназначенного исключительно для внешних пользователей, и, соответственно, представление пользователям релевантной информации. Таким образом, состав отчетности для внутреннего использования необходимо дополнить справкой по консолидируемым расчетам,

<sup>411</sup> Руководство по статистике государственных финансов. С. 47–48.

<sup>412</sup> Ст. 79 БК РФ.

<sup>413</sup> ГК РФ ст. 123.22 «Государственное учреждение и муниципальное учреждение», ст. 296 «Право оперативного управления».

справкой по забалансовым счетам, справкой по заключению счетов отчетного финансового года, а для внешних пользователей — включить отчет о принятых обязательствах, отчет об исполнении плана ФХД. Показатели бухгалтерского баланса в проекте стандарта «Представление бухгалтерской отчетности»<sup>414</sup> характеризуют финансовое положение субъекта отчетности и раскрывают средства организации и их источники в разрезе основных статей активов и обязательств (рис. 3.17).

| Актив                                                                                                                                                                                    | Актив                                                                                                                                                                                                                         | Пассив                                                                                                                                                                               | Пассив                                                                                                                                                                                                                     | Пассив                                                                                                                                                                                                                       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| I. Долгосрочные активы                                                                                                                                                                   | II. Краткосрочные активы                                                                                                                                                                                                      | III. Долгосрочные обязательства                                                                                                                                                      | IV. Краткосрочные обязательства                                                                                                                                                                                            | V. Прочие пассивы                                                                                                                                                                                                            |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>– Основные средства</li> <li>– Нематериальные активы</li> <li>– Долгосрочные финансовые вложения</li> <li>– Прочие долгосрочные активы</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Материальные запасы</li> <li>– Денежные средства</li> <li>– Краткосрочные финансовые вложения</li> <li>– Дебиторская задолженность</li> <li>– Прочие краткосрочные активы</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам</li> <li>– Оценочные обязательства</li> <li>– Прочие долгосрочные обязательства</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам</li> <li>– Оценочные обязательства</li> <li>– Кредиторская задолженность</li> <li>– Прочая кредиторская задолженность</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Расчеты по вкладам с собственником (учредителем)</li> <li>– Переоценка внеоборотных активов</li> <li>– Финансовый результат</li> <li>– Доля меньшинства в чистых активах</li> </ul> |

Рисунок 3.17 — Структура представления показателей бухгалтерского баланса

Источник: составлено автором на основе<sup>415</sup>.

Анализ структуры показателей бухгалтерского баланса показывает, что в отличие от ФСБУГС, МСФО ОС предусматривает возможность классифицировать активы и обязательства как долгосрочные и краткосрочные, с учетом внутренней классификации их по степени ликвидности. Более того, меняется позиция экономического содержания активов и обязательств в соответствии с МСФО ОС:

- основные средства в балансе не группируются по видам имущества (недвижимое, особо ценное движимое, иное движимое имущество);
- активы и обязательства отражаются в бухгалтерском балансе не по источникам финансового обеспечения;
- расчеты по вкладам собственников отражены в пассиве баланса;
- представлена классификация краткосрочных и долгосрочных активов.

Проведенное исследование позволяет сделать вывод, что проекты федеральных стандартов соответствуют МСФО ОС в части принципов, правил учета и отчетности и набора отчетных форм. Их применение отвечает целям реформы наци-

<sup>414</sup> [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/) (дата обращения 16.02.2016 г.).

<sup>415</sup> Там же.



ональной системы бухгалтерского учета и отчетности организаций сектора государственного управления и позволяет использовать лучшие наработки сложившейся российской системы учета и отчетности в секторе государственного управления для обеспечения ее соответствия МСФО ОС без радикальной перестройки.

*Таким образом, проведенные исследования в рамках третьей главы позволили обобщить и представить предложения по развитию методик бухгалтерского (бюджетного) учета при осуществлении отдельных категорий учетных операций, позволяющие получать информацию по видам финансового обеспечения и обеспечить оценку эффективности использования бюджетных средств: разработана методика учета расчетов по суммам выявленных недостатков, хищений по источникам финансового обеспечения; методические рекомендации по порядку постановки на учет результатов интеллектуальной деятельности; предложения по учету НИ и ОЦД; предложения по построению эффективной бухгалтерской модели учета нормативных затрат на оказание государственных услуг; методика бухгалтерского учета расходов будущих периодов; методика бухгалтерского учета основных средств, приобретенных за счет различных источников финансирования; методические подходы к отражению амортизации основных средств, распределенных на стоимостные группы на счетах учета; предложения по анализу дебиторской задолженности по доходам. Разработан новый формат отчета о деятельности ГМУ, в соответствии с утвержденными показателями задания, который предлагается использовать при проведении самооценки организаций; для формирования публичной отчетности организаций; при проведении нефинансового аудита деятельности организаций; при принятии решения о распределении бюджетных средств; для информативности пользователей бухгалтерской отчетности. Проведен анализ проектов федеральных стандартов, стандартов МСФО ОС и действующих нормативных документов, регулирующих составление финансовой (бухгалтерской) отчетности ГМУ, направленный на их конвергенцию и развитие национальной системы бухгалтерского учета и отчетности организаций сектора государственного управления с целью достоверного формирования учетной информации для правильной оценки эффективности деятельности ГМУ.*

## **ГЛАВА 4. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОВ АНАЛИЗА И ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ (МУНИЦИПАЛЬНЫМИ) УЧРЕЖДЕНИЯМИ**

### **4.1. Исследование научно-практических подходов к разработке системы показателей и критериев оценки эффективности использования бюджетных средств**

Как доказывает проведенное исследование, существует много неопределенностей в вопросах понятийного аппарата конкретных показателей и критериев их оценки, характеризующих эффективность использования бюджетных средств. В целях развития методологии и инструментария анализа, а также контроля необходимо не только обобщить, систематизировать и предложить новые показатели, но и разработать комплексную методику оценки эффективности использования бюджетных средств применительно к специфике деятельности государственных (муниципальных) учреждений.

При решении поставленной проблемы сложность заключалась в отсутствии разработанных и научно обоснованных методов и критериев оценки эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений с учетом глобальных институциональных преобразований в государственном секторе экономики.

В процессе исследования были рассмотрены позиции различных ученых на решение поставленных задач по исследованию показателей эффективности использования бюджетных средств [22, 27, 31, 47, 62, 64, 96, 105, 162, 192, 193 и др.]. Приведем наиболее значительные для поставленной цели исследования.

Так, Г.Л. Тульчинский, Е.Л. Шекова различают «три основных вида эффективности: как отношение затрат к полученным результатам ( $\mathcal{E} = P / Z$ ), выражающее экономичность использования средств и ресурсов, — эффективность тем выше, чем меньшие затраты позволяют получить один и тот же результат; как отношение результата к преследовавшимся целям ( $\mathcal{E} = P / Ц$ ), выражающее степень реализации

целей деятельности — эффективность тем выше, чем в большей степени результаты соответствуют целям; как отношение целей реальным потребностям, проблемам ( $\mathcal{E} = \mathcal{C} / \mathcal{P}$ )<sup>416</sup>, выражающее степень рациональности выдвигаемых целей — эффективность тем выше, чем в большей степени цели решаются реальные проблемы.

*Итоговое выражение эффективности:*  $\mathcal{E} = \mathcal{C} / \mathcal{P} \times \mathcal{P} / \mathcal{C} \times \mathcal{P} / \mathcal{Z}$  может быть упрощено за счет математического преобразования (сокращения  $\mathcal{C}$ ) до вида:  $\mathcal{E} = \mathcal{P} / \mathcal{P} \times \mathcal{P} / \mathcal{Z}$ <sup>417</sup>.

Авторы выделяют три вида эффективности: экономичность, результативность, целесообразность, и показывают эти составляющие в системе управления государственным (муниципальным) учреждением.

Экономичность они рассматривают по-разному в зависимости от особенностей развития и управления учреждением. Эту зависимость можно изобразить графически: по вертикали — факторные показатели, по горизонтали — временные показатели (рис. 4.1).



Рисунок 4.1 — Анализ зависимости эффективности от затрат

Если рассматривать зависимость эффективности от изменения объемов деятельности учреждения, например, в результате расширения сети учреждений, то это будет экстенсивное развитие, которое не приведет к росту экономичности затрат при неизменных других факторах (рис. 4.2).

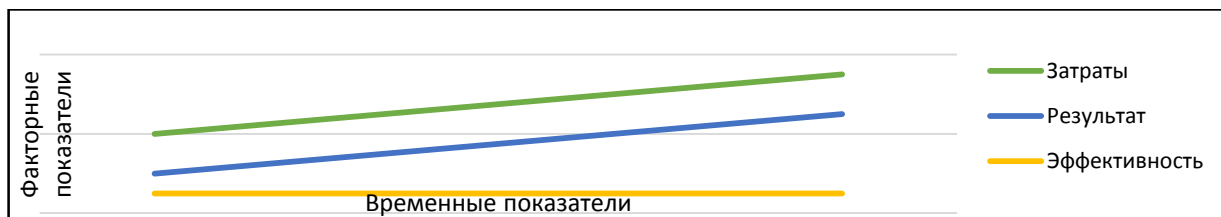


Рисунок 4.2 — Соотношение зависимости эффективности и изменения объемов деятельности учреждения

<sup>416</sup>  $\mathcal{E}$  — эффективность,  $\mathcal{P}$  — результативность,  $\mathcal{Z}$  — затраты,  $\mathcal{C}$  — целесообразность,  $\mathcal{P}$  — потребность.

<sup>417</sup> Тульчинский Г.Л., Шекова Е.Л. Менеджмент в сфере культуры. СПб.: Лань; Планета музыки, 2013. 544 с. С. 488.

Если рассматривать интенсификацию деятельности учреждения, т.е. увеличение результата без привлечения дополнительных ресурсов (увеличение затрат), то эффективность зависит и увеличивается непосредственно при улучшении показателей работы учреждений (рис. 4.3).

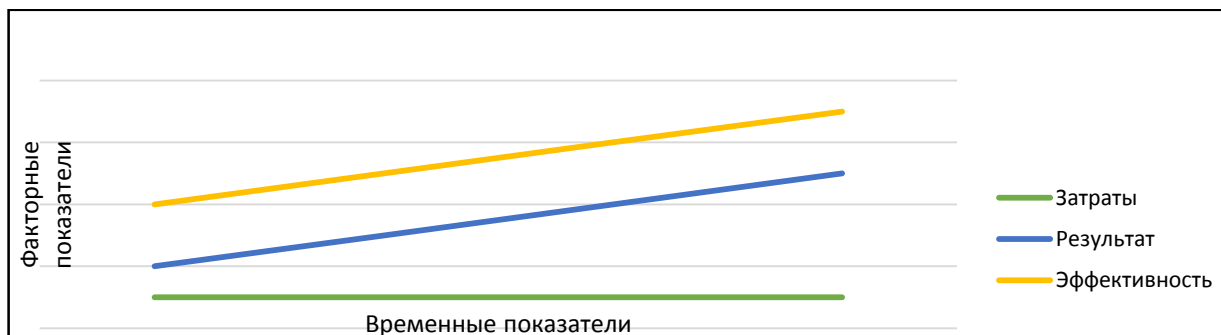


Рисунок 4.3 — Соотношение зависимости эффективности и показателей деятельности (работы) учреждения

В результате проведенного исследования сделан вывод, что зависимость «эффективности от внедрения новых прогрессивных форм управления в учреждении, новых методик и совершенствование форм работы учреждений при снижении затрат и сохранении результата приводят к повышению эффективности»<sup>418</sup> (рис. 4.4).

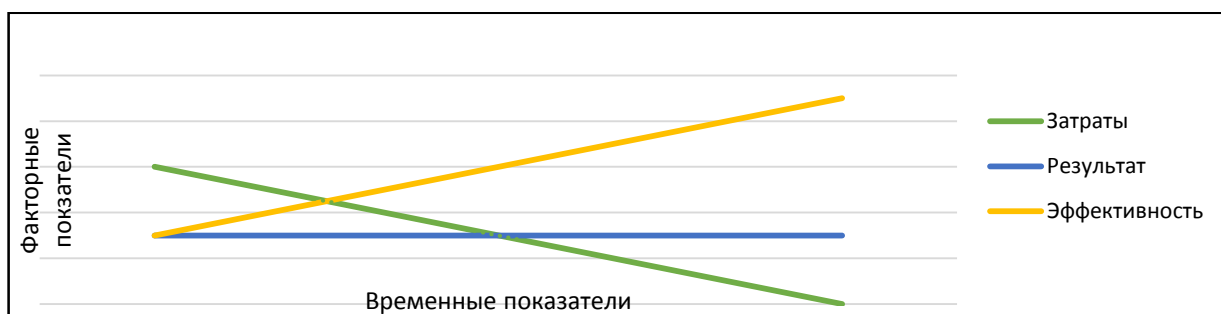


Рисунок 4.4 — Соотношение зависимости роста эффективности и реализации прогрессивных форм управления в учреждении

Таким образом, эффективность изменяется с ростом показателей деятельности учреждения, а также в результате внедрения новых прогрессивных форм управления. «Соответственно, *при анализе эффективности необходимо выделить три составляющие*: рост деятельности учреждений; показатели деятельности учреждений; показатели управления деятельностью учреждений. Следует отметить, что каждый из видов эффективности видоизменяется в своем, содержательном аспекте в зависимости от показателей»<sup>419</sup>.

<sup>418</sup> Федченко Е.А. Формирование системы показателей эффективности использования бюджетных средств // Вестник Финансового университета. 2016. № 2 (92). С. 106–116.

<sup>419</sup> Там же.

В табл. 4.1 представлено соотношение видов и показателей эффективности.

Таблица 4.1 — Соотношение видов и показателей эффективности

| Виды эффективности<br>Виды показателей   | Целесообразность | Результативность | Экономичность |
|------------------------------------------|------------------|------------------|---------------|
| Показатели деятельности учреждения       |                  |                  |               |
| Показатели роста деятельности учреждения |                  |                  |               |
| Показатели управления учреждением        |                  |                  |               |

Источник: составлено автором на основе<sup>420</sup>.

Показатели в табл. 4.1 демонстрируют, что эффективность — дифференцированная и многогранная характеристика. Заштрихованные ячейки таблицы «показывают, что уровень управления акцентирован на экономичность; рост деятельности учреждения направлен к акценту на результативность, а целевые показатели деятельности учреждения — на целесообразность»<sup>421</sup>.

«Следовательно, напрашивается вывод, что прежде чем интегрировать, надо выявлять дифференцированные *показатели эффективности*, чтобы решить проблему определения эффективности в управлении деятельности государственного (муниципального) учреждения»<sup>422</sup>.

*Между тем, взаимосвязь показателей эффективности и целесообразности должна коррелировать с принципом эффективности использования бюджетных средств.*

Если использование бюджетных средств нецелесообразное, но эффективное, то соблюдается принцип определенного пути решения, однако он не считается наилучшим. Целесообразное, но неэффективное — в этом случае принцип эффективности использования бюджетных средств не соблюдался, но выбран оптимальный путь решения проблемы.

Г.Л. Тульчинский, отмечает, что «полнота содержания эффективности анализируется при помощи следующих характеристик: проблемы, цели, результаты и

<sup>420</sup> Тульчинский Г.Л., Шекова Е.Л. Указ. соч. С. 492.

<sup>421</sup> Федченко Е.А. Указ. соч. С. 106–116.

<sup>422</sup> Там же.

затраты»<sup>423</sup>. Автор в цитируемом определении выделяет дополнительный вид эффективности — проблемность.

А.Р. Валеев при определении содержательной стороны эффективности бюджетных расходов выделяет три взаимосвязанные составляющие: экономичность, продуктивность и результативность. Автор раскрывает экономичность, продуктивность и результативность с позиции использования бюджетных средств.

При этом он «под экономичностью понимает минимизацию объема использованных бюджетных средств, ресурсов; под продуктивностью — соотношение между выпуском продукции, объемом оказанных услуг и другими результатами использования бюджетных средств, и затраченными ресурсами. Результативность — соответствие фактических результатов бюджетных расходов запланированному уровню»<sup>424</sup>.

Уже из самого определения вытекают те показатели, которые должны быть проанализированы для оценки эффективности использования бюджетных средств это: источники финансового обеспечения, объем государственной услуги (выполненной работы), обязательства.

Некоторые авторы<sup>425</sup> «показатели эффективности бюджетных расходов классифицируют в зависимости от характера отражаемой информации: абсолютные (количество лиц, нуждающихся в тех или иных бюджетных услугах, общее число потребителей услуг, число бюджетных учреждений той или иной отрасли и т.п.); компенсационные (затраты на содержание бюджетных учреждений, фонд заработной платы персонала, затраты на финансирование программ, стоимость обслуживания на одного потребителя услуги и т.п.); результирующие (доля лиц, получивших услугу, количество граждан охваченных патронажем, доля освоенных бюджетных средств т.п.); качественные показатели (уровень образованности, средняя продолжительность жизни, удовлетворенность населения качеством бюджетных услуг и т.п.)».

<sup>423</sup> Тульчинский Г.Л. PR в сфере культуры и образования. СПб.: Лань; Планета музыки, 2011. 576 с. С. 371.

<sup>424</sup> Валеев А.Р. Контроль эффективности бюджетных расходов: вопросы теории и практики. Казань: Изд-во Казан. ун-та, 2014. 208 с. С. 20–23.

<sup>425</sup> Косинова Н.Н., Сазонов С.П., Ефремова М.С. Повышение эффективности бюджетных расходов на региональном и муниципальном уровнях: монография. Волгоград: ООО «Царицынская полиграфическая компания», 2011. 268 с. С. 82.

Исследование авторами показателей указывает, что остаются вопросы относительно разработки показателей эффективности использования бюджетных средств для государственных (муниципальных) учреждений.

С.В. Богомолов в своем исследовании представляет группировку показателей для анализа эффективности расходования бюджетных средств применительно к государственным (муниципальным) учреждениям, разделяя при этом показатели на сметно-бюджетные и результативно-производственные.

При этом группировка системы показателей «сформирована с учетом их максимальной информативности, унифицированности, возможности проведения рейтинговой оценки государственных (муниципальных) учреждений как в сравнении с другими учреждениями, так и во времени»<sup>426</sup>.

Спорным в представленных показателях считаются сметно-бюджетные показатели, определенные в соответствии со статьями КОГСУ. Причина в том, что бюджетный классификатор постоянно изменяется и расходы классифицируются по коду вида расходов (КВР), поэтому в настоящее время имеются таблицы соответствия КОСГУ и КВР<sup>427</sup>.

В нормативно-правовых актах контрольно-счетных органов система показателей эффективности использования бюджетных средств включает<sup>428</sup>:

— *Абсолютные показатели эффективности*, выражаемые в натуральных и стоимостных показателях, они определяют достижение планируемых целей и результатов. Абсолютные показатели отражают уровень деятельности учреждения, достигнутый за определенный период времени (например: годовой объем ввода жилья; количество предоставленных ипотечных жилищных кредитов; количество поставленных самолетов военного и гражданского назначения; смертность от всех причин; количество чрезвычайных ситуаций и т.д.).

<sup>426</sup> Богомолов С.В. Оценка бюджетной устойчивости и эффективности управления бюджетными средствами муниципальных образований и субъекта РФ: дис. ... канд. экон. наук. Н. Новгород, 2010.

<sup>427</sup> Письмо Минфина России от 14.01.2016 г. № 02-05-12/544 «О направлении Сопоставительной таблицы соответствия видов расходов классификации расходов бюджетов и статей (подстатей) классификации операций сектора государственного управления, относящихся к расходам и применяемых бюджетными и автономными учреждениями».

<sup>428</sup> Концептуальные и методические основы аудита эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности: утв. Решением Коллегии счетной палаты РФ от 03.12.2004 г. № 40/410. ksp25.ru/files/001.doc (дата обращения 12.08.2015 г.).

— *Качественные показатели эффективности* отражают уровень качества выполнения государственного задания, услуги, работы при использовании бюджетных ресурсов (например: уровень безработицы; уровень регистрируемой безработицы; уровень производственного травматизма и профессиональной заболеваемости; уровень доступности образования и т.д.).

— *Относительные показатели* — оценивают результативность финансовых затрат на единицу услуги (продукции) (например: лица, удовлетворенные качеством услуг; объем выбросов загрязняющих атмосферу веществ на 1 млн руб. валового внутреннего продукта; уверенность граждан в защищенности своих интересов и т.д.).

— *Динамические показатели* характеризуют динамику показателей во времени (например: прирост количества мероприятий, проведенных организациями культуры в образовательных учреждениях; прирост числа российских лауреатов в сфере культуры (по отношению к показателю)).

По мнению Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейникова, создание системы показателей социальной и экономической эффективности считается одной из трудных задач при проверке эффективности использования бюджетных средств. По их мнению, результативность следует понимать «как социальную эффективность, т.е. достижение определенного социального результата в расчете на единицу затрат (например: увеличение доли абсолютно здоровых детей школьного возраста с 5 до 30%). Производительность — как экономическую эффективность, т.е. объем выпуска на единицу затрат или объем затрат на единицу выпуска (например: целесообразность постройки какого-то объекта)»<sup>429</sup>.

Исследование научных и практических подходов к оценке эффективности использования бюджетных средств позволило сделать вывод о том, что показатели эффективности использования бюджетных средств должны иметь как качественное, так и количественное значение, а также по своему содержанию удовлетворять

<sup>429</sup> Иванова Е.И., Мельник М.В., Шлейников В.И. Аудит эффективности в рыночной экономике / под ред. С.И. Гайдаржи. М.: КНОРУС, 2007. 328 с. С. 81.



следующим требованиям: релевантность, отнесение строго к определенному времени, нечувствительность к влиянию посторонних факторов, чувствительность к изменению выборки, времени измерения, территории, прямое и точное отражение роли конкретных мер государственной политики и содержания достигнутого результата.

Отметим, что методика и индивидуальные показатели для оценки эффективности деятельности публично-правовых образований нормативно закреплены и разработаны в отличие от оценки эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений и «как частное от общего эффективности использования бюджетных средств»<sup>430</sup>.

Т.В. Антипова отмечает, что общие показатели эффективности деятельности бюджетополучателей можно подразделить «на три группы: показатели достижения социальных результатов, показатели достижения прямых результатов и показатели эффективности использования ресурсов, интегральные показатели»<sup>431</sup>.

Автор подчеркивает, что итогом формирования системы показателей является интегральный показатель, формирующийся из трех составляющих, где основным признается показатель эффективности деятельности государственного (муниципального) учреждения.

По мнению В.И. Бариленко, Р.П. Булыги, М.В. Мельник, И.Ф. Ветровой, О.В. Ефимовой, В.В. Бердникова для оценки эффективности использования источников финансового обеспечения может быть использована модель сбалансированности системы показателей, включающая экономические, экологические, технологические, социальные, интегральные показатели, и сформирован регламент сбалансированной системы показателей, включающий «расчет базовых значений показателей, определение плановых значений показателей на период реализации и окупаемости проекта, расчет достигнутых за установленный период фактических показателей, расчет отклонения фактических показателей от плановых, определение темпа прироста каждого из показателей, определение темпа роста показателей,

<sup>430</sup> Постановление Правительства РФ от 03.11.2012 г. № 1142 «О мерах по реализации Указа Президента РФ от 21.08.2012 г. № 1199 «Об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации».

<sup>431</sup> Антипова Т.В. Аудит эффективности. Новосибирск: САФБД, 2008. 316 с. С. 267.

расчет весовых коэффициентов, расчет интегрального показателя эффективности использования бюджетных средств по контрольным точкам реализации проекта, расчет динамики показателей»<sup>432</sup>.

По мнению Т.В. Шубиной, «при оценке эффективности использования бюджетных средств на капитальное строительство применяют *качественные показатели* по следующим направлениям: планирование расходования бюджетных средств в соответствии с целями их ассигнования; документальное обоснование использования бюджетных средств; экономическое обоснование расходования бюджетных средств; результативность расходов (достижение цели мероприятия; выполнение мероприятия; соответствие цели мероприятия целям использования бюджетных средств); соблюдение требований федеральных и локальных нормативных актов, регулирующих строительно-монтажную деятельность; кадровое обеспечение процесса возведения и ввода в эксплуатацию объекта капитального строительства; качество выполнения предписаний контролирующих органов, соблюдение законности ведения строительной деятельности и лицензирование»<sup>433</sup>.

Методика Р.П. Булыги, И.Ф. Ветровой, О.Г. Королева, М.В. Мельник<sup>434</sup> по оценке эффективности деятельности образовательных и научных учреждений раскрывает систему показателей для использования при различных ситуациях: оценки деятельности учреждения в процессе стратегического и текущего управления (самообследование); самооценки деятельности учреждения как первый этап внешней оценки и контроля со стороны регулятора, учредителя или внешнего контрагента; внешней оценки эффективности деятельности учреждения, в том числе со стороны регулятора и учредителя.

При этом авторы создали алгоритм и матрицу формирования системы показателей для оценки эффективности образовательных и научных учреждений. Заложенная в модели идея выбора индивидуальных показателей подразделяет их на следующие показатели:

<sup>432</sup> Оценка эффективности использования бюджетных средств в условиях реализации планов модернизации экономики: коллективная монография / под ред. д.э.н., проф. В.И. Бариленко. М.: ВивидАрт, 2013. 182 с. С. 90–91.

<sup>433</sup> Шубина Т.В. Качественные показатели аудита эффективности использования бюджетных средств на капитальное строительство // Аудиторские ведомости. 2014. № 4. С. 76–89.

<sup>434</sup> Совершенствование оценки эффективности деятельности подведомственных Правительству Российской Федерации образовательных и научных учреждений: коллективная монография / под ред. д.э.н., проф. Р.П. Булыги. М.: Издательский дом «Научная библиотека», 2014. 192 с.

— *потенциала* образовательного учреждения: интеллектуального потенциала (человеческий потенциал, организационный капитал, социальный капитал, маркетинговый капитал), показатели материально-технической базы (далее — МТБ), показатели оценки финансовых ресурсов

— *результатов деятельности* образовательного учреждения: показатели результатов образовательной деятельности, показатели результатов научной деятельности.

Интерес с точки зрения эффективности финансово-хозяйственной деятельности образовательных учреждений представляют *показатели оценки финансовых ресурсов, МТБ и показатели результатов образовательной деятельности*.

К *показателям оценки финансовых ресурсов* отнесены: «доходы из всех источников в расчете на численность студентов; доходы из всех источников в расчете на одного НПП<sup>435</sup>; доля внебюджетного финансирования в доходах от образовательной и научной деятельности; доходы учреждения из средств от приносящей доход деятельности в расчете на одного НПП; объем фондов, выделенных на исследования и разработки на одного исследователя; доходы учреждения из иностранных источников на выполнение НИОКР в расчете на одного НПП; доходы учреждения от образовательной деятельности из иностранных источников в расчете на одного НПП; доходы учреждения, за исключением доходов от основной деятельности и аренды в расчете на одного НПП»<sup>436</sup>.

*Показатели материально-технической базы* авторы подразделяют на показатели наличия и использование площадей, машин и оборудования, рабочих мест и показатели содержания и состояния материально-технической базы.

А вот *показатели результатов образовательной деятельности* группируют следующим образом: показатели операционных результатов, прямых целевых результатов, финансовых результатов. Причем к индикаторам оценки финансового результата относятся показатели сумм внебюджетных доходов, доли внебюджетных доходов, доходы от оказания услуг по дополнительному образованию.

<sup>435</sup> НПП — научно-педагогический работник.

<sup>436</sup> Там же.

Безусловно, методика, разработанная учеными Финансового университета при Правительстве РФ, по сравнению с существующими нормативно закреплёнными документами<sup>437</sup> оценки деятельности образовательных учреждений обеспечивает единство методологических подходов, устраняет дублирование оцениваемой информации и, как следствие, различное толкование результатов анализа эффективности деятельности учреждения. Она основывается не только на российской, но и на международной практике.

Отмети, однако, что в данной методике остаются дискуссионные вопросы по составу и экономической сущности показателей оценки деятельности учреждений. Так, при разработке показателей оценки финансовых ресурсов авторы<sup>438</sup> отнесли их в группу потенциала учреждения, а не к показателям результатов деятельности учреждения, основываясь на том, что некоммерческий характер деятельности образовательных учреждений обуславливает тот факт, что поступающие денежные потоки, в том числе от приносящей доход деятельности, следует рассматривать как финансовые ресурсы, источники финансирования деятельности (т.е. как элементы потенциала или финансового капитала), а не как результаты этой деятельности. Считаем, что источники финансирования (источники финансового обеспечения) деятельности учреждения — это показатели результата финансовой деятельности образовательного учреждения, рассчитанные на основе доходов и расходов от определенного вида источника финансового обеспечения (субсидия на исполнение государственного задания, субсидия на капитальные вложения, целевые субсидии и т.д.).

Более того, в показатели результата образовательной деятельности необходимо включить доходы не только от внебюджетной деятельности, но и от иных источников финансирования.

---

<sup>437</sup> Постановление Правительства РФ от 05.08.2013 г. № 662. «Об осуществлении мониторинга системы образования» (вместе с Правилами осуществления мониторинга системы образования); Распоряжение Правительства РФ от 30.04.2014 г. № 722-р «Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») «Изменения в отраслях социальной сферы, направленные на повышение эффективности образования и науки».

<sup>438</sup> Совершенствование оценки эффективности деятельности подведомственных Правительству Российской Федерации образовательных и научных учреждений.

В методике Л.П. Ивановой, В.В. Магуськина для оценки эффективности расходования бюджетных средств в системе образования применяются показатели оценки эффективности, сгруппированные следующим образом:

— *показатели качества управления бюджетными расходами*, включающие набор показателей, характеризующих расходы бюджета на образование в расчете на одного жителя, кассовое исполнение бюджетных расходов, объем неиспользованных ЛБО, динамику изменения кредиторской задолженности, объем нецелевых бюджетных расходов, наличие нормативно-правовых актов, регулирующих бюджетные процедуры, увеличение объема платных образовательных услуг и другие финансовые показатели административной и управленческой деятельности учредителя государственного (муниципального) учреждения;

— *показатели непосредственных результатов*, характеризующие объем и качество государственной услуги: рост процента детей, охваченных программами образования; рост количества обучающихся; увеличение наполняемости образовательных учреждений; рост средней наполняемости классов; увеличение доли педагогов, повысивших свою квалификацию; уменьшение числа школ, работающих в две смены; доля общеобразовательных школ учреждений, требующих проведение капитального ремонта и другие финансовые показатели, направленные на прямой результат;

— *показатели конечных результатов* — типовой набор показателей, характеризующих социально значимый эффект для пользователей государственных услуг: удовлетворенность населения качеством образования; удельный вес сдавших ЕГЭ из числа выпускников; рост количества студентов, получающих образование на основе контрактной целевой подготовки, обучающихся по договорам с работодателями; повышение уровня успеваемости и другие конечные результаты<sup>439</sup>.

---

<sup>439</sup> Иванова Л.П., Магуськин В.В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности в системе управления государственным (муниципальным) учреждением: учебное пособие. Чебоксары: Новое время, 2011. 180 с. С. 146–155.

Для оценки эффективности бюджетных расходов Л.П. Иванова и В.В. Магуськин предлагают «подход, основанный на учете взаимосвязи динамики бюджетных расходов и показателей непосредственных и конечных результатов за период оценки. Результаты сопоставления и качественной оценки динамики представлены в виде коэффициентов, определенных экспертным путем (исходя из попарного сравнения вариантов и принятия в качестве порогового варианта «стабилизация расходов — стабилизация показателей результатов»))»<sup>440</sup>.

Оценочный подход к изучаемым показателям заключается в оценке соответствия фактических значений ( $Pф$ ) к целевым (плановым) значениям ( $Pпл$ ), которая определяется на основе расчета отклонений ( $Откл$ ) всех показателей по формуле:

$$Откл = P_{пл} - P_{ф} / P_{пл} \times 100.$$

Расчетные отклонения соответствуют определенному количеству баллов по шкале балльной системы, которая формируется по количественным показателям эффективности бюджетных расходов. Для оценки управления бюджетными расходами разрабатываются также качественные показатели.

Показатели интегральной оценки характеризуют эффективность расходования бюджетных средств косвенным путем. В этом случае каждой группе исследуемых показателей присваивается определенный удельный вес, и рассчитывается групповой интегральный показатель. На основе групповых рассчитывается сводный интегральный показатель, характеризующий общую эффективность исходя из расчетного значения и сравнения его со шкалой значений, скорректированных на коэффициент взаимоувязки бюджетных расходов и показателей результатов.

Безусловно, методика оценки эффективности бюджетных расходов, предлагаемая Л.П. Ивановой и В.В. Магуськиным, имеет преимущества, заключающиеся в том, что оценка осуществляется на основе количественных и качественных показателей управления расходами бюджета, непосредственных результатов и конечных результатов в системе образования. Ограничением использования методики является отсутствие оценки эффективности источников финансового обеспечения

---

<sup>440</sup> Там же.

деятельности образовательных учреждений, поэтому правильнее сначала проводить анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности учреждений на предмет оценки эффективности использования источников финансового обеспечения: субсидии на выполнение государственного задания, субсидии на иные цели, субсидии на капитальные вложения. Методика оценки эффективности бюджетных расходов социальной сферы А.В. Дорждеева<sup>441</sup> построена на использовании показателей непосредственных и конечных результатов по видам услуг по социальной защите населения.

При оценке эффективности использования бюджетных расходов применяется определенный разработанный алгоритм действий, включающий следующее: контроль качества составления плана; расчет темпа прироста фактического показателя по сравнению с плановым; определение балльной оценки выполнения плана (для непосредственных и конечных результатов); расчет баллов с учетом степени напряженности плана на основе формулы евклидова расстояния, позволяющей учитывать степень приближенности фактического показателя к плану; расчет коэффициентов значимости для всех показателей, установленный равной единице, так как они все важны для целей оценки, а их различия по значимости являются субъективными; определение итоговых величин (результат без учета качества планирования, результат с учетом качества планирования, эталонный результат<sup>442</sup>, результативность по сравнению с эталоном без качества планирования, результативность по сравнению с эталоном с учетом качества планирования); проведение факторного анализа (отклонение фактического значения от эталона; отклонение фактического значения, скорректированного на степень выполнения плана от эталона; итог отклонений фактического значения от эталона; итог отклонений фактического значения, скорректированного на степень выполнения плана от эталона).

Конечно, достоинство методики оценки эффективности бюджетных расходов А.В. Дорждеева<sup>443</sup> состоит в том, что она реализована в виде электронных таб-

<sup>441</sup> Дорждеев А.В. Бюджетные расходы региональных хозяйственных систем. Изд-во ВолГУ, 2014. 95 с. С. 15–21.

<sup>442</sup> Эталонный результат как произведение 10 баллов на число показателей, используемых для оценки результата, т.е. величину, которую можно получить при точном выполнении плана.

<sup>443</sup> Дорждеев А.В. Указ. соч. С. 15–21.

лиц, позволяющих на основе имеющейся информационной базы рассчитать эффективность бюджетных расходов и провести факторный анализ причин ее изменения для ГРБС. Встроенным элементом методики являются методы корректировки количественных расчетов за счет качественного анализа на основе изучения результатов социологических опросов, материалов внутреннего и внешнего аудита. Они применяются при описании и обосновании методики оценки бюджетных проектировок ГРБС в части предоставления бюджетных услуг.

Дискуссионным вопросом в методике А.В. Дорждеева остается то, что оценка эффективности выполнения государственного задания не рассматривается и ее предлагается разрабатывать на основе информации, предоставленной самими учреждениями, что не гарантирует объективности.

Е.И. Иванова в исследовании информационных ресурсов государственного аудита также подразделяет показатели оценки эффективности использования бюджетных средств на прямые и конечные, характеризуя при этом: «Прямые результаты деятельности, это то, что было получено в результате использования бюджетных средств, а конечные результаты показывают, как использование бюджетных средств проверяемого учреждения оказало влияние на удовлетворение потребностей тех, в чьих интересах оно осуществлялось.

Иначе говоря, они характеризуют ту пользу или выгоду, которая возникает от предоставления бюджетной услуги для ее получателей»<sup>444</sup>.

Достоинством авторского подхода Е.И. Ивановой следует назвать ее позицию, основанную на том, что при определении эффективности использования бюджетных средств необходимо сначала определить критерии оценки эффективности, а потом, разделяя деятельность учреждения на производственную и функциональную, проверить достигнутые результаты (прямые и конечные) с использованием установленных критериев.

Оценка эффективности использования бюджетных средств формируется на основе анализа соответствия государственной программы поставленным целям,

---

<sup>444</sup> Иванова Е.И. Информационные ресурсы государственного аудита (теория и практика): монография. М.: ИИЦ «Статистика России», 2008. 351 с. С. 60.



выполнения государственного задания в процессе их реализации, достигнутых результатов, эффективности.

По мнению И.В. Барановой, оценка представляет собой «аналитическую процедуру экспертизы целевых программ и проектов, направленную на анализ их качества, произведенного эффекта, и сравнение этих результатов с определенными критериями»<sup>445</sup>.

М.П. Афанасьев, Н.Н. Шаш<sup>446</sup> рассматривают в своих работах эффективность с позиции бюджетных программ, в частности, они пишут: «Как показывает практика, при разработке и реализации государственных программ наиболее сложным элементом является *разработка системы оценки их эффективности*».

Для оценки эффективности полученных результатов они предлагают использовать комплексный подход, включающий следующие направления: *влияние на общество, результативность, продуктивность, качество обслуживания, качество организации*.

Их предложения можно назвать совершенно справедливыми, однако их использование крайне затруднительно из-за отсутствия обоснованных методик, нормативной базы, фактографического обеспечения для правильности расчетов. Кроме того, у авторов не выделены хотя бы примеры адекватных показателей для измерения соответствующих направлений. Отсюда логичным является вывод «что до сих пор в государственном секторе не существует единого обобщающего «показателя деятельности», в связи с чем эксперты рекомендуют «избегать» использования таких показателей»<sup>447</sup>.

В качестве критериев оценки эффективности государственных программ М.П. Афанасьев, Н.Н. Шаш предлагают использовать научные достижения в соответствующей области; существующие стандарты и инструкции; результаты изучения механизмов управления; результаты оценки аналогичных программ или проектов.

<sup>445</sup> Баранова И.В. Оценка эффективности использования бюджетных средств: теория и практика. Новосибирск: НГУЭУ, 2009. 218 с. С. 19–21.

<sup>446</sup> Афанасьев М.П., Шаш Н.Н. Инструментарий оценки эффективности бюджетных программ / Вопросы государственного и муниципального управления. 2013. № 3. С. 48–69. <http://vgmu.hse.ru/2013--3/95157147.html> (дата обращения 12.08.2015 г.).

<sup>447</sup> Там же.

Авторы рекомендуют в системе критериев использовать количественные и качественные показатели, связанные в основном с качественной оценкой выполнения государственных программ: «соответствие программы системе приоритетов социально-экономического развития; достижение целевых индикаторов; источники финансового обеспечения программы; управление и контроль за исполнением программы; система программных мероприятий; реализация целей программы и степень выполнения программных мероприятий»<sup>448</sup>.

Для проведения оценки качественные критерии также разбиваются на составляющие элементы, например, «критерий соответствия целевых индикаторов оценки эффективности реализации программы ее целям и задачам оценивается по элементам наличия в программе количественных показателей, экономичности и социальной эффективности»<sup>449</sup>.

В результате исследований автора данной работы доказано, что все государственные программы содержат показатели оценки эффективности их реализации. Однако в большинстве таких программ отсутствуют показатели их экономической эффективности, не включена методика расчета названных показателей. Показатели социальной эффективности присутствуют только в отдельных социальных программах, содержащих количественные показатели социальной эффективности.

Б.А. Райзберг, рассуждая о проблеме выбора критериев эффективности, отмечает, «что, по сути дела, все показатели деятельности государственного органа управления в той или иной степени, прямо или косвенно отражают и выражают качество, эффективность, результативность управления программами. Но огромное количество и колоссальное разнообразие этих показателей, неявно выраженных в большинстве из них признаков, характеризующих совершенство управления и степень этого совершенства, обуславливают необходимость и неизбежность формирования на их основе гораздо более узкого круга критериев эффективности, результативности программ, оказывающих определяющее влияние на итоги их осуществления»<sup>450</sup>. В итоге Б.А. Райзберг подчеркивает, «что возможность создания

---

<sup>448</sup> Федченко Е.А. Указ. соч. С. 106–116.

<sup>449</sup> Там же.

<sup>450</sup> Райзберг Б.А. Целевые программы в системе государственного управления экономикой: монография. М.: ИНФРА-М, 2016. 268 с. С. 204.

единой, всеобщей методики оценки качества, эффективности, результативности программ, в целом, весьма сомнительна. В лучшем случае правомерно выработать общие организационно-методические принципы оценивания, на которые должны опираться конкретные методики, формирование которых должно сопровождать разработку программ»<sup>451</sup>.

По мнению Т.В. Антиповой, «система показателей, служащая мерой измерения эффективности деятельности бюджетополучателей, должна быть увязана с государственной бюджетной политикой и приоритетами социального развития, с результатами аудита эффективности»<sup>452</sup>.

Антипова Т.В. в приведенном высказывании акцентирует внимание на том, что показатели выполнения государственного задания государственным учреждением должны быть взаимоувязаны с показателями государственных программ.

В исследовании Л.Н. Смирновой, В.А. Титовой<sup>453</sup> *критерии оценки эффективности использования бюджетных средств* и конечной деятельности государственных учреждений объединены по группам: «правовые (отсутствие нарушений в процессе деятельности государственного учреждения), экспертные (отсутствие жалоб и положительные отзывы граждан о деятельности учреждений), экономические (результаты деятельности учреждения, определяющие объем предоставляемых товаров и услуг), социальные (мнение компетентных органов об общественной полезности и эффективности деятельности учреждения), экономически безопасные (отсутствие ущерба)».

Представленные авторами критерии интересны с точки зрения правового аспекта оценки эффективности использования бюджетных средств, при этом экономические критерии требуют дополнения по качественным показателям оценки, например — показатели качества выполнения государственного задания.

По мнению С.А. Анциферова, С.А. Андреева, Т.Ю. Шидловской<sup>454</sup>, «критерии оценки эффективности использования бюджетных средств основаны на двух

<sup>451</sup> Там же. С. 203.

<sup>452</sup> Антипова Т.В. Теория и методология государственного аудита получателей федеральных бюджетных средств : дис. ... д-ра экон. наук. М., 2008. С. 299.

<sup>453</sup> Смирнова Л.Н., Титов В.А. Методы повышения эффективности использования бюджетных средств как инструмент обеспечения экономической безопасности государства: монография СПб.: ООО «Копи-Р Групп», 2013. 120 с. С. 74.

<sup>454</sup> Анциферов С.А., Андреев С.А., Шидловская Т.Ю. Критерии оценки эффективности использования бюджетных средств. <http://xn----7sbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/21106> (дата обращения 20.12.2016 г.).

подходах — исследовании критериев оценки в узком смысле либо в широком смысле — и подразделяются на критерии оценки в узком смысле — финансовые критерии использования бюджетных средств; критерии оценки в широком смысле, которые включают: организационные; финансовые; социальные, не имеющие стоимостной оценки».

Основываясь на ряде нормативно закреплённых документов<sup>455</sup> и на проведенном анализе, можно сформировать систему критериев оценки эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями, включающую: обоснованность методики по определению стоимости государственных услуг (работ), достижение целевых индикаторов, финансовое обеспечение ГМУ, систему показателей и контроль за выполнением государственного (муниципального) задания.

В результате обобщения проведенных исследований была выработана авторская позиция, которая состоит в том, что система показателей эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями представляет собой соотношение между результатами и затратами, используется для измерения и оценки эффективности и должна включать: *показатели результативности финансово-хозяйственной деятельности учреждения; целевые показатели; конечный показатель деятельности учреждения.*

При этом под *показателями результативности финансово-хозяйственной деятельности учреждения* понимаются показатели, характеризующие результативность ФХД государственного (муниципального) учреждения<sup>456</sup> (использование имущества в выполнении государственного задания, оборачиваемость материальных запасов, коэффициент эффективности использования финансовых активов, показатель соотношения внебюджетной и бюджетной деятельности, коэффициент сбалансированности денежных потоков, коэффициент достаточности денежных

<sup>455</sup> [www.arhcity.ru/data/488/proektkriterii.pdf](http://www.arhcity.ru/data/488/proektkriterii.pdf) (дата обращения 20.12.2016 г.)

<sup>456</sup> Использование бюджетных средств рассматриваем применительно к выполнению государственного (муниципального) задания ГМУ.

потоков, коэффициент эффективности денежных потоков, рентабельность деятельности по источникам финансового обеспечения, эффективность управления имуществом, эффективность управления доходами от всех видов деятельности).

*Целевые показатели деятельности учреждения* характеризуют объем и качество бюджетной услуги (показатель результата деятельности учреждения по исполнению государственного задания, показатель качества формирования себестоимости государственной услуги, оценка качества государственной услуги).

*Конечный показатель деятельности учреждения* характеризует экономический эффект для потребителей от реализации бюджетных услуг (эффективность исполнения государственного задания, рассчитанная по количественным и качественным показателям). В результате изучения оценочных индикаторов эффективности были сделаны выводы о том, что критерии оценки должны учитывать не только экономическую составляющую, но и результативность, и целесообразность, определяющую и связывающую объемы государственной (муниципальной) услуги с ее затратами. На основе проведенного исследования показателей эффективности использования бюджетных средств можно сделать вывод, что наряду с установленными общепринятыми показателями, приведенными в методических рекомендациях и содержащимися в авторских методиках, при обосновании новых разработок необходимо творчески подходить к учету изменений в экономике, прибегая к периодическому обновлению и видоизменению показателей, характеризующих уникальность государственных программ, государственных заданий и т.д. Таким образом, обобщение результатов исследования существующих теоретико-методических подходов позволило разработать авторскую систему показателей и критериев оценки эффективности использования бюджетных средств применительно к деятельности государственных (муниципальных) учреждений. На рис. 4.5 она представлена в систематизированном виде, обеспечивающем более полное раскрытие новых элементов методологии формирования системы критериев оценки факторов для разработки показателей оценки, показателей по видам эффективности государственных (муниципальных) учреждений.

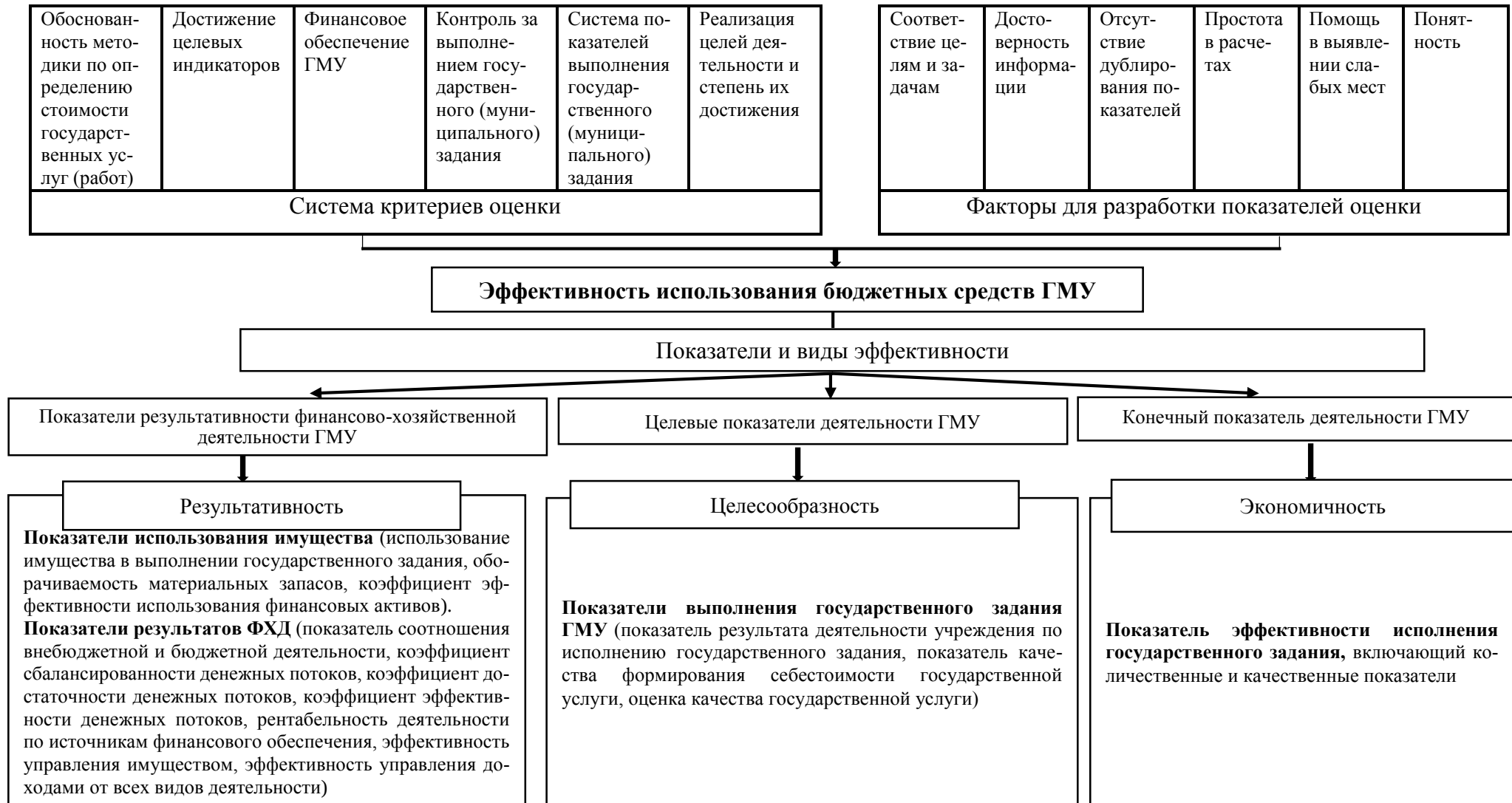


Рисунок 4.5 — Система показателей и критериев эффективности использования бюджетных средств ГМУ<sup>457</sup>

Источник: составлено автором.

<sup>457</sup> Федченко Е.А. Указ. соч. С. 106–116.

#### 4.2. Методы и методики анализа эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений

В системе реализации государственных программ, приоритетных национальных проектов часть бюджетных ассигнований выделяется главным распорядителям, распорядителям и получателям бюджетных средств, для которых разработаны и действуют *критерии оценки эффективности использования бюджетных средств*.

Другая часть бюджетных ассигнований распределяется учреждениям на основании утвержденного государственного задания по выполнению (оказанию) государственной услуги (работы), для которых требуется разработка научно обоснованного методического подхода к формированию критериев оценки эффективности использования бюджетных средств.

Критерий (греч. *criterion*) — это показатель, «на основании которого формируется оценка качества экономического объекта, процесса, мерило такой оценки»<sup>458</sup>.

Для целей настоящего исследования необходимо предложить подход к формированию *критериев оценки эффективности использования бюджетных средств ГМУ*, выделенных на исполнение государственного (муниципального) задания. Вопросами формирования и исполнения государственного (муниципального) задания как инструмента повышения эффективности использования бюджетных средств занимались лишь некоторые авторы [91, 236, 296, 317].

Приведем анализ некоторых работ, которые отражают состояние научных исследований в этой области. Так, О.В. Сизова<sup>459</sup> раскрывает проблемы планирования субсидии на выполнение государственного задания и предлагает решение этих проблем путем оптимизации расходов на основе сравнительного анализа структуры и

<sup>458</sup> Теоретические концепции социальной эффективности управления предприятием / А.А. Норчак, О.М. Барбаков — Тюмень: Изд-во Тюменского гос. нефтегазового ун-та, 2009. — 79 с.

<sup>459</sup> Сизова О.В. Государственное задание как инструмент управления системой предоставления государственных услуг в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук. М., 2012.

объемов затрат схожих учреждений, введения усредненного значения нормативных затрат на оказание услуги, планирования затрат на основе данных о фактических расходах предыдущего периода.

Л.В. Куликова<sup>460</sup> считает, что правильный расчет субсидии на выполнение государственного задания зависит от утверждения стандартов государственных услуг, в которых должны быть прописаны «требования к процедурам оказания услуг (выполнения работ), материальному, инфраструктурному, кадровому оснащению и другим параметрам из которых складывается норматив финансирования».

Е.В. Маркина<sup>461</sup> предлагает решать проблемы повышения эффективности механизма предоставления субсидии на выполнение государственного задания: «использовать инструменты в возмещении бюджетному учреждению потерь в доходах, вызванных изменением формы финансового обеспечения; ввести в механизм предоставления субсидии условия предоставления бюджетных средств, направленных на мотивацию бюджетных учреждений к соблюдению нормативно-правовых актов, применению лучшей практики управления финансовыми ресурсами; определение порядка сокращения субсидии при невыполнении учреждением государственного задания на оказание бюджетных услуг; осуществление органами исполнительной власти (учредителями) оценки эффективности использования субсидий на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием государственного задания».

Безусловно, все авторы сходятся в одном, что существует прямая зависимость объема источников финансового обеспечения от результатов деятельности ГМУ и, конечно, результата деятельности ГМУ от эффективности использования средств источников финансового обеспечения<sup>462</sup>.

Основываясь на общеэкономической теории и практике, в том числе применительно к нормативно закреплённым методикам, можно утверждать, что показате-

---

<sup>460</sup> Обеспечение качества информационно-библиотечного обслуживания / РБА; Л.В. Куликова; Т.В. Кузнецова (и др.). СПб.: Изд-во Российской национальной библиотеки, 2013. <https://pl.spb.ru/upload/docs/specialist/iso/kachestvo.pdf> (дата обращения 22.12.2016 г.)

<sup>461</sup> Маркина Е.В. Развитие финансового механизма функционирования бюджетных учреждений // Вестник финансового университета. 2014. № 4. С. 23–32.

<sup>462</sup> Субсидия на выполнение государственного задания, целевая субсидия, субсидия на капитальные вложения.



тели оценки эффективности использования бюджетных средств, выделенных на исполнение государственного задания, должны удовлетворять следующим требованиям: «*специфичность* (цели должны соответствовать области компетенции субъекта бюджетного планирования); *измеримость* (достижение цели можно проверить, в том числе и прежде всего с помощью количественных индикаторов); *релевантность* (наличие четкой связи цели с основной деятельностью субъекта бюджетного планирования); *достижимость* (цели должны быть потенциально достижимы)»<sup>463</sup>.

При этом контроль за выполнением государственного задания казенными, бюджетными и автономными учреждениями осуществляют уполномоченные органы на основе утвержденной *оценочной системы по критериям*: полнота и эффективность выполнения государственного задания; объем и качество предоставляемых бюджетных услуг; фактическое и плановое количество потребителей услуг.

О.И. Лозицкая<sup>464</sup> в своем исследовании дополняет *критерии оценки эффективности использования бюджетных средств на выполнение государственного задания* следующими компонентами: «выделение бюджетных средств в объемах, покрывающих все объективно необходимые затраты на содержание учреждения; обоснованность состава затрат, покрываемых за счет норматива бюджетного финансирования, и размера норматива для оказания качественной услуги; финансово-хозяйственная самостоятельность учреждений, оказывающих услуги; четкость в определении целей, задач и мероприятий, обоснованность объема бюджетных расходов на реализацию программ, наличие системы количественных показателей для оценки результатов реализации программы; наличие конкуренции между потенциальными поставщиками услуг, мониторинг выполнения задания, программы, контракта, наличие санкций за нарушение условий задания, контракта, программы».

<sup>463</sup> Методические рекомендации по подготовке Докладов о результатах и основных направлениях деятельности субъектов бюджетного планирования от 02.06.2004 г. [www.rg.ru/2004/06/22/bydget-doc.html](http://www.rg.ru/2004/06/22/bydget-doc.html) (дата обращения 21.08.2015 г.).

<sup>464</sup> Лозицкая О.И. Совершенствование финансового обеспечения государственных (муниципальных) услуг в сфере дошкольного образования: дис. ... канд. экон. наук. М., 2014. С. 162.

Но при этом остаются нестыковки и недоработки в данной сфере, выявленные в процессе исследования отчетов проверки исполнения государственного задания казенными, бюджетными и автономными учреждениями<sup>465</sup>. Это прежде всего следующее: необеспеченность взаимосвязи показателей государственных заданий по оказанию гражданам государственных услуг с составом индикаторов государственных программ Российской Федерации; сохраняются индивидуальные нормативные затраты на оказание услуг, что не дает повысить качество, эффективность и доступность услуг для каждой отрасли; отсутствуют стандарты оказания услуг по показателям качества в государственном задании. Использование и учет в оценке эффективности деятельности ГМУ названных критериев и решение существующих проблем, безусловно, будет полезно для обеспечения качества исполнения задания, но при наличии стандартов контроля их соответствия.

При измерении эффективности использования бюджетных средств очень часто применяют методы балльно-рейтинговой оценки, заключающиеся в сравнении ключевых индикаторов выполнения или с аналогичными показателями других организаций. Набор показателей для оценки эффективности зависит от пользователей информации. Так, с точки зрения ГМУ информация должна использоваться для анализа и расчета затрат на оказание государственных услуг. С позиции контрольных органов показатели важны для проверки эффективности использования бюджетных средств по выполнению государственного задания. В этом случае ГМУ на этапе планирования и осуществления своей деятельности необходимо идентифицировать показатели оценки и критериев эффективности.

Источники показателей для анализа эффективности использования бюджетных средств можно подразделить на учетные (отчетная информация) и внеучетные (директивная информация, нормативно-плановая, материалы ревизий и проверок, объяснительные и докладные записки; переписки; статьи в газетах, журналах и т.д.). Кроме того, в методах организации анализа можно выделить макро- и микроэкономический анализ. Микроэкономический анализ предполагает анализ эффек-

---

<sup>465</sup> <http://www.ach.gov.ru/activities/bulleten/> (дата обращения 05.06.2016 г.).

тивности использования бюджетных средств учреждениями по исполнению государственных заданий. Макроэкономический анализ эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений предполагает анализ достижения социальной и экономической эффективности бюджетной сферы.

Основы бюджетного анализа в нашей стране были заложены выдающимися учеными А.Д. Шереметом, М.И. Бакановым, М.В. Мельник<sup>466</sup> и др. Их разработки позволили обобщить, систематизировать и сформировать на их основе научный подход к анализу эффективности использования бюджетных средств и концептуальные принципы проведения анализа (рис. 4.6).

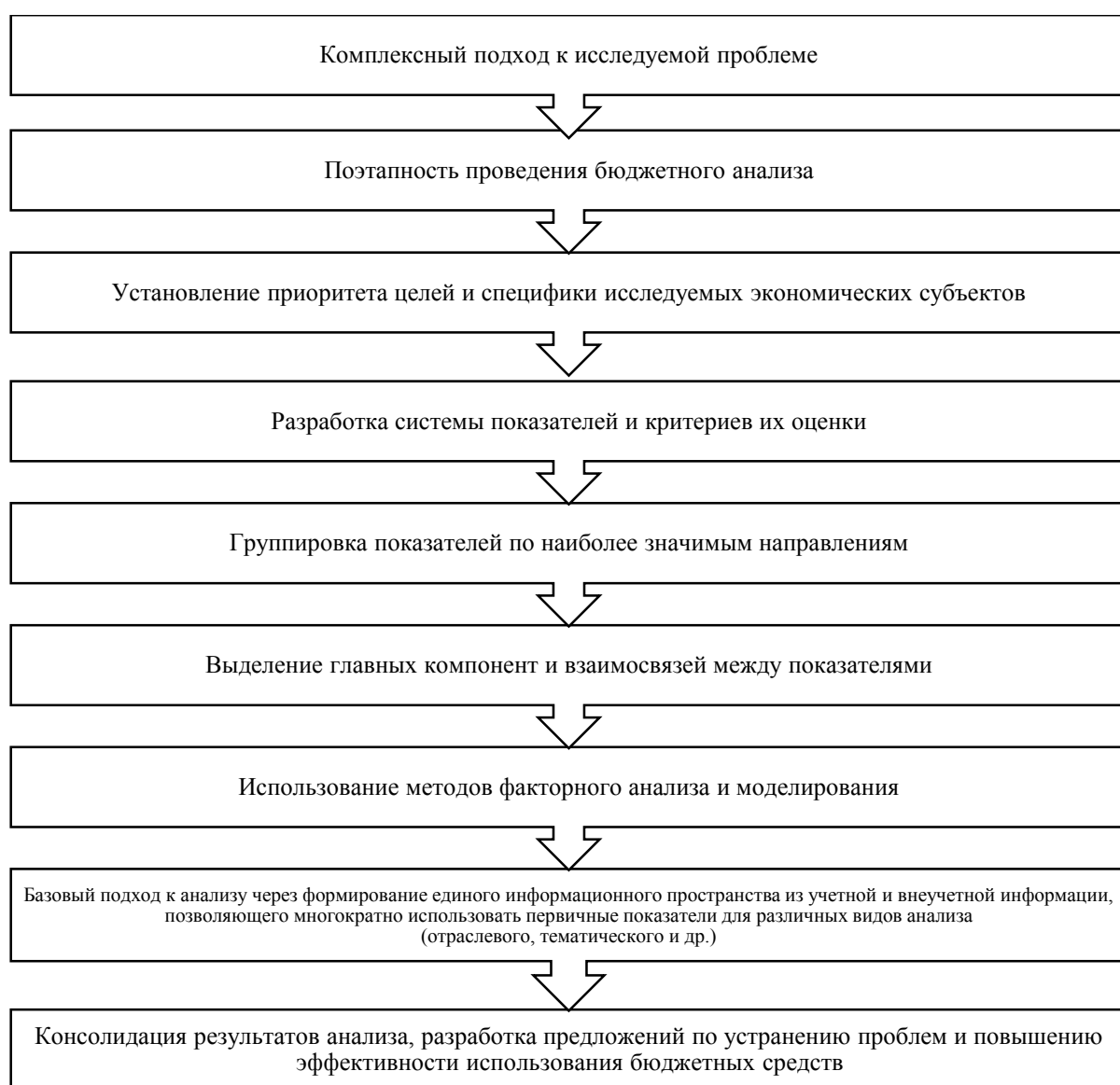


Рисунок 4.6 — Принципы проведения анализа эффективности использования бюджетных средств  
 Источник: составлено автором на основе<sup>467</sup>.

<sup>466</sup> Казакова Н.А., Федченко Е.А. Анализ и контроль эффективности в условиях реформирования государственного сектора // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2013. № 3. С. 10–18.

<sup>467</sup> Там же.

На первом этапе деятельность государственного (муниципального) учреждения рассматривается как система с определенной целью и условием функционирования. Для этого выделяют виды деятельности учреждения, которые рассматриваются как элементы системы, определяются функционирование каждого элемента и системы в целом, взаимосвязи с другими системами, отношения между отдельными элементами. На втором (параметрическом) этапе анализа разрабатываются общие критерии и показатели эффективности использования бюджетных средств. На третьем (модельном) этапе формируется общая схема системы, устанавливающая ее основные компоненты, взаимосвязи, функции, разрабатывается взаимосвязь подсистем. На основе информационной модели составляется общая схема анализа, представляются факторы и показатели, связь между ними. *Анализ эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений должен проводиться в четыре этапа:* предварительный отбор анализируемых показателей; анализ взаимосвязанных показателей; комплексная оценка эффективности деятельности учреждений; определение взаимосвязи всех показателей, дающих количественные характеристики.

В.И. Бариленко, Р.П. Булыга, М.В. Мельник, И.Ф. Ветрова, О.В. Ефимова, В.В. Бердников<sup>468</sup> предлагают методический подход, обеспечивающий формирование алгоритма проведения оценки эффективности деятельности образовательных учреждений в следующей поэтапной последовательности:

1. Определение цели и задач оценки.
2. Выбор ключевых показателей для проведения экспертизы достоверности данных отчета о самооценке.
3. Задание ключевых параметров для формирования отчета о самооценке.
4. Проведение самооценки и представление отчетов.
5. Анализ и экспертиза отчетов по ключевым показателям.
6. Принятие решений в отношении учреждений.

---

<sup>468</sup> Оценка эффективности использования бюджетных средств в условиях реализации планов модернизации экономики. С. 90–91.

Данный методический подход основан на допущении, что самообследование и самооценка выступают основой проведения внешнего анализа оценки эффективности деятельности учреждения, в том числе и со стороны учредителей.

Следовательно, оценка эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений может проводиться как на стадии самооценки, так и на этапе внутреннего контроля учредителями в процессе проверки выполнения государственного задания государственными (муниципальными) учреждениями.

Очень интересный подход к уровням информационно-аналитической системы оценки результативности бюджетных расходов на оказание бюджетных услуг предлагает авторский коллектив<sup>469</sup> под руководством А.В. Дорждеева, выделяя при этом *«оценку процесса»* (оценка содержания бюджетной услуги; определение администратора, а также потребителей; описание целей, задач предоставления бюджетной услуги), *оценку результата* (определение индикаторов, характеризующих состояние цели и задач — социальных эффектов предоставления бюджетной услуги; оценка результатов предоставления услуги), *оценку финансирования* (оценка уровня финансирования, определение стоимости предоставления бюджетной услуги)».

Преимуществом предлагаемой информационно-аналитической системы оценки результативности бюджетных расходов на оказание бюджетных услуг считается совокупность элементов, находящихся во взаимосвязях, что позволяет провести оценку от начала предоставления бюджетной услуги до ее реализации на основе установленных индикаторов. Однако, как и другие рассмотренные системы оценки результативности бюджетных расходов, данная система имеет и недостатки, заключающиеся в субъективизме интерпретаций индикаторов, определения их удельных весов в достижении цели предоставления бюджетной услуги.

Г.Л. Тульчинский, Е.Л. Шекова отмечают: «можно выделить три основные методики оценки показателей эффективности. Наиболее распространена методика «сопоставление с базой», т.е. с показателями, характеризующими состояние дела

---

<sup>469</sup> Результативность и эффективность бюджетных расходов: монография / под ред. А.В. Дорждеева, А.В. Гуковой. М.: Книжная редакция «Финансы», 2009. 720 с. С. 75–76.

до нововведения или управленческого воздействия. Другая методика — сравнение деятельности данного учреждения с результатами деятельности других аналогичных учреждений. Третья методика — сопоставление не с реальной, а с нормативной базой»<sup>470</sup>.

Более того, авторы подчеркивают, что методика сравнения очень удобна для оценки эффективности государственных (муниципальных) учреждений, в основе которой рассматриваются показатели результатов финансово-хозяйственной деятельности учреждений, специфичные для каждого вида учреждений, и не требуются специальные сложные расчеты. Идея методики сравнения реализуется в нескольких взаимосвязанных этапах: группировка учреждений по видам деятельности; утверждение показателей финансово-хозяйственной деятельности учреждения (показатели объема, качества, эффективности); формирование рейтинга показателей по балльной системе; обобщение и интерпретация результатов деятельности учреждения на предмет оценки эффективности.

Некоторые авторы, такие как Л.П. Федорова, О.В. Литвинова, Р.А. Неустроев<sup>471</sup>, провели анализ методических подходов к оценке эффективности бюджетных средств и выделили следующие группы методов: балльная оценка, интегральная оценка, использование единичных показателей, применительно к предмету оценки, где предметом оценки выступают система государственного управления и бюджетные расходы.

В зависимости от предмета оценки авторы выделяют следующие группы методов:

— *при проведении балльной оценки*: методику эффективности государственного управления, основанную на методике оценки систем менеджмента качества, включая оценку ограничений (формальная и неформальные горизонтальные и вертикальные) и возможностей (показатели процесса и результативности); методику оценки эффективности инвестиционных проектов, оценка проводится по методу

<sup>470</sup> Тульчинский Г.Л., Шекова Е.Л. Указ. соч. С. 495; Шекова Е.Л. К вопросу об оценке результатов деятельности учреждений культуры // Менеджмент в России и за рубежом. 2013. № 5. С. 68–74.

<sup>471</sup> Оценка эффективности расходования государственных финансовых средств региона: монография / Л.П. Федорова, О.В. Литвинова, Р.А. Неустроев. Чебоксары: ЧКИ РУК, 2010. 166 с. С. 36–37.

«издержки — выгоды»; методику оценки качества управления финансами, имеет два уровня оценки — по итогам года и оперативно;

— *при проведении интегральной оценки*: методику оценки эффективности государственного управления, включающую формирование интегрального показателя по составным элементам качества, структуры, процесса и результата; методику оценки целевых программ; методику оценки эффективности расходования бюджетных средств, основанную на множестве подходов сравнения показателей с эталоном, по равенству эффектов, по ограниченности экономических показателей; оценка эффективности инвестиций;

— *применение единичных показателей*: методика оценки эффективности деятельности органов власти.

Однако при достаточном количестве рассмотренных методов оценки эффективности бюджетных расходов практически отсутствуют методики оценки эффективности использования бюджетных средств ГМУ в части выполнения государственного (муниципального) задания по реализации бюджетной услуги.

Е.В. Бушмин «выделяет три основных метода измерения эффективности государственных расходов: *анализ индексов*, заключающийся в сопоставлении показателей эффективности деятельности организации с показателями предыдущих периодов, показателями аналогичных организаций; *регрессивный анализ*, основанный на контроле за генерируемыми внутри организации основными и пояснительными данными и на анализе отклонений от среднего; *анализ пакетов данных*, заключающийся в оценке уровня производительности или результативности»<sup>472</sup>.

Достоинством данного подхода является то, что все три метода направлены исключительно на измерение эффективности бюджетных расходов с помощью определенного набора показателей деятельности учреждения. Однако метод «анализ индексов» не позволяет учесть реальные факторы, влияющие на источники финансового обеспечения по сравнению с другими учреждениями или с предыдущими периодами. При регрессивном анализе эффективность оценивается, по сути, на основе анализа отклонений от среднего. При методе «анализа пакетов данных»

---

<sup>472</sup> Бушмин Е.В. Бюджет: процедуры и эффективность. М.: Альтернатива — Евролинц, 2003. С. 242–244.

допускается субъективный характер выбора значений показателей, признаваемых эффективными.

Некоторые авторы, такие как С.П. Сазонов, А.В. Лукьянова, Д.Ю. Завьялов<sup>473</sup> ограничиваются лишь количественной оценкой эффективности и результативности бюджетных расходов по их функциональной классификации. В основе их методики оценки эффективности бюджетных расходов лежит система индикаторов, которая отражает количественную характеристику качества финансовой деятельности учреждений по предоставлению бюджетных услуг.

Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников<sup>474</sup> в своем исследовании выделяют «несколько видов оценок эффективности деятельности или программы, из сочетания которых складывается *общая оценка*: оценка управленческих процессов, оценка социального (конечного) результата, оценка вклада программы (деятельности) в достижение социального (конечного) результата, анализ «затраты — результаты» и анализ «затраты — эффективность»».

Обобщая результаты исследования, следует сделать вывод, что при выборе метода определения эффективности использования бюджетных средств необходимо исходить из следующих принципов: показатели должны отражать специфику деятельности учреждения; они должны быть легко проверяемыми, иметь количественное измерение; соответствовать целям и задачам оценки эффективности использования бюджетных средств.

На основе изученного опыта и обобщения рассмотренных научно-практических подходов была доработана система показателей оценки эффективности деятельности учреждений по выполнению задания по следующим направлениям: показатели основной деятельности учреждений; показатели ФХД учреждений; показатели кадровой работы учреждений; показатели учреждений по использованию имущества. Система показателей и методика расчета эффективности деятельности государственного учреждения по выполнению задания представлены в табл. 4.2.

<sup>473</sup> Сазонов С.П., Лукьянова А.В., Завьялов Д.Ю. Повышение эффективности и качества финансового менеджмента региональной бюджетной политики. Волгоград: Волгоградский гос. технический ун-т, 2009. 418 с. С. 156.

<sup>474</sup> Иванова Е.И., Мельник М.В., Шлейников В.И. Указ. соч.



Таблица 4.2 — Система показателей и методика расчета эффективности деятельности государственных учреждений по выполнению государственного задания

| Показатели основной деятельности учреждений                                                                      | Расчет показателей                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Выполнение государственного задания (ГЗ), характеризующих качество услуг (ГУ)                                    | <p>Определяется по следующей формуле: <math>E1 = (K1^1 \times D_{Cy6}^1) + (K1^2 \times D_{Cy6}^2) + \dots + (K1^n \times D_{Cy6}^n)</math>, где: <math>E1</math> — показатель выполнения ГЗ по показателям, характеризующим качество ГУ; <math>D_{Cy6}</math> — доля субсидии на оказание одной ГУ к общему объему полученных субсидий на оказание ГУ; 1, 2, <math>n</math> — номер ГУ; <math>K1</math> — оценка исполнения ГЗ;</p> $K1 = \frac{\sum_{i=1}^N KIi}{N},$ <p>где <math>KIi</math> — оценка исполнения ГЗ; <math>N</math> — количество показателей, характеризующих качество услуги, установленных ГЗ</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Выполнение ГЗ, характеризующих объем государственных (муниципальных) услуг (работ)                               | <p>При наличии в государственном задании двух и более государственных услуг: <math>E2 = (K2^1 \times D_{Cy6}^1) + (K2^2 \times D_{Cy6}^2) + \dots + (K2^n \times D_{Cy6}^n)</math>, где: <math>E2</math> — показатель выполнения ГЗ по показателям, характеризующим объем ГУ; <math>D_{Cy6}</math> — доля субсидии на оказание одной ГУ к общему объему полученных субсидий на оказание всех услуг; 1, 2, <math>n</math> — номер услуги; <math>K2</math> — оценка исполнения ГЗ по показателям, характеризующим объем ГУ;</p> $K2 = \frac{\sum_{i=1}^N K2i}{N},$ <p>где <math>K2i</math> — оценка исполнения ГЗ; <math>N</math> — количество показателей, характеризующих объем услуги, установленных ГЗ.</p> <p>При наличии в государственном задании двух и более работ: <math>E2 = (K4^1 \times D_{Cy6}^1) + (K4^2 \times D_{Cy6}^2) + \dots + (K4^n \times D_{Cy6}^n)</math>, где: <math>E2</math> — показатель выполнения ГЗ по показателям, характеризующим объем работ; <math>D_{Cy6}</math> — доля субсидии на выполнение одной работы к общему объему полученных субсидий на выполнение всех работ; 1, 2, <math>n</math> — номер работы; <math>K4</math> — оценка исполнения ГЗ;</p> $K4 = \frac{\sum_{i=1}^N K4i}{N},$ <p>где <math>K4i</math> — оценка исполнения ГЗ; <math>N</math> — количество показателей, характеризующих объем работы, установленных ГЗ.</p> <p>При наличии в государственном задании услуг и работ: <math>E2 = (K2^1 \times D_{Cy6}^1) + \dots + (K2^n \times D_{Cy6}^n) + (K4^1 \times D_{Cy6}^2) + \dots + (K4^n \times D_{Cy6}^2)</math></p> |
| Доля получателей ГУ на платной основе от общего количества получателей                                           | Определяется как отношение количества получателей государственных услуг на платной основе к общему количеству получателей услуг                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Доля потребителей, удовлетворенных качеством ГУ, от общего количества получателей                                | Определяется по итогам проведения независимой оценки качества предоставляемых учреждением государственных услуг                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Соответствие качества услуг установленным стандартам                                                             | Определяется согласно оценки соответствия качества                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Исполнение ГЗ по полноте и эффективности использования средств бюджета на оказание государственных услуг (работ) | <p>При наличии в ГЗ двух и более государственных услуг: <math>E3 = (K3^1 \times D_{Cy6}^1) + (K3^2 \times D_{Cy6}^2) + \dots + (K3^n \times D_{Cy6}^n)</math>, где <math>E3</math> — показатель выполнения ГЗ по полноте и эффективности использования средств бюджета; <math>D_{Cy6}</math> — доля субсидии на оказание одной ГУ к общему объему полученных субсидий на оказание всех ГУ; 1, 2, <math>n</math> — номер государственной услуги; <math>K3</math> — оценка выполнения ГЗ (по каждой государственной услуги); <math>K3 = (K3_{\text{плановое}} / K3_{\text{кассовое}}) \times 100\%</math>, где <math>K3_{\text{плановое}}</math> — плановый объем средств на исполнение ГЗ; <math>K3_{\text{кассовое}}</math> — кассовое исполнение бюджета на выполнение ГЗ по каждой ГУ.</p> <p>При наличии в ГЗ двух и более государственных работ: <math>E3 = (K5^1 \times D_{Cy6}^1) + (K5^2 \times D_{Cy6}^2) + \dots + (K5^n \times D_{Cy6}^n)</math>, где: <math>E3</math> — показатель выполнения ГЗ по полноте и эффективности использования средств бюджета; <math>D_{Cy6}</math> — доля субсидии на оказание одной ГУ (работы) к общему объему полученных субсидий; 1, 2, <math>n</math> — номер государственной работы; <math>K5</math> — оценка исполнения ГЗ по полноте и эффективности использования средств бюджета;</p>                                                                                                                                                                                                                                           |

|                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                 | $K5 = (K5i_{\text{плановое}} / K5i_{\text{кассовое}}) \times 100\%$ ,<br>где $K5i_{\text{плановое}}$ — плановый объем средств на исполнение ГЗ; $K5i_{\text{кассовое}}$ — кассовое исполнение бюджета на выполнение ГЗ по каждой государственной работе.<br>При наличии в ГЗ государственных услуг и государственных работ: $E3 = (K3^1 \times D_{\text{Суб}}^1) + \dots + (K3^n \times D_{\text{Суб}}^n) + (K5^1 \times D_{\text{Суб}}^1) + \dots + (K5^n \times D_{\text{Суб}}^n)$ . |
| <b>Показатели финансово-хозяйственной деятельности учреждения</b>                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Доля внебюджетных доходов от общего объема доходов                                                                              | Определяется как отношение суммы полученных внебюджетных доходов к общему объему доходов государственного учреждения                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Доля затрат государственной услуги (работ), в общем объеме субсидии                                                             | $E5 = \left( \frac{\text{Sum} H3_i}{\text{Sum} \text{Cуб}_i} \right) \times 100\%$ ,<br>где: $E5$ — доля затрат, непосредственно связанных с оказанием ГУ (выполнением работ), процентов; $H3$ — это сумма затрат ГУ; $\text{Cуб}$ — субсидия на выполнение ГЗ; $i$ — номер услуги (работы)                                                                                                                                                                                            |
| Соотношение фактических затрат ГУ (работы) к средним фактическим затратам на аналогичную услугу (работу)                        | $E6 = \frac{\Phi 3_i}{\Phi 3_{a_i} + \Phi 3_{a_i} + \dots + \Phi 3_{a_i} / n}$ ,<br>где: $E6$ — отношение фактических затрат ГУ (работы) к средним фактическим затратам на оказание однотипной ГУ (работы); $\Phi 3$ — фактические затраты, $\Phi 3_a$ — средние фактические затраты на оказание однотипной ГУ (работы), $i$ — номер услуги (работы); $n$ — количество однотипных ГУ (работ)                                                                                           |
| Соотношение дебиторской задолженности (ДЗ) к кредиторской задолженности (КЗ)                                                    | $E8 = \text{Sum} \frac{\text{ДЗ на конец отчетного года}}{\text{КЗ на конец отчетного года}}$ ,<br>где: $E8$ — отношение ДЗ к КЗ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <b>Показатели кадровой отраслевой деятельности учреждений</b>                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Коэффициент административного обеспечения                                                                                       | $E9 = \frac{\text{Ч}_{\text{раб}} - \text{Ч}_{\text{АУП}}}{\text{Ч}_{\text{АУП}}}$ ,<br>где $E9$ — коэффициент административного обеспечения; $\text{Ч}_{\text{раб}}$ — фактическая среднесписочная численность работников учреждения; $\text{Ч}_{\text{АУП}}$ — численность работников административно-управленческого персонала                                                                                                                                                      |
| Коэффициент основного обеспечения                                                                                               | $E10 = \frac{\text{Ч}_{\text{потреб}}}{\text{Ч}_{\text{осн. перс}}}$ ,<br>где $E10$ — коэффициент основного обеспечения; $\text{Ч}_{\text{потреб.}}$ — количество потребителей услуг; $\text{Ч}_{\text{осн. перс.}}$ — численность основного персонала                                                                                                                                                                                                                                 |
| Коэффициент технического обеспечения                                                                                            | $E11 = \frac{\text{Ч}_{\text{раб.}} - \text{Ч}_{\text{техн.}}}{\text{Ч}_{\text{техн.}}}$ ,<br>где $E11$ — коэффициент технического обеспечения; $\text{Ч}_{\text{раб.}}$ — фактическая среднесписочная численность работников учреждения; $\text{Ч}_{\text{техн.}}$ — численность обслуживающего персонала                                                                                                                                                                             |
| Введение стимулирующих выплат для 100% работников в зависимости от достижения показателей эффективности деятельности работников | Определяется при наличии утвержденных показателей и показателей оценки эффективности деятельности государственных учреждений, их руководителей и работников                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Показатели учреждений по использованию имущества</b>                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Фактические затраты на оказание ГУ (работы) на 1 м <sup>2</sup> площади, используемой при оказании ГУ (выполнении работы)       | $E14 = \frac{\text{Sum}_{\text{фз}}}{S}$ ,<br>где $E14$ — фактические затраты на оказание ГУ (работы) в расчете на 1 м <sup>2</sup> площади, используемой при оказании ГУ (работы); $\text{Sum}_{\text{фз}}$ — фактические затраты на оказание ГУ (работы), тыс. руб.; $S$ — площадь, используемая при оказании ГУ (работы), м <sup>2</sup>                                                                                                                                            |

Источник: составлено автором.

Расчет эффективности деятельности государственных учреждений (*Приложение Н*) осуществляется с учетом применения весовых коэффициентов (*Приложение Л*) и рекомендованных значений показателей оценки эффективности деятельности государственных учреждений (*Приложение М*). Весовые коэффициенты показателей оценки деятельности государственных учреждений устанавливаются отдельно для учреждений, предоставляющих государственные услуги и выполняющих государственные работы. Рекомендованные значения показателей оценки эффективности деятельности государственных учреждений установлены с учетом значений показателей для признания деятельности государственного учреждения эффективной. На основе полученных расчетных значений показателей деятельности государственного учреждения с учетом весовых категорий (*Приложение Л*) и рекомендуемых значений показателей (*Приложение М*) исполнительным органом государственной власти может производиться расчет оценки эффективности деятельности каждого государственного учреждения. Предлагаемая методика оценки эффективности деятельности государственного учреждения по выполнению государственного задания предназначена для использования в уполномоченных органах, занимающихся оценкой затрат и результатов от использования бюджетных средств как количественном, так и в качественном аспекте.

Следует отметить, что рассматриваемый подход показывает лишь одну сторону комплексной оценки эффективности использования бюджетных средств и не раскрывает сущность проблемы повышения эффективности путем совершенствования анализа эффективности оказания бюджетных услуг, который должен основываться на анализе полной структуры затрат бюджетной услуги в натуральном и денежном выражении.

Показательным примером считается методика оценки эффективности предоставления бюджетных услуг, разработанная Е.В. Берездивиной, Е.В. Елисеенко, В.Ф. Жулиным, Н.М. Сивашевой. Целью методики авторы ставят оценку не правомерности расходования бюджетных средств, а степени достижения запланированных результатов деятельности учреждения путем анализа расходов, предоставлен-

ных на оказание бюджетной услуги. Методика оценки эффективности предоставления бюджетных услуг строится на разработанных показателях: «*конечного эффекта оказания бюджетной услуги  $П(кэ)$* » — показатели, определяющие состояние и изменение объекта оказания услуги; «*непосредственного результата  $П(нр)$* » — показатели, отражающие статистические, социологические и иные отчетные данные, характеризующие объем и качество бюджетной услуги, объем деятельности организации, которая оказывает бюджетную услугу; «*использования ресурсов  $П(рес)$* » — показатели, отражающие объем используемых при оказании услуги ресурсов в натуральном и стоимостном выражении, их качественные характеристики и технологию их использования в процессе оказания бюджетной услуги при заданных бюджетных ограничениях и с целью достижения целевых значений показателей непосредственного результата»<sup>475</sup>.

Методика включает: «расчет показателей результативности оказания бюджетной услуги; оценка эффективности оказания бюджетных услуг на уровне способов оказания услуг (*показатель ИРЕЗ*) и на уровне бюджетной услуги в целом (*показатель ИПЭФ*); оценку результативности расходов бюджета на оказание бюджетных услуг; использование информации об эффективности оказания бюджетных услуг в бюджетном процессе»<sup>476</sup>. «Методика расчета показателя эффективности реализации способа оказания бюджетной услуги и интегрального показателя эффективности оказания бюджетной услуги» представлена на рис. 4.7.

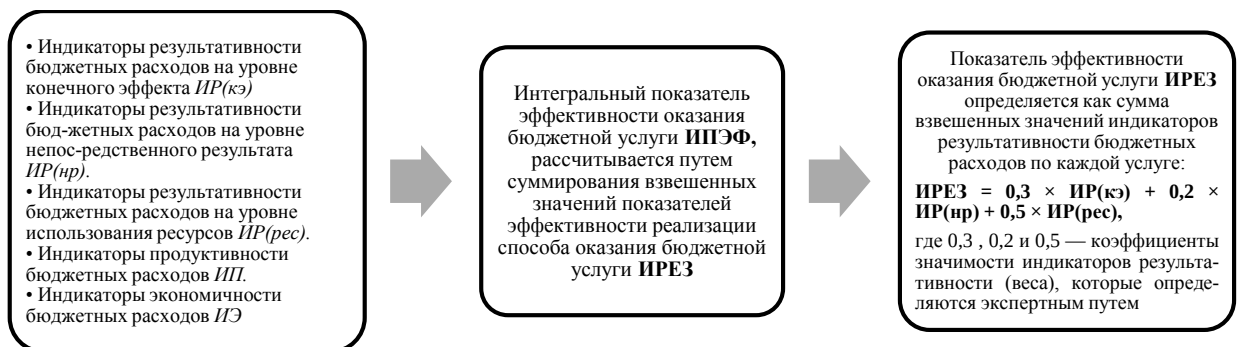


Рисунок 4.7 — Методика определения эффективности оказания бюджетных услуг  
Источник: составлено автором на основе<sup>477</sup>.

<sup>475</sup> Оценка эффективности использования бюджетных средств в части расходов на оказание бюджетных услуг / Берездивина Е.В., Елисеенко В.Ф., Жулин А.Б., Сивашева Н.М. М.: Издательский дом ГУ ВШЭ, 2004. 84 с. С. 17.

<sup>476</sup> Там же. С. 40–52.

<sup>477</sup> Там же.

По рассчитанным индикаторам проводится анализ, направленный на оценку качества планирования, выявление неэффективного использования бюджетных средств. В дальнейшем полученная информация используется при планировании расходов, при определении состава затрат в части формирования себестоимости услуг, объемов финансового обеспечения бюджетной услуги и т.д.

По окончании финансового года готовятся отчеты по *«показателям конечного эффекта, показателям непосредственного результата, показателям использования ресурсов, распределения расходов по бюджетным услугам и способам их оказания, структуре затрат»*<sup>478</sup>, которые служат основанием для принятия решений по повышению эффективности расходов бюджета.

Безусловно, методика оценки эффективности предоставления бюджетных услуг имеет преимущества, заключающиеся в том, что проводится анализ не только расходов на предоставление бюджетной услуги, но и полной структуры затрат бюджетной услуги. Более того, предметом контроля становятся результаты деятельности учреждения.

Авторская методика оценки эффективности бюджетных расходов Н.Н. Косинова, С.П. Сазонова, М.С. Ефремовой<sup>479</sup> «основана на расчете показателя отклонения от стандарта качества оказания бюджетной услуги, причем за стандарт берется 100%-ный охват услугами или 100%-ный объем финансирования». Методика оценки эффективности включает следующие поэтапные процедуры: «отбор и расчет показателей результативности реализуемой бюджетной политики, путем составления отборочной таблицы; расчет средней арифметической ( $Q_i$ ) и стандарта качества ( $S_i$ ) по каждому показателю результативности бюджетных расходов на оказание услуг; расчет и оценка показателя модульного качественного отклонения ( $M_i$ ); заключение об общей эффективности бюджетных расходов по рассматриваемому направлению финансирования»<sup>480</sup>.

---

<sup>478</sup> Там же.

<sup>479</sup> Косинова Н.Н., Сазонов С.П., Ефремова М.С. Указ соч. С. 62–63.

<sup>480</sup> Там же С. 90.

Отметим, что авторы анализируемой методики оценки эффективности бюджетных расходов основываются на анализе качественных отклонений по компенсационным и результирующим показателям, характеризующих структуру себестоимости бюджетной услуги и расходов на субсидирование этой бюджетной услуги.

Применение методики оценки эффективности бюджетных расходов Н.Н. Косинова, С.П. Сазонова, М.С. Ефремовой позволяет анализировать структуру себестоимости бюджетной услуги и определять резервы снижения ее стоимости. Для этого в структуре стоимости бюджетной услуги должны быть выделены различные виды расходов.

В анализе эффективности исполнения государственного задания могут применяться аналитические процедуры различной степени сложности от простого сравнения данных до экономико-математического моделирования.

Н.А. Казакова<sup>481</sup> аналитические процедуры классифицирует следующим образом: качественные (неколичественные логические оценки), простые количественные, сложные формализованные процедуры. При этом к качественным методам анализа она относит: предварительный логический анализ внутренней и внешней информации. Основной недостаток этих методов — высокая субъективность оценки, т.е. результаты зависят от опыта и квалификации лица, выполняющего анализ. Поэтому их использование рекомендуется сочетать с количественными аналитическими процедурами, основанными на формализованном подходе. Примером простых количественных аналитических процедур являются экспресс-анализ деятельности на основе простых коэффициентов. Сложные формализованные процедуры включают анализ трендов, вариационный анализ, регрессионный анализ и моделирование.

Преимуществами более сложных количественных методов являются объективность и высокая точность результатов, но при этом их применение достаточно трудоемко и дорогостояще, в результате чего данные аналитические процедуры

---

<sup>481</sup> Аудит для магистров: актуальные вопросы аудиторской проверки / Н.А. Казакова, Е.И. Ефремова, А.Н. Петров и др. М.: Инфра-М, 2016. 348 с.

редко осуществляются. Однако в настоящее время разработано большое количество программ, которые позволяют упростить процесс математической обработки большого массива данных.

Методы оценки эффективности исполнения государственного задания по оказанию государственной услуги могут использовать формализованные подходы (традиционные методы математической статистики, метод средних величин, метод группировки, факторный анализ, факторное моделирование и т.д.) и неформализованные (сравнения, построение аналитических таблиц, экспертных оценок, анализа отчетности).

В мировой практике для оценки эффективности использования бюджетных средств также применяются<sup>482</sup> «анализ издержек и выгод; анализ издержек и результативности; анализ издержек и полезности; анализ издержек и взвешенной результативности, методы группировок, относительных и средних величин, цепных подстановок и корреляционный анализ».

*Метод анализа издержек и выгод* применяется в случае, когда принимается решение о целесообразности выделения субсидии на исполнение государственного задания по оказанию услуги (работы) и анализируются нормативные затраты на оказание услуги (работы) в сравнительной характеристике учреждений.

*Метод, основанный на анализе издержек и результативности*, наиболее распространен в государственном секторе экономики и сводится к определению одного конечного результата только в физических величинах. Обычно это показатель, определяющий финансирование государственных учреждений.

*Метод, основанный на анализе издержек и взвешенной результативности*, базируется на выгодах, получаемых обществом от осуществления этих расходов (социальные результаты).

*Метод, основанный на анализе издержек и полезности*, — это сравнение издержек, положенных в основу формирования себестоимости государственной

---

<sup>482</sup> Марков С.Н. Методический подход к оценке эффективности бюджетных расходов на образование // Наука о человеке: Гуманитарные исследования. 2013. № 1 (11). С. 58–63.

услуги и пользы населения, получившего данную государственную услугу, измеряемую в единицах полезности.

Изучение результатов научных исследований по оценке эффективности использования бюджетных средств показывает, что большинство из них основано и базируется на двух подходах.

Первый подход основан на приведении результата к стоимостному эквиваленту и использует методы оценки доходов населения, экономии затрат, доходов бюджета, стоимости бюджетной услуги.

Второй подход к оценке эффективности использования бюджетных средств основан на приведении результата и затрат к единому числовому показателю и использует *«метод соотношения условных эффективностей»*, заключающейся в соотношении условной эффективности бюджетных расходов бюджетного учреждения на предоставление определенной бюджетной услуги и условной эффективности аналогичного учреждения по предоставлению данной бюджетной услуги; *метод оценки изменения потребностей*, предполагает расчет эффективности бюджетных расходов исходя из соотношения изменения состояния удовлетворения потребностей жителей в бюджетной услуге к изменению бюджетных расходов на ее предоставление; *метод оценки изменения результатов*, определяется как отношение изменения индекса результата, характеризующего интегральный эффект непосредственных и конечных результатов бюджетной услуги, к изменению величины бюджетных расходов на ее предоставление (или стоимости бюджетной услуги)»<sup>483</sup>.

На основе изучения «метода соотношения условных эффективностей» сделан вывод, что его преимущество состоит в возможности выявления учреждений, «отстающих» от желаемого состояния с наименьшими затратами. Однако методика имеет существенный недостаток, заключающийся в субъективности ранжирования показателей работы учреждения. «Метод оценки изменения потребностей» основан на социологических исследованиях, что требует больших затрат на их проведение. «Метод оценки изменения результатов» предполагает использование ин-

---

<sup>483</sup> Результативность и эффективность бюджетных расходов. С. 150–156.



формации из двух источников: отчетности — о непосредственных и конечных результатах и опросов потребителей услуг о качестве и результативности бюджетных услуг.

Некоторые авторы [47, 84, 105, 179, 205, 298], в их числе М.А. Боровская, Е.К. Задорожная, И.К. Шевченко<sup>484</sup>, рассматривая методические подходы к оценке финансово-экономической деятельности бюджетных учреждений, предлагают адаптировать методы и инструменты анализа, используемые в коммерческих организациях, в частности, выделяя такие показатели оценки деятельности, как «качество финансового планирования, обоснованность стоимости платной услуги, показатели финансовой устойчивости, структура поступлений, структура расходов».

Конечно, в этих предложениях содержатся разумные рекомендации с учетом тенденций коммерциализации бюджетной сферы, однако они носят весьма ограниченный характер, направленный, как правило, на оценку эффективности внебюджетной деятельности государственных (муниципальных) учреждений.

Министерством образования и науки РФ разработаны Методические рекомендации по мониторингу (оценке) эффективности бюджетных расходов, финансовой устойчивости и качества финансового менеджмента в федеральных государственных бюджетных и автономных учреждениях, находящихся в ведении Министерства образования и науки РФ от 17.05.2012 г. № ИБ-62/02вн.

Основой рекомендуемой методики является оценка деятельности ГМУ по показателям: эффективности расходов, динамики роста заработной платы, качества трудовых ресурсов, качества образовательных услуг, качества постановки управленческого учета, нормативно-правовых и гражданских нарушений.

Однако проведенный анализ позволил сделать вывод, что перечень рекомендованных показателей не обеспечивает комплексную оценку финансово-хозяйственной деятельности ГМУ, и прежде всего отсутствуют оценка эффективности выполнения государственного задания, анализ в разрезе источников финансового

---

<sup>484</sup> Боровская М.А., Задорожная Е.К., Шевченко И.К. Методическое обеспечение оценки финансово-экономической деятельности вуза // Университетское управление: практика и анализ. 2013. № 6 (88). С. 27–33.

обеспечения и формирования финансового результата, а также эффективности использования имущества и т.д.

На основании поручения Президента РФ от 20.10.13 г. № ПР-2451ГС разработана методика комплексной системы оценки эффективности бюджетных расходов, включающая критерии оценки, соответствующие принципу эффективности использования бюджетных средств. Оценка экономности бюджетных расходов основывается на использовании наименьшего объема средств, а оценка их результативности проводится по количественным и качественным характеристикам исполнения бюджетных расходов. Методика разработана на критериальном подходе к оценке эффективности бюджетных расходов по взаимосвязанным направлениям: на реализацию государственных программ, на выполнение мероприятий, на другие виды бюджетных расходов. Оценка проводится на стадиях планирования и исполнения бюджетных расходов, что считается положительным, так как проводится анализ непосредственных, конечных и косвенных результатов использования бюджетных средств. Критерии по всем направлениям могут быть дополнены с учетом их достаточности для формирования оценки эффективности бюджетных расходов. Вес каждого критерия зависит от направленности расходов, при этом значения критериев отражаются на балльной основе. Методика оценки эффективности бюджетных расходов предназначена для осуществления внешнего и внутреннего контроля.

Результатом исследования стала доработанная автором комплексная система оценки эффективности бюджетных расходов (рис. 4.8), заключающаяся в том, что основой оценки или первоначальным этапом должна выступать оценка эффективности бюджетных расходов на реализацию государственных программ.

Выделять в самостоятельный этап оценки эффективность бюджетных расходов на выполнение мероприятий и отдельных видов расходов не верно, так как все бюджетные расходы, кроме расходов на непрограммную часть, должны быть оценены в увязке с оценкой эффективности бюджетных расходов на реализацию государственной программы. Поэтому в доработанной системе оценки эффективности бюджетных расходов показана последовательность и взаимосвязь оценки видов бюджетных расходов.

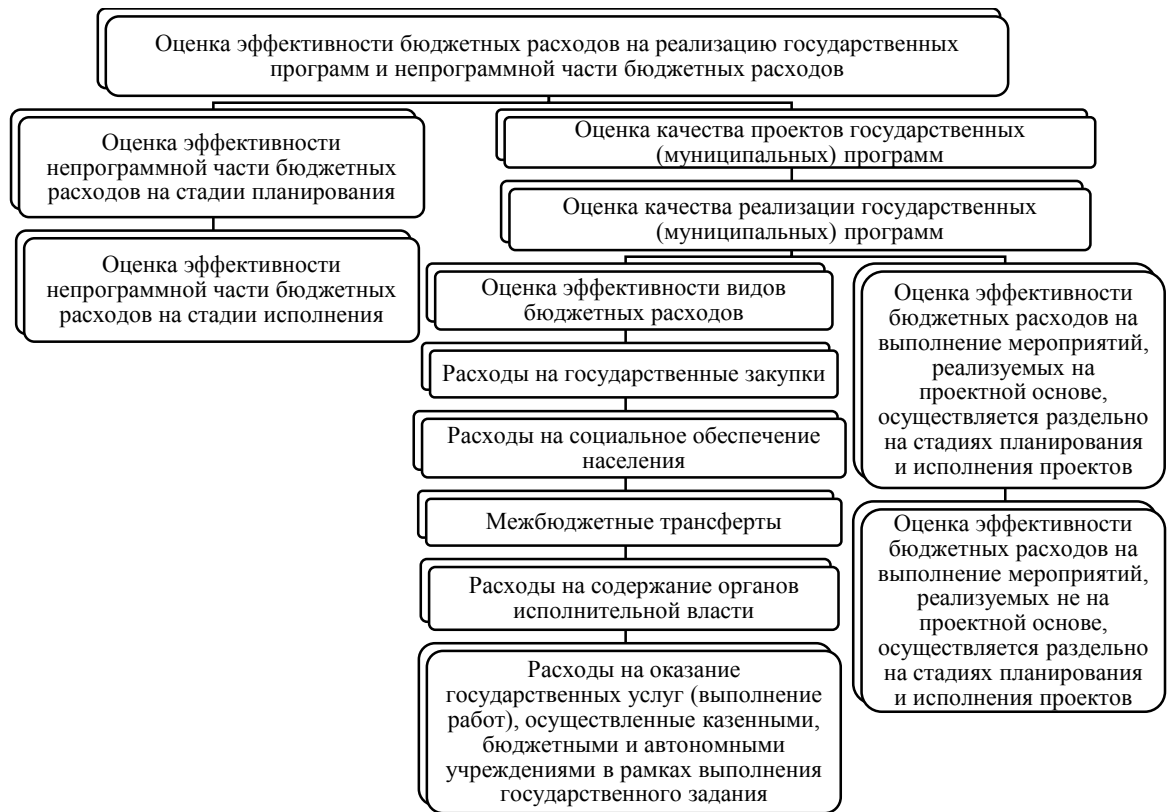


Рисунок 4.8 — Комплексная система оценки эффективности бюджетных расходов  
 Источник: система оценки доработана автором на основе<sup>485</sup>.

Обобщение теоретических подходов, использованных в рассмотренных методиках, позволило систематизировать их достоинства и сформировать на основе этого принципы оценки эффективности использования бюджетных средств ГМУ по оказанию бюджетных услуг при выполнении государственного задания (рис. 4.9).



Рисунок 4.9 — Принципы оценки эффективности использования бюджетных средств ГМУ по оказанию бюджетных услуг при выполнении государственного (муниципального) задания  
 Источник: составлено автором.

<sup>485</sup> [www.arhcity.ru/data/488/proektkriterii.pdf](http://www.arhcity.ru/data/488/proektkriterii.pdf) (дата обращения 25.08.2015 г.).

По показателям эффективности деятельности ГМУ определяется результат оценки и мероприятия по повышению эффективности деятельности учреждения либо принимается решение об изменении типа учреждения. Варианты изменения типа учреждения могут быть следующими: бюджетное (автономное) учреждение изменяет тип на казенное учреждение; казенное учреждение изменяет тип на бюджетное (автономное) учреждение, бюджетное учреждение переходит в тип автономное учреждение.

Решение о целесообразности изменения типа учреждения принимают уполномоченные органы по нормативно утвержденным показателям экономического и управленческого потенциала государственного (муниципального) учреждения<sup>486</sup> (рис. 4.11).



Рисунок 4.10 — Количественные и качественные показатели, учитываемые при принятии решения об изменении типа государственных (муниципальных) учреждений

Источник: составлено автором на основе<sup>487</sup>.

В результате проведенных эмпирических исследований обобщений и полученных на их основе выводов разработаны и апробированы методические рекомендации по формированию отраслевой комплексной методики оценки эффективности деятельности бюджетных учреждений на примере учреждений среднего образования представленные в следующем разделе.

<sup>486</sup> Распоряжение Правительства РФ от 07.09.2010 г. № 1505-р «Об утверждении методических рекомендаций по определению критериев изменения типа государственных учреждений субъектов РФ и муниципальных учреждений с учетом сферы их деятельности и рекомендаций по внесению изменений в трудовые договоры с руководителями бюджетных учреждений субъектов РФ и муниципальных бюджетных учреждений».

<sup>487</sup> Там же.

### **4.3. Методика оценки эффективности использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений основанная на авторской концепции контроля**

Анализ финансово-хозяйственной деятельности образовательных бюджетных учреждений является принципиально новой процедурой в рамках управления государственными (муниципальными) учреждениями и должен иметь целью определение минимального набора финансовых характеристик платежеспособности и экономической эффективности, способности обеспечивать бесперебойный процесс выполнения принятых учреждением обязательств, кассового исполнения денежных обязательств в рамках утвержденного плана финансово-хозяйственной деятельности.

Разработанная авторская методика проведения анализа эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений апробирована на средних (полных) образовательных учреждениях г. Краснодара, имеющих публичную отчетность<sup>488</sup>, и которые были разделены на четыре группы по численности учащихся школ: *1-я группа — 500–1000 чел.; 2-я группа — 1001–1500 чел.; 3-я группа — 1501–2000 чел.; 4-я группа — 2001–3000 чел.* (табл. 4.3, 4.4).

Данная методика ориентирована на оценку эффективности деятельности бюджетных и автономных учреждений, так как в казенных учреждениях источником финансового обеспечения выступает только бюджетное финансирование, и анализ ограничивается в основном поступлением и выбытием средств из бюджета, т.е. оценкой кассового исполнения бюджета. Предметом анализа выступают доходы (кассовые сметные поступления) и начисленные расходы. Кроме того, проводится анализ сметной дисциплины (оценка количества внесенных изменений в связи с экономией, образовавшейся в ходе исполнения бюджетной сметы; оценка сумм изменений в бюджетную смету; оценка остатка неиспользованных лимитов бюджетных обязательств по бюджетной смете на конец отчетного года; оценка равномерности расходов).

---

<sup>488</sup> bus.gov.ru/ (дата обращения 12.11.2016 г.).

Таким образом, специфика источника финансового обеспечения казенных учреждений ограничивает цель анализа исполнением бюджетной сметы, тогда как различные источники финансирования бюджетных и автономных учреждений, делают целевой основой анализа эффективное исполнение задания и использование внебюджетных источников.

Изучение специфики деятельности и источников финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений позволило предложить следующие направления *анализа эффективности деятельности ГМУ*:

1. Результативность финансово-хозяйственной деятельности учреждения: анализ эффективности использования имущества, анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности по источникам финансового обеспечения<sup>489</sup>.

2. Оценка эффективности деятельности учреждения по выполнению государственного (муниципального) задания.

В табл. 4.3 представлено методическое обеспечение анализа эффективности деятельности ГМУ, разработанное и апробированное на средних образовательных учреждениях г. Краснодара.

Таблица 4.3 — Методическое обеспечение анализа эффективности деятельности учреждения

| Наименование показателя                                                                                        | Формула расчета. Информационное обеспечение                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Интерпретация (описание назначения)                                                                                             |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>1. Результативность финансово-хозяйственной деятельности учреждения</b>                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                 |
| <b>1.1. Анализ использования имущества</b>                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                 |
| 1.1.1. Использование нефинансовых активов учреждения (на выполнение государственного (муниципального) задания) |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                 |
| Использование основных средств на выполнение государственного (муниципального) задания, %                      | $Иос\ гз = V_{суб} / C_{с\ гос. услуги} \times Дос\ гз \times 100 \%,$ <p>Где, Иос гз — использование основных средств на выполнение задания, %<br/> <math>V_{суб}</math> — объем субсидии на выполнение задания (стр. 101 гр. 5 ф. 0503721), руб.<br/> <math>C_{с\ гос. услуги}</math> — фактическая себестоимость бюджетной услуги (стр. 372 гр. 5 ф. 0503721).<br/> <math>Дос\ гз</math> — доля основных средств в валюте баланса,<br/> <math>Дос\ гз = Осп\ гз / (ВБ - Ост\ ОЦИ)</math><br/> <math>Осп\ гз</math> — основные средства (НИ, ОЦДИ, ИДИ, предметы лизинга) (стр. 030 гр. 8 ф. 0503730), руб.<br/> <math>ВБ</math> — валюта баланса (стр. 410 гр. 8 ф. 0503730), руб.<br/> <math>Ост\ ОЦИ</math> — остаточная стоимость особо ценного имущества, рассчитанная как разница расчетов с учредителями и амортизацией ОЦИ (стр. 338 гр. 8 ф. 0503730), руб.</p> | Показатель отражает объем субсидии на выполнение задания, приходящийся на 1 руб. основных средств, используемых в задании       |
| Использование нематериальных активов на выполнение государственного                                            | $Инма\ гз = V_{суб} / C_{с\ гос. услуги} \times Динма\ гз \times 100 \%,$ <p>Где, Инма гз — использование нематериальных активов на выполнение государственного задания, %<br/> <math>V_{суб}</math> — объем субсидии на выполнение задания (стр. 101 гр. 5 ф. 0503721), руб.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Показатель отражает объем субсидии на выполнение задания, приходящийся на 1 руб. нематериальных активов, используемых в задании |

<sup>489</sup> В предложенном анализе под источниками финансового обеспечения понимаем собственные средства государственного (муниципального) учреждения (субсидия на выполнения государственного (муниципального) задания, средства от приносящей доход деятельности).

| Наименование показателя                                                                      | Формула расчета. Информационное обеспечение                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Интерпретация (описание назначения)                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| стственного (муниципального) задания, %                                                      | <p>Сс гос услуги — фактическая себестоимость государственной услуги (стр. 372 гр. 5 ф. 0503721).</p> <p>Днма гз — доля нематериальных активов в валюте баланса, <math>Днма\ гз = НМА\ гз / (ВБ - Ост\ ОЦИ)</math>.</p> <p>НМА гз — нематериальные активы (ОЦДИ, ИДИ, предметы лизинга) (стр. 060 гр. 8 ф. 0503730), руб.</p> <p>ВБ — валюта баланса (стр. 410 гр. 8 ф. 0503730), руб.</p> <p>Ост ОЦИ — остаточная стоимость особо ценного имущества, рассчитанная как разница расчетов с учредителями и амортизацией ОЦИ (стр. 338 гр. 8 ф. 0503730), руб.</p>                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Использование материальных запасов в выполнении государственного (муниципального) задания, % | <p><math>Имз\ гз = V_{суб} / Сс\ гос.\ услуги \times Дмз\ гз \times 100\ %</math>,</p> <p>Где, Имз гз — использования материальных запасов в выполнении задания, %</p> <p>Vсуб — объем субсидии на выполнение задания (стр. 101 гр. 5 ф. 0503721), руб.</p> <p>Сс гос услуги — фактическая себестоимость бюджетной услуги (стр. 372 гр. 5 ф. 0503721).</p> <p>Дмз гз — доля материальных запасов в валюте баланса, <math>Дмз\ гз = МЗ\ гз / ВБ - Ост\ ОЦИ</math>.</p> <p>МЗ гз — материальные запасы (стр. 080 гр. 8 ф. 0503730), руб.</p> <p>ВБ — валюта баланса (стр. 410 гр. 8 ф. 0503730), руб.</p> <p>Ост ОЦИ — остаточная стоимость особо ценного имущества, рассчитанная как разница расчетов с учредителями и амортизацией ОЦИ (стр. 338 гр. 8 ф. 0503730), руб.</p>      | Показатель отражает объем субсидии на выполнение государственного задания, приходящийся на 1 руб. материальных запасов, используемых в задании                                                                                                                                                                               |
| 1.1.2. Оборачиваемость материальных запасов                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Оборачиваемость материальных запасов                                                         | <p><math>Тмз = (МЗгз / V_{суб}) \times 365\ дн.</math>,</p> <p>где</p> <p>МЗгз — среднегодовой остаток материальных запасов (стр. 080 гр. 4 ф. 0503730 + стр. 080 гр. 8 ф. 0503730) / 2, руб.</p> <p>Vсуб — объем субсидии на выполнение государственного задания (стр. 101 гр. 5 ф. 0503721), руб.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | <p>Показатель интенсивности использования учреждением имеющихся материальных запасов. Определенного норматива для показателей оборачиваемости не существует, поскольку они зависят от отраслевых особенностей.</p> <p>Низкая оборачиваемость может свидетельствовать о недостаточной эффективности использования активов</p> |
| 1.1.3. Эффективность использования финансовых активов                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Эффективность использования финансовых активов                                               | <p><math>КоборФА = V_{суб} / (ФАгз - Ост\ ОЦИ)</math>,</p> <p>Где, КоборФА — коэффициент оборачиваемости финансовых активов</p> <p>Vсуб — объем субсидии на выполнение государственного задания (стр. 101 гр. 5 ф. 0503721), руб.</p> <p>ФАгз — среднегодовой остаток финансовых активов (стр. 400 гр. 4 ф. 0503730 + гр. 8 ф. 0503730) / 2, руб.</p> <p>Ост ОЦИ — остаточная стоимость особо ценного имущества, рассчитанная как разница расчетов с учредителями и амортизацией ОЦИ (стр. 338 гр. 8 ф. 0503730), руб.</p>                                                                                                                                                                                                                                                        | Характеризует количество оборотов финансовых активов в течение финансового года. Чем выше значение, тем эффективнее использование финансовых активов на выполнение государственного задания                                                                                                                                  |
| 1.1.4. Использование нефинансовых активов учреждения (по приносящей доход деятельности)      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Использование основных средств в приносящей доход деятельности, %                            | <p><math>Иос\ пдд = ЧОРпдд / Сс \times Дос\ пдд \times 100\ %</math>,</p> <p>Где, Иос пдд — использования основных средств в приносящей доход деятельности, %</p> <p>ЧОРпдд — чистый операционный результат (стр. 300 гр. 6 ф. 0503721), руб.</p> <p>Сс — фактическая себестоимость услуги (стр. 372 гр. 6 ф. 0503721).</p> <p>Дос пдд — доля основных средств в валюте баланса, <math>Дос\ пдд = Осп\ пдд / (ВБ - Ост\ ОЦИ)</math>.</p> <p>Осп пдд — основные средства (НИ, ОЦДИ, ИДИ, предметы лизинга) (стр. 030 гр. 9 ф. 0503730), руб.</p> <p>ВБ — валюта баланса (стр. 410 гр. 9 ф. 0503730), руб.</p> <p>Ост ОЦИ — остаточная стоимость особо ценного имущества, рассчитанная как разница расчетов с учредителями и амортизацией ОЦИ (стр. 338 гр. 9 ф. 0503730), руб.</p> | Показатель отражает, насколько предпринимаемые меры по управлению нефинансовыми активами повлияли на рост ЧОР, приходящийся на 1 руб. основных средств                                                                                                                                                                       |

| Наименование показателя                                                 | Формула расчета. Информационное обеспечение                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Интерпретация (описание назначения)                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Использование нематериальных активов в приносящей доход деятельности, % | $Инма\ пдд = ЧОРпдд / Сс \times Днма\ пдд \times 100 \%,$ <p>Где, Инма пдд — использование нематериальных активов в приносящей доход деятельности, %<br/> ЧОРпдд — чистый операционный результат (стр. 300 гр. 6 ф. 0503721), руб.<br/> Сс — фактическая себестоимость услуги (стр. 372 гр. 6 ф. 0503721).<br/> Днма пдд — доля нематериальных активов в валюте баланса, <math>Днма\ пдд = НМА\ пдд / (ВБ - Ост\ ОЦИ)</math>.<br/> НМА пдд — нематериальные активы (ОЦДИ, ИДИ, предметы лизинга) (стр. 060 гр. 9 ф. 0503730), руб.<br/> ВБ — валюта баланса (стр. 410 гр. 9 ф. 0503730), руб.<br/> Ост ОЦИ — остаточная стоимость особо ценного имущества, рассчитанная как разница расчетов с учредителями и амортизацией ОЦИ (стр. 338 гр. 9 ф. 0503730), руб.</p> | Показатель отражает, насколько предпринимаемые меры по управлению нефинансовыми активами повлияли на рост ЧОР, приходящийся на 1 руб. нематериальных активов                                                                                                                                                        |
| Использование материальных запасов в приносящей доход деятельности, %   | $Имз\ пдд = ЧОРпдд / Сс \times Дмз\ пдд \times 100 \%$ <p>Где, Имз пдд — использования материальных запасов в приносящей доход деятельности, %<br/> ЧОРпдд — чистый операционный результат (стр. 300 гр. 6 ф. 0503721), руб.<br/> Сс — фактическая себестоимость услуги (стр. 372 гр. 6 ф. 0503721).<br/> Дмз пдд — доля материальных запасов в валюте баланса, <math>Дмз\ пдд = МЗ\ пдд / ВБ - Ост\ ОЦИ</math>.<br/> МЗ пдд — материальные запасы (стр. 080 гр. 9 ф. 0503730), руб.<br/> ВБ — валюта баланса (стр. 410 гр. 9 ф. 0503730), руб.<br/> Ост ОЦИ — остаточная стоимость особо ценного имущества, рассчитанная как разница расчетов с учредителями и амортизацией ОЦИ (стр. 338 гр. 9 ф. 0503730), руб.</p>                                               | Показатель отражает, насколько предпринимаемые меры по управлению нефинансовыми активами повлияли на рост ЧОР, приходящийся на 1 руб. материальных запасов                                                                                                                                                          |
| 1.1.5. Оборачиваемость материальных запасов                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Оборачиваемость материальных запасов                                    | $Тмз = (МЗпдд / ЧОРпдд) \times 365\ дн.$ <p>где<br/> МЗпдд — среднегодовой остаток как сумма материальных запасов по бухгалтерскому балансу на начало и конец года деленная на 2 ((стр. 080 гр. 5 ф. 0503730 + стр. 080 гр. 9 ф. 0503730) / 2).<br/> ЧОРпдд — чистый операционный результат (стр. 300 гр. 6 ф. 0503721), руб.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Показатель интенсивности использования учреждением имеющихся материальных запасов. Определенного норматива для показателей оборачиваемости не существует, поскольку они зависят от отраслевых особенностей, деловой активности. Низкая оборачиваемость показывает недостаточную эффективность использования активов |
| 1.1.6. Эффективность использования финансовых активов                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Эффективность использования финансовыми активами                        | $КоборФА = ЧОРпдд / (ФАпдд - Ост\ ОЦИ)$ <p>Где, КоборФА — коэффициент оборачиваемости финансовых активов<br/> ЧОРпдд — чистый операционный результат (стр. 300 гр. 6 ф. 0503721), руб.<br/> ФАпдд — среднегодовой остаток финансовых активов (стр. 400 гр. 5 + стр. 400 гр. 9 ф. 0503730) / 2, руб.<br/> Ост ОЦИ — остаточная стоимость особо ценного имущества, рассчитанная как разница расчетов с учредителями и амортизацией ОЦИ (стр. 338 гр. 9 ф. 0503730), руб.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Характеризует деловую активность бюджетного учреждения по внебюджетной деятельности и скорость обращения финансовых активов                                                                                                                                                                                         |
| 1.2. Анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Показатель соотношения внебюджетной и бюджетной деятельности, %         | $Пвнеб = Доходы\ пдд / V\ субсидии \times 100 \%,$ <p>Где, Пвнеб — показатель внебюджетных доходов к объему субсидии<br/> Доходы пдд — доходы от приносящей доход деятельности = стр. 010 гр. 6 ф. 0503721, руб.<br/> V субсидии — объем субсидии = стр. 101 гр. 4 + стр. 101 гр. 5 ф. 0503721 (субсидия на выполнение задания, субсидия на иные цели, субсидия на капитальные вложения), руб.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Показывает долю внебюджетных доходов в общем объеме доходов по источнику финансового обеспечения — субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания                                                                                                                                                 |
| Коэффициент сбалансированности                                          | $Ксдп\ гз = Поступления\ дс / Выбития\ дс$ <p>Где, Ксдп гз — коэффициент сбалансированности денежных потоков бюджетного финансирования</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Характеризует эффективность управления денежными потоками. Раскрывает соответствие и                                                                                                                                                                                                                                |



| Наименование показателя                                                                                                             | Формула расчета. Информационное обеспечение                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Интерпретация (описание назначения)                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| сти денежных потоков (по выполнению государственного (муниципального) задания)                                                      | Поступления дс = $\sum$ стр. 010 гр. 5–7 + стр. 500 гр. 5–7 ф. 0503737 (субсидия на выполнение задания), руб.<br>Выбытия дс = $\sum$ стр. 200 гр. 5–7 ф. 0503737, руб.                                                                                                                                                                                                                              | синхронность денежного потока в рассматриваемом периоде времени для осуществления расчетов.<br>Значение показателя должно стремиться к единице                                                                                                                                                                  |
| Коэффициент сбалансированности денежных потоков (по деятельности, приносящей доход)                                                 | <b><math>K_{сдп\ пдд} = \text{Поступления дс} / \text{Выбытия дс}</math></b><br>Где, Ксдп пдд — коэффициент сбалансированности денежных потоков внебюджетных источников<br>Поступления дс = $\sum$ стр. 010 гр. 5–7 + стр. 500 гр. 5–7 ф. 0503737 (собственные доходы учреждения), руб.<br>Выбытия дс = $\sum$ стр. 200 гр. 5–7 ф. 0503737, руб.                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Коэффициент достаточности денежных потоков (по выполнению государственного задания)                                                 | <b><math>K_{ддп\ гз} = \text{Поступление дс} / \text{Начисленные расходы}</math></b><br>Где, Кддп гз — коэффициент достаточности денежных потоков бюджетного финансирования<br>Поступления дс = $\sum$ стр. 010 гр. 5–7 + стр. 500 гр. 5–7 ф. 0503737 (субсидия на выполнение государственного задания), руб.<br>Начисленные расходы = стр. 150 гр. 5 ф. 0503721, руб.                              | Характеризует достаточность денежных потоков, т.е. поступления денежных средств для погашения текущих обязательств.<br>Значение показателя должно стремиться к единице                                                                                                                                          |
| Коэффициент достаточности денежных потоков (по деятельности, приносящей доход)                                                      | <b><math>K_{ддп\ пдд} = \text{Доходы пдд} / \text{Выбытие дс}</math></b><br>Где, Кддп пдд — коэффициент достаточности денежных потоков внебюджетных источников<br>Доходы пдд = начисленные доходы от приносящей доход деятельности = стр. 010 гр. 6 ф. 0503721, руб.<br>Выбытия дс = $\sum$ стр. 200 гр. 5–7 ф. 0503737, руб.                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Коэффициент эффективности денежных потоков (по выполнению государственного (муниципального) задания)                                | <b><math>\text{Эдп гз} = \text{Поступление дс} / V \text{ субсидии гз}</math></b><br>Где, Эдп гз — коэффициент эффективности денежных потоков бюджетного финансирования<br>Поступления дс = $\sum$ стр. 010 гр. 5–7 + стр. 500 гр. 5–7 ф. 0503737 (субсидия на выполнение задания), руб.<br>$V$ субсидии гз = объем субсидии = стр. 101 гр. 5 ф. 0503721, руб.                                      | Характеризует своевременность и полноту поступления субсидии на выполнение задания. Показатель должен стремиться к единице.<br>Если показатель меньше единицы, это характеризует несвоевременность перечисления субсидии и образование дебиторской задолженности                                                |
| Коэффициент эффективности денежных потоков (по деятельности, приносящей доход)                                                      | <b><math>\text{Эдп пдд} = \text{Поступление дс} / \text{Доходы пдд}</math></b><br>Где, Эдп пдд — коэффициент эффективности денежных потоков внебюджетных источников<br>Поступления дс = $\sum$ стр. 010 гр. 5–7 + стр. 500 гр. 5–7 ф. 0503737 (собственные доходы учреждения), руб.<br>Доходы пдд = доходы от приносящей доход деятельности = стр. 010 гр. 6 ф. 0503721, руб.                       | Характеризует эффективность формирования денежного потока по деятельности, приносящей доход.<br>Показатель должен стремиться к единице                                                                                                                                                                          |
| Рентабельность деятельности по источнику финансового обеспечения (субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания) | <b><math>R_{гз} = \text{ЧОР гз} / V \text{ субсидии гз} \times 100 \%</math></b><br>Где, $R_{гз}$ — рентабельность деятельности по выполнению задания, %<br>ЧОР гз = чистый операционный результат по деятельности задания (стр. 300 гр. 4 ф. 0503721), руб.<br>$V$ субсидии гз = объем субсидии по деятельности задания (стр. 101 гр. 5 ф. 0503721), руб.                                          | Рентабельность деятельности учреждения характеризует величину ЧОР, полученного с каждого рубля доходов, полученных с разных источников финансового обеспечения.<br>В случае получения отрицательного чистого операционного результата необходимо исчислить величину убытков, полученных с каждого рубля доходов |
| Рентабельность деятельности по источнику финансового обеспечения (доходы от внебюджетной деятельности)                              | <b><math>R_{пдд} = \text{ЧОР пдд} / \text{Доходы пдд} \times 100 \%</math></b><br>Где, $R_{пдд}$ — рентабельность по приносящей доход деятельности, %<br>ЧОР пдд = чистый операционный результат (стр. 300 гр. 6 ф. 0503721), руб.<br>Доходы пдд = доходы от приносящей доход деятельности = стр. 010 гр. 6 ф. 0503721, руб.                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Эффективность управления имуществом, %                                                                                              | <b><math>K_{эф\ им} = \text{Расходы по содержанию имущества} / V \text{ субсидии гз} \times 100\%</math></b><br>Где $K_{эф\ им}$ — коэффициент эффективности управления имуществом, Расходы по содержанию недвижимого имущества и ОЦДИ по КОСГУ 223–225, 290 руб.<br>$V$ субсидии гз = объем субсидии по деятельности государственного (муниципального) задания (стр. 010 гр. 5–7 ф. 0503737), руб. | Характеризует, какую часть субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания занимает содержание недвижимого и ОЦД имущества<br>Показатель свидетельствует об эффективном управлении имуще-                                                                                                      |

| Наименование показателя                                                                                                   | Формула расчета. Информационное обеспечение                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Интерпретация (описание назначения)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                           | $Кэф\ им = \frac{Расходы\ по\ содержанию\ имущества}{Доходы\ пдд} \times 100\%,$ <p>Где, Кэф им — коэффициент эффективности управления имуществом; Расходы по содержанию недвижимого имущества и ОЦДИ по КОСГУ 223–225, 290, руб.<br/>Доходы пдд = доходы от приносящей доход деятельности = стр. 010 гр. 5–7 ф. 0503737, руб.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | ством, находящимся в оперативном управлении, и раздельном учете между источниками финансового обеспечения                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Эффективность управления доходами от всех видов деятельности (по источникам финансового обеспечения)                      | $Кэф\ упр\ дох = \frac{Субсидия + Пдд + Цел.\ субсидия + Субсидия\ на\ кап.\ вложения}{Общие\ фактические\ расходы\ по\ всем\ источникам\ финансового\ обеспечения}$ <p>Где, Субсидия = <math>\sum</math> стр. 010 гр. 5–7 + стр. 500 гр. 5–7 ф. 0503737 (субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания), руб.<br/>Пдд = <math>\sum</math> стр. 010 гр. 5–7 + стр. 500 гр. 5–7 ф. 0503737 (собственные доходы учреждения), руб.<br/>Цел. субсидия = <math>\sum</math> стр. 010 гр. 5–7 + стр. 500 гр. 5–7 ф. 0503737 (целевые субсидии), руб.<br/>Субсидия на кап. вложения = <math>\sum</math> стр. 010 гр. 5–7 + стр. 500 гр. 5–7 ф. 0503737 (капитальные вложения), руб.<br/>Общие фактические расходы по всем источникам финансового обеспечения = стр. 150 гр. 7 ф. 0503721, руб.</p> | Показывает эффективность управления доходами по всем источникам финансового обеспечения. Если данный коэффициент превышает единицу, то общая величина доходов превышает общие фактические расходы по всем источникам финансового обеспечения, что может быть результатом высокой доли внебюджетной деятельности в доходной части учреждения, а также сокращением бюджетных рисков |
| <b>2. Оценка эффективности деятельности бюджетного учреждения по выполнению государственного (муниципального) задания</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Показатель результата деятельности учреждения по исполнению государственного (муниципального) задания                     | $Рисп\ гз = \frac{Р\ факт\ гз}{V\ суб\ пл\ гз} \times 100\%,$ <p>Где, Рисп гз — показатель результата деятельности учреждения по исполнению задания, %<br/>Р факт гз — фактические расходы на выполнение задания на отчетную дату (гр. 5 стр. 200 ф. 0503721)<br/>V суб пл гз — запланированные объемы финансового обеспечения на выполнение задания по соответствующему виду услуги (гр. 4 стр. 010 ф. 0503737)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Характеризует степень выполнения задания по объему финансового обеспечения (субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания)                                                                                                                                                                                                                                     |
| Показатель качества формирования себестоимости бюджетной услуги                                                           | $Кк = \frac{Сс\ гос\ услуги}{V\ субсидии\ гз},$ <p>Где, Кк — показатель качества формирования себестоимости бюджетной услуги;<br/>Сс гос услуги — фактическая себестоимость бюджетной услуги (стр. 372 гр. 5 ф. 0503721);<br/>V субсидии гз — объем субсидии на выполнение государственного задания (стр. 101 гр. 5 ф. 0503721)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Показывает, насколько верно сформировалась себестоимость бюджетной услуги и сколько в объеме финансового обеспечения выполнения задания составляет себестоимость бюджетных услуг. Объем финансового обеспечения рассчитывается на основании нормативных затрат на оказание бюджетных услуг, с учетом затрат на содержание НИ и ОЦДИ, затрат на уплату налогов <sup>490</sup>      |
| Эффективность исполнения государственного (муниципального) задания, %                                                     | $Эф\ гз = \frac{СВГЗ\ по\ объему\ услуг}{СВГЗ\ по\ объему\ финансового\ обеспечения} \times 100\%,$ <p>Где, Эф гз — эффективность исполнения задания, %<br/>СВГЗ по объему услуг — степень выполнения задания по объему услуг (факт по выполнению объема услуг, % / план по выполнению объема услуг, %) информация о задании на оказание услуг и его исполнение, %<br/>СВГЗ по объему финансового обеспечения — степень выполнения задания по объему финансового обеспечения (факт по выполнению объема финансового обеспечения, % / план по выполнению объема финансового обеспечения, %), %</p>                                                                                                                                                                                                             | Показатель характеризует эффективность исполнения задания по качественным и количественным показателям                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Оценка качества оказания бюджетной услуги, %                                                                              | $Кгу = \sum \frac{Pi}{n},$ <p>Где Кгу — интегрированная оценка качества оказания услуги;<br/>Pi — значение показателя качества услуги, %;<br/>Vi — вес показателя в оценке</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Показатель дает оценку качества оказания бюджетной услуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

Источник: составлено автором.

<sup>490</sup> Постановление Правительства РФ от 26.06.2015 г. № 640 «О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания».

Согласно разработанной методике при расчете показателей финансовой эффективности в качестве результативного показателя, принимаемого в расчет, берется чистый операционный результат, учитываемый по стр. 300 ф. 0503721 «Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения», скорректированный на долю анализируемого показателя активов в валюте баланса, что согласуется со следующим экономическим содержанием. Полный ЧОР бюджетное учреждение получает от использования всего имущества, находящегося на его балансе. Соответственно, ЧОР от использования конкретного вида активов может быть оценен пропорционально их доле в имуществе.

Таким образом, для оценки эффективности использования конкретного вида активов будем применять допущение, что ЧОР, полученный от его использования, пропорционален доле этих активов в имуществе бюджетного учреждения.

Следует отметить, что при расчете доли активов в имуществе показатель валюты баланса должен быть откорректирован на сумму расчетов с учредителями по особо ценному имуществу. Это связано с тем, что активы бюджетного учреждения формируются в результате получения имущества от учредителя в качестве обязательств и отражаются на счете 021006000 «Расчеты с учредителем». Они взаимозачитываются в бухгалтерском балансе, а стоимость особо ценного имущества не включается в валюту баланса, амортизация по нему не учитывается при расчете финансового результата, поэтому чистые активы состоят только из накопленного финансового результата.

Сводные результаты расчетов по предложенной методике оценки эффективности деятельности образовательных бюджетных учреждений обобщены в табл. 4.4.

Для анализа использования имущества в образовательных бюджетных учреждениях применяются коэффициенты использования основных средств, нематериальных активов или материальных запасов по источникам бюджетного финансирования, которые показывают объем субсидии на выполнение задания, приходящийся на единицу использования основных средств, нематериальных активов или материальных запасов.

Таблица 4.4 — Анализ эффективности деятельности средних образовательных учреждений г. Краснодара за 2015 г.

| №<br>п/п | Наименова-<br>ние образо-<br>вательной<br>организа-<br>ции | Чис-<br>лен-<br>ност<br>ь<br>уча-<br>щих<br>ся,<br>чел. | Результативность финансово-хозяйственной деятельности учреждения |             |                 |             |             |        |            |            |                     |                      |                    |                                |              |                |                    |               |                | Оценка эффективности<br>деятельности бюджетного<br>учреждения по выполнению<br>государственного задания |      |          |        |
|----------|------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|-------------|-----------------|-------------|-------------|--------|------------|------------|---------------------|----------------------|--------------------|--------------------------------|--------------|----------------|--------------------|---------------|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|----------|--------|
|          |                                                            |                                                         | анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности          |             |                 |             |             |        |            |            |                     |                      |                    | анализ использования имущества |              |                |                    |               |                |                                                                                                         |      |          |        |
|          |                                                            |                                                         | П<br>внеб,<br>%                                                  | Ксд<br>п гз | Ксд<br>п<br>пдд | Кдд<br>п гз | Кддп<br>пдд | Эдп гз | Эдп<br>пдд | Р гз,<br>% | К эф<br>им гз,<br>% | К эф им<br>пдд,<br>% | К эф<br>упр<br>дох | Иос<br>гз, %                   | Имз<br>гз, % | Тмз<br>гз, дн. | Тмз<br>пдд,<br>дн. | КоборФА<br>гз | КоборФА<br>пдд | Р исп<br>гз, %                                                                                          | Кк   | Эф гз, % | Кгз, % |
| 1 группа |                                                            |                                                         |                                                                  |             |                 |             |             |        |            |            |                     |                      |                    |                                |              |                |                    |               |                |                                                                                                         |      |          |        |
| 1        | СОШ № 39                                                   | 633                                                     | 1,45                                                             | 1,0         | 1,14            | 0,84        | 0,90        | 0,98   | 0,88       | −14,3      | 11,57               | 0,60                 | 1,13               | 7,13                           | 0,35         | 20             | 51                 | 65,02         | 4,30           | 116,18                                                                                                  | 0,98 | 86,07    | 99,6   |
| 2        | СОШ № 34                                                   | 674                                                     | 1,09                                                             | 1,0         | 0,98            | 0,92        | 0,98        | 0,99   | 1,0        | −8,8       | 9,61                | 4,86                 | 0,95               | 2,64                           | 0,11         | 4              | 12                 | 43,33         | 1,89           | 106,21                                                                                                  | 0,97 | 95,35    | 100,0  |
| 3        | СОШ № 53                                                   | 706                                                     | 0,51                                                             | 1,0         | 1,0             | 0,92        | 0,43        | 1,02   | 2,3        | −15,4      | 6,86                | –                    | 1,02               | 1,91                           | 0,14         | 7              | 1                  | 21,59         | 3,11           | 105,62                                                                                                  | 1,0  | 96,86    | 99,42  |
| 4        | СОШ № 30                                                   | 724                                                     | 1,05                                                             | 1,0         | 1,18            | 0,89        | 2,36        | 1,01   | 0,99       | −12,1      | 9,97                | 10,41                | 0,94               | 1,44                           | 0,10         | 9              | 59                 | 50,87         | 2,43           | 111,34                                                                                                  | 0,97 | 85,59    | 95,77  |
| 5        | СОШ № 24                                                   | 795                                                     | 3,92                                                             | 1,0         | 0,97            | 0,64        | 1,47        | 0,98   | 0,67       | −55,7      | 15,51               | 9,59                 | 0,70               | 7,99                           | 0,19         | 8              | 6                  | 36,98         | 1,80           | 152,05                                                                                                  | 0,91 | 65,37    | 100,0  |
| 6        | СОШ № 19                                                   | 809                                                     | 0,56                                                             | 1,0         | 2,24            | 0,91        | 2,04        | 1,0    | 1,1        | −15,7      | 12,56               | 6,6                  | 0,92               | 2,64                           | 0,03         | 2              | –                  | 298,2         | 0,60           | 109,46                                                                                                  | 0,96 | 91,36    | 100,2  |
| 7        | СОШ № 41                                                   | 882                                                     | 5,4                                                              | 0,99        | 1,0             | 0,83        | 6,59        | 1,0    | 0,15       | −20,9      | 20,1                | –                    | 0,84               | 13,96                          | 0,34         | 25             | –                  | 33,75         | 2,14           | 120,11                                                                                                  | 1,0  | 83,25    | 100,0  |
| 8        | СОШ № 43                                                   | 949                                                     | 0,05                                                             | 1,0         | 0,51            | 0,89        | 0,05        | 0,99   | 9,93       | −22,9      | 15,16               | –                    | 1,1                | 7,86                           | 0,06         | 4              | –                  | 139,0         | –              | 111,00                                                                                                  | 0,94 | 90,10    | 100,0  |
| 9        | СОШ № 55                                                   | 954                                                     | 2,56                                                             | 1,0         | 1,03            | 0,92        | 1,61        | 1,0    | 0,64       | −10,11     | 9,62                | 5,0                  | 0,93               | 3,37                           | 0,22         | 17             | 45                 | 257,6         | 17,1           | 109,31                                                                                                  | 1,0  | 95,96    | 102,68 |
| 2 группа |                                                            |                                                         |                                                                  |             |                 |             |             |        |            |            |                     |                      |                    |                                |              |                |                    |               |                |                                                                                                         |      |          |        |
| 10       | СОШ № 57                                                   | 1089                                                    | 0,6                                                              | 1,0         | –               | 0,84        | 0,98        | 1,0    | –          | −16,8      | 11,72               | –                    | 1,1                | 5,65                           | 0,12         | 4              | 1                  | 38,52         | 3,9            | 117,11                                                                                                  | 1,06 | 86,70    | 100,0  |
| 11       | СОШ № 47                                                   | 1212                                                    | 1,74                                                             | 1,0         | 1,09            | 0,96        | 1,89        | 0,98   | 0,57       | 0,01       | 6,87                | 1,86                 | 0,99               | 0,96                           | 0,14         | 8              | 34                 | 49,92         | 8,5            | 101,43                                                                                                  | 0,95 | 99,40    | 100,1  |
| 12       | СОШ № 46                                                   | 1377                                                    | 0,14                                                             | 0,99        | 0,95            | 0,90        | 0,06        | 1,39   | 15,9       | −13,5      | 9,59                | –                    | 1,07               | 4,37                           | 0,09         | 6              | 411                | 55,08         | 0,15           | 108,72                                                                                                  | 0,94 | 98,69    | 102,2  |
| 13       | СОШ № 73                                                   | 1405                                                    | 2,88                                                             | 0,99        | 1,11            | 0,90        | 1,78        | 1,0    | 0,62       | −6,42      | 10,28               | 13,69                | 0,93               | 3,78                           | 0,03         | 2              | 8                  | 87,42         | 6,28           | 110,27                                                                                                  | 0,99 | 92,41    | 95,29  |
| 14       | СОШ № 16                                                   | 1478                                                    | 1,0                                                              | 1,0         | 0,69            | 0,83        | 2,54        | 1,0    | 0,27       | −8,72      | 6,88                | 68,68                | 0,81               | 2,46                           | 0,01         | 4              | –                  | 72,16         | –              | 118,98                                                                                                  | 1,11 | 83,94    | 97,72  |
| 3 группа |                                                            |                                                         |                                                                  |             |                 |             |             |        |            |            |                     |                      |                    |                                |              |                |                    |               |                |                                                                                                         |      |          |        |
| 15       | СОШ № 95                                                   | 1506                                                    | 3,88                                                             | 1,0         | 0,97            | 0,97        | 1,11        | 1,0    | 0,88       | −5,92      | 13,67               | 12,65                | 1,0                | 13,48                          | 0,11         | 3              | 5                  | 84,27         | 13,66          | 101,32                                                                                                  | 0,89 | 99,72    | 98,46  |
| 16       | СОШ № 89                                                   | 1544                                                    | 2,06                                                             | 1,0         | 1,11            | 0,88        | 1,25        | 0,99   | 0,89       | −22,5      | 12,54               | 9,07                 | 0,85               | 103,9                          | 0,53         | 4              | 17                 | 97,56         | 2,46           | 112,64                                                                                                  | 0,95 | 90,29    | 101,6  |
| 17       | СОШ № 84                                                   | 1568                                                    | 5,04                                                             | 1,05        | 0,95            | 0,84        | 1,36        | 1,02   | 0,69       | −7,7       | 3,42                | –                    | 1,12               | 5,5                            | 0,08         | 5              | 74                 | 47,60         | 11,26          | 120,63                                                                                                  | 1,09 | 88,95    | 94,79  |
| 4 группа |                                                            |                                                         |                                                                  |             |                 |             |             |        |            |            |                     |                      |                    |                                |              |                |                    |               |                |                                                                                                         |      |          |        |
| 18       | СОШ № 100                                                  | 2001                                                    | 0,58                                                             | 1,0         | 0,91            | 0,89        | 0,55        | 0,99   | 1,67       | −32,07     | 14,53               | –                    | 1,14               | 24,97                          | 0,02         | 1              | 1                  | 108,83        | 2,54           | 111,76                                                                                                  | 0,91 | 94,95    | 102,3  |
| 19       | СОШ № 66                                                   | 2179                                                    | 1,68                                                             | 1,12        | 2,37            | 0,93        | 1,56        | 0,99   | 0,64       | −4,16      | 4,44                | 7,24                 | 0,93               | 2,12                           | 0,09         | 5              | 4                  | 23,2          | 5,22           | 107,56                                                                                                  | 0,99 | 96,23    | 104,2  |
| 20       | СОШ № 93                                                   | 2875                                                    | 3,69                                                             | 1,0         | 1,41            | 0,91        | 2,86        | 0,98   | 0,49       | −5,49      | 7,53                | 18,0                 | 0,96               | 13,5                           | 0,09         | 4              | 27                 | 47,3          | 5,36           | 107,06                                                                                                  | 0,95 | 95,09    | 104,3  |

Источник: составлено автором.

На первую группу образовательных учреждений на СОШ № 41 приходится наибольший объем средств субсидии на выполнение задания на единицу основных средств, так как коэффициент использования основных средств равен 13,96%, кроме того, *Кэф им пдд* равен нулю. Это означает, что содержание имущества осуществляется только за счет бюджетного финансирования, несмотря на то, что доля внебюджетных доходов в общем объеме субсидии самая высокая — 5,4%. Наилучшее использование имущества осуществляется в СОШ № 30, коэффициент использования основных средств равен 1,44%, *Кэф им пдд* самый высокий — 10,41%, это означает, что содержание имущества осуществляется в основном за счет деятельности, приносящей доход, хотя доля внебюджетных доходов в общем объеме субсидии не высокая — 1,05%.

Во второй группе образовательных учреждений СОШ № 57 необходим наибольший объем средств субсидии на выполнение задания на единицу основных средств, так как коэффициент использования основных средств равен 5,65%, *Кэф им пдд* равен нулю, это означает, что содержание имущества осуществляется только за счет бюджетного финансирования. Наилучшее использование имущества осуществляется в СОШ № 47, коэффициент использования основных средств равен 0,96%, коэффициент использования материальных запасов — 0,14%.

В третьей группе образовательных учреждений СОШ № 8, 9 необходим наибольший объем средств субсидии на выполнение задания на единицу основных средств, поскольку коэффициент использования основных средств равен 103,9%, так как основную долю актива баланса составляют основные средства. Наилучшее использование имущества осуществляется в СОШ № 84, коэффициент использования основных средств равен 5,5%, коэффициент использования материальных запасов — 0,08%, несмотря на то, что *Кэф им пдд* равен нулю, это означает, что содержание имущества осуществляется только за счет бюджетного финансирования, а доля внебюджетных доходов в общем объеме субсидии самая высокая — 5,04%.

В четвертой группе образовательных учреждений СОШ №100 необходим наибольший объем средств субсидии на выполнение задания на единицу основных средств, коэффициент использования основных средств равен 24,97%, кроме того,

*Кэф им пдд* равен нулю, это означает, что содержание имущества осуществляется только за счет бюджетного финансирования. Наилучшее использование имущества осуществляется в СОШ № 66, коэффициент использования основных средств равен 2,12%, *Кэф им пдд* высокий — 7,24%, это означает, что содержание имущества осуществляется в основном за счет деятельности, приносящей доход, несмотря на то, что доля внебюджетных доходов в общем объеме субсидии не высокая — 1,68%.

Отметим, что показатели коэффициентов использования имущества по деятельности, приносящей доход, не были рассмотрены по причине того, что школы наделены частичными полномочиями по формированию бухгалтерской отчетности и при составлении ф. 0503721<sup>491</sup> расходы по деятельности, приносящей доход, не отражали. Данные показатели можно увидеть только в консолидированном балансе учредителя образовательных учреждений. В связи с этим для расчета коэффициента использования имущества не было возможности провести анализ показателей фактических расходов внебюджетной деятельности.

При анализе коэффициентов оборачиваемости материальных запасов по первой группе образовательных учреждений низкой оборачиваемостью в части бюджетного финансирования обладает СОШ № 41 — 25 дн., что свидетельствует о недостаточной эффективности использования материальных запасов. В СОШ № 19 высокая оборачиваемость материальных запасов — 2 дн., самая высокая оборачиваемость финансовых активов — 298,2, что свидетельствует об эффективном использовании финансовых активов на выполнение задания.

Во второй группе образовательных учреждений низкой оборачиваемостью материальных запасов в части бюджетного финансирования отличается СОШ № 47 — 8 дн., высокой СОШ № 73 — 2 дн. Кроме того, СОШ № 73 имеет высокую оборачиваемость финансовых активов — 87,42, что подтверждает эффективное использование финансовых активов на выполнение задания.

По третьей группе образовательных учреждений, можно выделить СОШ № 95 с высокой оборачиваемостью материальных запасов — 3 дн., и высокой обо-

---

<sup>491</sup> «Отчет о финансовых результатах».

рачиваемостью финансовых активов — 84,27 по выполнению государственного задания. СОШ № 84, несмотря на большую долю внебюджетных средств — 5,04% в общем объеме субсидии на выполнение задания, имеет низкую оборачиваемость материальных запасов — 74 дн. по внебюджетной деятельности.

К четвертой группе можно отнести СОШ № 100 с высокой оборачиваемостью материальных запасов — 1 дн., высокой оборачиваемостью финансовых активов — 108,83 по выполнению государственного задания. СОШ № 93, несмотря на большую долю внебюджетных средств — 3,69% в общей доле субсидии на выполнение задания, имеет низкую оборачиваемость материальных запасов — 27 дн., и низкую оборачиваемость финансовых активов — 5,36 по деятельности, приносящей доход.

Коэффициент эффективности использования финансовых активов рассчитан по деятельности выполнения задания и предпринимательской деятельности. Так, по первой группе образовательных учреждений эффективнее всего использовались финансовые активы по деятельности, приносящей доход, в СОШ № 55, значение коэффициента оборачиваемости составило 17,1. Наименьшая скорость обращения финансовых активов в СОШ № 19 — 0,6, что свидетельствует о замедленном процессе привлечения и использования внебюджетных средств.

Если рассматривать деятельность по выполнению задания, то количество оборотов финансовых активов в течение финансового года может означать соблюдение кассовой дисциплины по бюджетному финансированию: чем выше значение коэффициента оборачиваемости финансовых активов, тем своевременнее осуществляются платежи и отсутствуют остатки по счетам. В СОШ № 19 максимальное значение *КоборФА* — 298,2, в СОШ № 53 наименьшее значение — 21,59.

Во второй группе образовательных учреждений коэффициент оборачиваемости финансовых активов высокий и по заданию, и по деятельности, приносящей доход, в СОШ № 73, наименьшие показатели в СОШ № 57.

В третьей группе учреждений наибольший коэффициент оборачиваемости финансовых активов по деятельности, приносящей доход, в СОШ № 95 — 13,66, что подтверждает деловую активность бюджетного учреждения. В СОШ № 89 *КоборФА* по выполнению задания высокий — 97,56, а *КоборФА* по деятельности, приносящей

доход, наименьший — 2,46, что говорит об имеющемся потенциале и имущественной возможности в деятельности образовательного учреждения.

В четвертой группе учреждений СОШ № 100 не расширяет внебюджетную деятельность, о чем свидетельствует не только показатель внебюджетных доходов к объему субсидии — 0,58%, но и *КоборФА* — 2,54. А вот по выполнению государственного задания СОШ № 100 имеет положительные показатели, *КоборФА* равен 108,83 — как эффективное использование финансовых активов. При анализе результатов ФХД образовательных учреждений отметим, что *анализ движения денежных средств* учитывает потоки источников финансового обеспечения: бюджетные и внебюджетные. Так, в соответствии с законодательством РФ объем субсидии на выполнение задания рассчитывается учредителем и распределяется в рамках исполнения плана ФХД. Расходование средств субсидии на иные цели, на капитальные вложения строго ограничено перечнем расходов, подлежащих обязательному санкционированию. Таким образом, можно сделать вывод о том, что в отношении потоков бюджетных средств управление денежными потоками учреждением в его традиционном понимании, применительно к коммерческим учреждениям, осуществляться не может, в отличие от внебюджетной деятельности. Анализ денежных потоков сводится в основном к анализу исполнения сметных назначений по ф. 0503737<sup>492</sup>. Отметим, что бюджетные учреждения имеют право заимствования между источниками финансового обеспечения, поэтому при анализе денежных потоков в разрезе видов деятельности необходимо учитывать особенности, представленные на рис. 4.11.



Рисунок 4.11 — Схема положительных и отрицательных денежных потоков по бюджетной и приносящей доход деятельности

Источник: составлено автором.

<sup>492</sup> Отчет об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности.



Анализ расчета денежного потока осуществляется двумя методами — прямым и косвенным. При этом именно косвенный метод позволяет отследить, в силу каких именно причин возникают различия между величиной чистой прибыли и чистого денежного потока, представляющего собой разность между фактическим притоком и фактическим оттоком денежных средств. Расчет чистого денежного потока косвенным методом, адаптированный для бюджетных учреждений, приведен в табл. 4.5 на основе ф. 0503721<sup>493</sup>.

Таблица 4.5 — Формирование чистого потока денежных средств бюджетного учреждения

| Наименование показателя                                    | Номер строки в отчете о финансовых результатах | Изменение (+, –) |
|------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|------------------|
| Чистый операционный результат                              | стр. 300                                       |                  |
| Амортизация                                                | стр. 261                                       | -                |
| Прирост дебиторской задолженности                          | стр. 480                                       | -                |
| Снижение запасов                                           | стр. 360                                       | -                |
| Снижение кредиторской задолженности                        | стр. 540                                       | -                |
| Доходы будущих периодов                                    | стр. 110                                       | -                |
| <b>Итого денежный поток от операционной деятельности</b>   |                                                |                  |
| Приобретение основных средств                              | стр. 320                                       | +                |
| Приобретение нематериальных активов                        | стр. 330                                       | +                |
| Приобретение произведенных активов                         | стр. 350                                       | +                |
| <b>Итого денежный поток по инвестиционной деятельности</b> |                                                |                  |
| Снижение задолженности перед резидентами                   | стр. 520                                       | +                |
| Снижение задолженности перед нерезидентами                 | стр. 530                                       | +                |
| <b>Итого денежный поток по финансовой деятельности</b>     |                                                |                  |
| <b>ИТОГО чистый денежный поток</b>                         |                                                |                  |

Источник: составлено автором.

Основой анализа достаточности и сбалансированности денежных потоков учреждения является сопоставление положительного и отрицательного потоков денежных средств учреждения. В рамках данного анализа сопоставляются фактически полученные доходы учреждения (стр. 010, гр. 5–7 ф. 0503737), источники финансирования дефицита средств (стр. 500, гр. 5–7 ф. 0503737) и фактически осуществленные расходы (стр. 200, гр. 9 ф. 0503721).

Оптимальной считается ситуация, когда поступления денежных средств достаточны для осуществления текущих выплат. Если проводить данную оценку с помощью коэффициента ликвидности денежного потока, то его рекомендуемым значением является единица. Если величина коэффициента меньше единицы, это

<sup>493</sup> Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения

означает недостаток денежных средств для осуществления текущих выплат. Значение коэффициента более единицы показывает превышение входящего денежного потока над расходами, что, в свою очередь, может свидетельствовать о неэффективном использовании денежных средств в учреждении. Для того чтобы сделать обоснованный вывод, необходимо провести анализ данного коэффициента в разрезе источников финансового обеспечения. Будучи измеренным на определенные даты в течение финансового года (поквартально или ежемесячно), коэффициент достаточности денежного потока позволяет оценить не только достаточность денежных средств учреждения для осуществления текущих выплат, но и сбалансированность финансовых потоков.

Во всех группах образовательных учреждений доля внебюджетной деятельности в общем объеме субсидии на выполнение государственного задания очень незначительная, максимальное значение только в СОШ № 41 — 5,4% первой группы учреждений, минимальное значение в СОШ № 43 — 0,05%. Данные показатели свидетельствуют, что анализируемые учреждения имеют большой потенциал для развития деятельности, приносящей доход: формирование профильных классов при высших учебных заведениях, выполнение научно-исследовательских работ с привлечением школьников старших классов, сдача в аренду свободных площадей, выпуск учебной, методической литературы, учебно-производственная деятельность мастерских, типографий, подразделений общественного питания, проведение выставок, экскурсий, культурно-массовые мероприятия и т.д.

Коэффициент сбалансированности денежного потока по выполнению государственного задания практически во всех учреждениях равен единице, что свидетельствует о полном кассовом исполнении бюджетного финансирования, несмотря на изменяющийся контингент образовательных учреждений в течение финансового года. Коэффициент сбалансированности денежного потока по деятельности, приносящей доход, характеризует эффективность управления денежными потоками, раскрывает соответствие и синхронность притока и оттока денежных средств. Практически во всех образовательных учреждениях  $K_{сдп}$  равен единице.

Достаточность денежного потока на выполнение задания для погашения обязательств характеризует возможность образовательных учреждений погашать начисленные денежные обязательства. В первой группе образовательных учреждений денежный поток на бюджетную деятельность покрывает почти полностью начисленные денежные обязательства только в СОШ № 34, 53, 55 на 92%. В СОШ № 24 на 64%, что является недостаточным и требует корректировки исполнения плана финансово-хозяйственной деятельности. По деятельности, приносящей доход, денежный поток покрывает финансовые платежи почти во всех учреждениях, кроме СОШ № 53 (на 43%), СОШ № 43 (на 5%).

Во второй группе образовательных учреждений начисленные денежные обязательства на выполнение задания превысили поступления во всех учреждениях, а на деятельность, приносящую доход, — только СОШ № 46 необходимы дополнительные денежные ресурсы, так как финансовые платежи покрыты только на 6%, в остальных учреждениях денежный поток достаточен, чтобы погасить обязательства.

В третьей и четвертой группах учреждений начисленные фактические расходы на выполнение задания превысили поступления во всех учреждениях. Причиной сложившейся ситуации считаются остатки средств прошлого периода, сложившиеся как сэкономленные ресурсы на выполнение задания. Привлечение дополнительных денежных ресурсов на деятельность, приносящую доход, необходимо СОШ № 100, в которой финансовые платежи погашены на 55%.

Коэффициент эффективности денежного потока (*Эдп гз*) характеризует своевременность и полноту поступления субсидии на выполнение задания, и практически по всем образовательным учреждениям равен единице, что характеризует исполнение денежных обязательств и отсутствие дебиторской задолженности в конце отчетного периода. Эффективность денежного потока на деятельность, приносящую доход, в части первой группы образовательных учреждений в показателях различна. Так, неэффективно используются денежные потоки в СОШ № 24, 55, 41, где не обеспечивается финансовое равновесие поступивших и начисленных денежных потоков.

В остальных группах образовательных учреждений неэффективно используется денежный поток по внебюджетной деятельности почти во всех учреждениях, кроме СОШ № 46 и СОШ № 100, где коэффициент эффективности денежного потока превышает единицу, поскольку в этих учреждениях практически не ведется внебюджетная деятельность, и поступления денежных средств были разовыми.

Рентабельность деятельности образовательного учреждения характеризует величину чистой операционной прибыли, полученной с каждого рубля доходов, по разным источникам финансового обеспечения. В случае получения отрицательного чистого операционного результата исчисляется величина убытков, полученных с каждого рубля доходов.

Если рассматривать рентабельность деятельности по выполнению задания, то по всем образовательным учреждениям имеет место отрицательный результат (убыток), вследствие того, что начисленные доходы учреждения всегда будут меньше фактических расходов из-за корректировки стоимости особо ценного имущества в конце отчетного периода.

Эффективность управления имуществом, или какую часть субсидии на выполнение задания занимает содержание недвижимого и особо ценного имущества, можно оценить по коэффициенту эффективности управления имуществом. Отметим, что при определении нормативных затрат на содержание имущества не учитываются расходы по содержанию: иного движимого имущества; недвижимого имущества, полученного в рамках приносящей доход деятельности; арендованного, полученного в безвозмездное пользование имущества.

В первой группе образовательных учреждений показатель эффективности имущества по деятельности выполнения задания высокий в СОШ № 41 и составляет 20,1% объема субсидии, *Кэф им* по деятельности, приносящей доход, не рассчитывается, следовательно, можно сделать вывод об отсутствии раздельного учета источников финансового обеспечения и содержания имущества за счет субсидии на выполнение задания. Данная ситуация может оцениваться как нарушение правил организации бухгалтерского учета, так как в учреждении ведется внебюджетная деятельность, и часть расходов на содержание имущества (коммунальные

расходы, текущий ремонт, имущественные налоги) должны оплачиваться за счет двух источников финансового обеспечения. Аналогичная ситуация в СОШ № 53, 43.

Во второй группе образовательных учреждений содержание имущества только за счет средств субсидии на выполнение задания имеет место в СОШ № 57, 46 по причине того, что внебюджетная деятельность практически не ведется. В СОШ № 73 содержание имущества осуществляется за счет средств субсидии на выполнение задания на 10,28% общей суммы субсидии и на 13,69% общей суммы внебюджетных доходов, что подтверждает ведение раздельного учета по источникам финансового обеспечения.

В третьей группе учреждений в СОШ № 84 коэффициент эффективности управления имуществом равен 3,42% общего объема субсидии на выполнение задания, *Кэф им пдд* не рассчитывается, несмотря на то, что показатель доли внебюджетной деятельности составляет 5,04%. Данная ситуация свидетельствует о неэффективном использовании имущества и неверном ведении бухгалтерского учета расходов по источникам финансового обеспечения.

В четвертой группе образовательных учреждений отмечается положительная тенденция. В СОШ № 100 *Кэф им пдд* не рассчитывается по причине отсутствия внебюджетной деятельности, в СОШ № 66, 93 показатели управления имуществом отражают эффективное использование и ведение раздельного учета по источникам финансового обеспечения.

Эффективность управления доходами от всех видов деятельности (по источникам финансового обеспечения) показывает результат высокой доли внебюджетной деятельности в доходной части учреждения, а также сокращение бюджетных рисков. Если данный коэффициент превышает единицу, то общая величина доходов превышает общие фактические расходы, что подтверждает эффективность управления доходами от всех источников финансового обеспечения. Если рассматривать образовательные учреждения всех групп, можно отметить, что только одно учреждение СОШ № 95 эффективно управляет доходами от источников финансового обеспечения.

При оценке эффективности деятельности образовательных учреждений по выполнению задания показатель результата деятельности характеризует степень выполнения задания по объему финансового обеспечения. По всем образовательным учреждениям показатель результата деятельности по исполнению государственного задания превышает 100% по причине того, что фактические расходы превышают запланированные объемы финансового обеспечения из-за образованных остатков денежных средств на счетах в прошлом периоде, отсутствует корректировка плана финансово-хозяйственной деятельности в течение финансового года и постоянно изменяется численность учеников. Соответственно, показатель эффективности исполнения задания по всем образовательным учреждениям меньше 100%.

Так, в первой группе учреждений можно выделить СОШ № 53, показатель эффективности исполнения ею задания равен 96,86%, показатель качества оказания образовательной услуги — 99,42%. В СОШ № 24 показатель эффективности исполнения задания наименьший — 65,37%, а показатель качества оказания образовательной услуги равен 100%. Можно выделить СОШ № 55: показатель эффективности исполнения задания равен 95,96%, показатель качества оказания образовательной услуги — 102,68%.

Во второй группе образовательных учреждений лучшие показатели в СОШ № 47: показатель эффективности исполнения задания равен 99,40%, показатель качества оказания образовательной услуги — 100,1%.

В третьей группе учреждений положительный результат в СОШ № 95: показатель эффективности исполнения задания равен 99,72%, показатель качества оказания образовательной услуги — 98,46%.

В четвертой группе учреждений выделим СОШ № 66: показатель эффективности исполнения задания равен 96,23%, показатель качества оказания образовательной услуги — 104,2%.

Показатель  $K_k$  отражает, насколько верно сформировалась себестоимость бюджетной услуги и сколько в объеме финансового обеспечения выполнения зада-

ния составляет себестоимость бюджетных услуг. Анализ эффективности деятельности образовательных учреждений показал, что все учреждения неверно формируют себестоимость бюджетной услуги, так как нормативно закреплены расходы, не формирующие себестоимость оказанных услуг, а показатель  $K_k$  почти во всех учреждениях равен единице, что подтверждает ошибочность расчета.

Проведенный анализ позволил выделить образовательные учреждения, которые эффективно использует источники финансового обеспечения и имущественный комплекс: в первой группе — СОШ № 55; во второй группе не выделено; в третьей группе — СОШ № 95; в четвертой группе — СОШ № 93.

Основными причинами сложившегося ухудшения во многих образовательных учреждениях стали: неравномерное поступление субсидии на выполнение задания; непропорциональное распределение в течение финансового года поступления денежных средств из бюджета и расходов; отсутствие раздельного учета источников финансового обеспечения на содержание имущества; неверное формирование себестоимости бюджетной услуги; отсутствие корректировки плана ФХД в течение финансового года, отсутствие привлечения внебюджетных источников.

На основании проведенного анализа рекомендовано его данные представить в предлагаемом отчете «Оценка эффективности деятельности государственного (муниципального) учреждения» (табл. 4.6), и разработать мероприятия по повышению эффективности деятельности учреждения в текущем и плановом периоде.

Анализ финансового положения деятельности ГМУ выступает надежным инструментом оценки эффективности управления бюджетными средствами, в частности, определяет эффективность управленческих решений учредителя: об изменении показателей объема услуг государственного (муниципального) задания; об изменении нормативов финансового обеспечения; о реорганизации (изменении типа) ГМУ; о перераспределении объемов оказываемых бюджетных услуг между учреждениями, так как не упорядочен расчет нормативных затрат; о передаче функций по оказанию бюджетных услуг негосударственным организациям.

Анализ оценки эффективности деятельности ГМУ необходим при проведении внутреннего финансового контроля для проверки выполнения ГМУ государственного (муниципального) задания по оказанию бюджетной услуги и для анализа финансово-хозяйственной деятельности учреждения на предмет эффективности использования бюджетных средств.

*Таким образом, обобщим результаты исследования, проведенного в четвертой главе.* На основе обобщения и критического анализа существующих подходов разработана авторская система показателей и критериев оценки эффективности использования бюджетных средств применительно к деятельности ГМУ, включающая различные аспекты оценки эффективности и основанная на принципах обязательности учета специфики деятельности, измеримости, релевантности и достижимости. Преимуществами предложенной системы оценки являются определение и оценка результатов деятельности ГМУ на основе реальной, публичной, легко проверяемой фактографической базы по направлениям: эффективность деятельности по выполнению задания; качество выполнения задания; оценка финансово-хозяйственной деятельности по источникам финансового обеспечения.

Предлагаемый алгоритм оценки эффективности деятельности ГМУ, как доказывают результаты внедрения, может служить типовой моделью унифицированного подхода к анализу причин неэффективности ГМУ и принятию обоснованных решений о целесообразности изменения типа учреждения. Разработанное методическое обеспечение анализа эффективности деятельности ГМУ позволяет проводить анализ результативности их ФХД, в частности, эффективности использования имущества, оценку результатов ФХД по источникам финансового обеспечения; оценку эффективности выполнения государственного (муниципального) задания. Для оформления и представления результатов анализа разработан формат управленческой отчетности по форме «Оценка эффективности деятельности государственного (муниципального) учреждения», который может использоваться как в управленческих целях, так и органами внешнего ведомственного и государственного контроля.



## ГЛАВА 5. МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ КОНТРОЛЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ (МУНИЦИПАЛЬНЫМИ) УЧРЕЖДЕНИЯМИ

### 5.1. Анализ и оценка международной практики контроля эффективности использования бюджетных средств

Самой авторитетной международной организацией в области финансового контроля в государственном секторе считается Международная организация высших органов контроля (INTOSAI)<sup>494</sup>, созданная в 1953 г.

INTOSAI является независимой, не политической, неправительственной организацией и обладает особым статусом консультанта Экономического и социального совета Организации Объединенных Наций. Органы контроля более чем 192 стран<sup>495</sup> добровольно вступили в INTOSAI преимущественно ради обмена опытом. Кроме этого, часть государств создали свои региональные объединения органов контроля: в Европе — EUROSAI<sup>496</sup>, в Азии — ASOSAI<sup>497</sup>; также существует AFROSAI<sup>498</sup>, OLACEFS<sup>499</sup>, ARABOSAI<sup>500</sup>, SPASAI<sup>501</sup>, CAROSAI<sup>502</sup>.

Все они объединились по признакам родства в организационно-правовом устройстве этих органов. Россия в структуре Международной организации высших органов контроля (ИНТОСАИ) находится с 1995 г.

За время своей деятельности INTOSAI выпустила большое количество стандартов, регламентирующих вопросы организации и функционирования высших органов контроля, а также касающихся различных аспектов системы государственного финансового контроля в целом.

По мнению Ю.М. Воронина, Р.Е. Мешалкина, «стандарты ИНТОСАИ прежде всего направлены на унификацию деятельности органов государственного

<sup>494</sup> <http://www.intosai.org/> (дата обращения 15.03.2016 г.).

<sup>495</sup> <https://ru.wikipedia.org/wiki/ИНТОСАИ> (дата обращения 15.03.2016 г.).

<sup>496</sup> Европейская организация высших органов контроля государственных финансов. <http://www.eurosa.org/ru/> (дата обращения 15.03.2016 г.).

<sup>497</sup> Азиатская организация высших органов контроля государственных финансов. <http://www.asosai.org/asosai/index.jsp>

<sup>498</sup> Организация африканских высших органов контроля государственных финансов.

<sup>499</sup> Организация высших органов контроля государственных финансов Латинской Америки и Карибского региона.

<sup>500</sup> Арабская организация высших органов контроля государственных финансов.

<sup>501</sup> Ассоциация высших органов контроля государственных финансов Южнотихоокеанского региона.

<sup>502</sup> Организация высших органов контроля государственных финансов Карибского региона.

финансового контроля в различных странах с целью повышения эффективности международного сотрудничества в борьбе с коррупцией, финансовым мошенничеством, хищением государственных средств. Однако стандарты ИНТОСАИ не следует рассматривать как нечто застывшее, установленное раз и навсегда. С возникновением новых реалий в системах государственного финансового контроля отдельных стран члены ИНТОСАИ признали необходимым обновлять и пересматривать эти стандарты с тем, чтобы поддерживать их полезность и высокое качество»<sup>503</sup>.

Система международных стандартов высших органов финансового контроля (ВОФК) включает документы следующих уровней (табл. 5.1):

1. Лимская декларация, являющаяся базовым документом по аудиту в государственном секторе, содержащая четкое определение видов и форм контрольной деятельности, является основополагающей для работы всех органов финансового контроля, независимо от национальных систем их построения. Положения декларации вошли в основу создания законодательной базы финансового контроля государствами, ее подписавшими.

2. Кодекс этики, содержащий описание принципов и ценностей, регулирующих каждодневную профессиональную деятельность аудиторов, в котором одним из принципов является обязанность аудиторов соблюдать общепринятые стандарты аудита.

3. Стандарты аудита — содержащие постулаты и принципы работы аудиторов.

4. Руководства, обеспечивающие практическую помощь высшим органам контроля в применении стандартов в их индивидуальных условиях деятельности.

Стандарты ISSAI, отражающие фундаментальные принципы организации упорядоченной и профессиональной работы органов государственного контроля, построены на основе четырехуровневой модели, от общих положений и основных принципов аудита — к руководящим принципам аудита.

---

<sup>503</sup> Воронин Ю.М., Мешалкина Р.Е. Стандартизация финансового контроля: Россия и мировой опыт. М.: Финансовый контроль, 2003. 160 с. <http://business-lib.com/index.php?newsid=14270> (дата обращения 01.04.2016 г.).

Таблица 5.1 — Международные стандарты Высших органов финансового контроля

| Стандарт                                                               | Наименование стандарта                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Уровень 1. Основные положения</b>                                   |                                                                                                                     |
| ISSAI 1                                                                | Лимская декларация руководящих принципов контроля (1977 г.)                                                         |
| <b>Уровень 2. Необходимые условия функционирования ВОФК</b>            |                                                                                                                     |
| ISSAI 10                                                               | Мексиканская декларация о независимости ВОФК (2007 г.)                                                              |
| ISSAI 11                                                               | Руководящие принципы и надлежащая практика независимости ВОФК (2007 г.)                                             |
| ISSAI 12                                                               | Значение и преимущества ВОФК — повысить качество жизни граждан (2013 г.)                                            |
| ISSAI 20                                                               | Принципы подотчетности и прозрачности (2010 г.)                                                                     |
| ISSAI 21                                                               | Принципы подотчетности и прозрачности — лучшая практика (2010 г.)                                                   |
| ISSAI 30                                                               | Кодекс этики (1998 г., пересмотрен в 2013 г.)                                                                       |
| ISSAI 40                                                               | Контроль качества ВОФК (2010 г.)                                                                                    |
| <b>Уровень 3. Основополагающие принципы аудита</b>                     |                                                                                                                     |
| ISSAI 100                                                              | Принципы аудита в государственном секторе (2013 г.)                                                                 |
| ISSAI 200                                                              | Принципы финансового аудита (2013 г.)                                                                               |
| ISSAI 300                                                              | Принципы аудита эффективности (2013 г.)                                                                             |
| ISSAI 400                                                              | Принципы аудита соответствия (2013 г.)                                                                              |
| <b>Уровень 4. Руководящие принципы аудита</b>                          |                                                                                                                     |
| <b><i>ISSAI 1000–2999. Руководящие принципы финансового аудита</i></b> |                                                                                                                     |
| ISSAI 1000                                                             | Общее положение по финансовому аудиту (2010 г.)                                                                     |
| ISSAI 1003                                                             | Глоссарий к положению по финансовому аудиту (2010 г.)                                                               |
| ISSAI 1200                                                             | Общие цели независимого аудитора и проведение аудита, проводимого в соответствии с МСА (2010 г.)                    |
| ISSAI 1210                                                             | Условия проведения аудита (2010 г.)                                                                                 |
| ISSAI 1220                                                             | Контроль качества аудита финансовой отчетности (2007 г.)                                                            |
| ISSAI 1230                                                             | Аудит документации (2007 г.)                                                                                        |
| ISSAI 1240                                                             | Обязанности аудитора в отношении мошенничества в рамках аудита финансовой отчетности (2010 г.)                      |
| ISSAI 1250                                                             | Рассмотрение законов и правил при проведении аудита финансовой отчетности (2010 г.)                                 |
| ISSAI 1260                                                             | Связь с лицами, наделенными управленческими функциями (2007 г.)                                                     |
| ISSAI 1265                                                             | Недостатки системе внутреннего контроля (2010 г.)                                                                   |
| ISSAI 1300                                                             | Планирование аудита финансовой отчетности (2007 г.)                                                                 |
| ISSAI 1315                                                             | Выявление и оценка рисков (2007 г.)                                                                                 |
| ISSAI 1320                                                             | Существенности в планировании и проведении аудита (2010 г.)                                                         |
| ISSAI 1330                                                             | Оценка аудиторских рисков (2010 г.)                                                                                 |
| ISSAI 1402                                                             | Аудиторские соображения, касающиеся юридического лица с помощью сервисной организации (2010 г.)                     |
| ISSAI 1450                                                             | Оценка искажений, выявленных в ходе аудита (2007 г.)                                                                |
| ISSAI 1500                                                             | Аудиторские доказательства (2010 г.)                                                                                |
| ISSAI 1501                                                             | Аудиторские доказательства — дополнительные соображения в некоторых областях (2010 г.)                              |
| ISSAI 1505                                                             | Внешние подтверждения (2010 г.)                                                                                     |
| ISSAI 1510                                                             | Первоначальный аудит — формирование баланса (2010 г.)                                                               |
| ISSAI 1520                                                             | Аналитические процедуры (2010 г.)                                                                                   |
| ISSAI 1530                                                             | Выборочная проверка (2010 г.)                                                                                       |
| ISSAI 1540                                                             | Оценка рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности (2010 г.)                               |
| ISSAI 1550                                                             | Связанные стороны (2010 г.)                                                                                         |
| ISSAI 1560                                                             | Последующие события (2010 г.)                                                                                       |
| ISSAI 1570                                                             | Допущение о непрерывности деятельности (2010 г.)                                                                    |
| ISSAI 1580                                                             | Доказательства (2010 г.)                                                                                            |
| ISSAI 1600                                                             | Особые соображения — аудит финансовой отчетности группы (2010 г.)                                                   |
| ISSAI 1610                                                             | Использование в работе результатов внутренних аудиторов (2010 г.)                                                   |
| ISSAI 1620                                                             | Использование работы эксперта аудитора (2010 г.)                                                                    |
| ISSAI 1700                                                             | Формирование мнения и составление отчетов по финансовой отчетности (2010 г.)                                        |
| ISSAI 1710                                                             | Сравнительная информация — Соответствующие показатели и сравнительные финансовые отчеты (2010 г.)                   |
| ISSAI 1720                                                             | Обязанности аудитора, касающиеся прочей информации в документах, содержащих проверенные финансовые отчеты (2010 г.) |

| Стандарт                                                                                                                       | Наименование стандарта                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ISSAI 1800                                                                                                                     | Особые соображения — аудиторские проверки финансовой отчетности специального назначения (2007 г.)                                                     |
| ISSAI 1805                                                                                                                     | Особые соображения — аудиты единой финансовой отчетности и конкретных элементов, счетов или предметов финансового отчета (2007 г.)                    |
| ISSAI 1810                                                                                                                     | Отчет аудитора (2007 г.)                                                                                                                              |
| <b>ISSAI 3000–3999. Руководящие принципы аудита эффективности</b>                                                              |                                                                                                                                                       |
| ISSAI 3000                                                                                                                     | Положение по внедрению аудита эффективности (2004 г.)<br>Стандарт по аудиту эффективности (2016 г.)                                                   |
| ISSAI 3100                                                                                                                     | Положение по аудиту эффективности: Основные принципы (2010 г.)<br>Положение по Центральной Концепции для аудита эффективности (2016 г.)               |
| ISSAI 3200                                                                                                                     | Положение по аудиту эффективности процесса (2016 г.)                                                                                                  |
| <b>ISSAI 4000–4999. Руководящие принципы аудита соответствия</b>                                                               |                                                                                                                                                       |
| ISSAI 4000                                                                                                                     | Принципы аудита соответствия (2010 г.)                                                                                                                |
| ISSAI 4100                                                                                                                     | Положение по аудиту соответствия (отдельно от аудита финансовой отчетности) (2010 г.)                                                                 |
| ISSAI 4200                                                                                                                     | Положение по аудиту соответствия — относящиеся к аудиту финансовой отчетности                                                                         |
| Новый<br>ISSAI 4000                                                                                                            | Аудит соответствия (замена текущего ISSAI 4000, ISSAI 4100 и ISSAI 4200) (2016 г.)                                                                    |
| <b>ISSAI 5000–5099. Положение по аудиту международных организаций (2004 г.)</b>                                                |                                                                                                                                                       |
| ISSAI 5000                                                                                                                     | Принципы аудита международных организаций                                                                                                             |
| ISSAI 5010                                                                                                                     | Аудит международных организаций — Положение для высших органов финансового контроля (ВОФК)                                                            |
| <b>ISSAI 5100–5199. Положение по экологическому аудиту (1998 г.)</b>                                                           |                                                                                                                                                       |
| ISSAI 5110                                                                                                                     | Положение по проведению аудиторской проверки с экологической точки зрения                                                                             |
| ISSAI 5120                                                                                                                     | Экологический аудит и регулярность аудита                                                                                                             |
| ISSAI 5130                                                                                                                     | Устойчивое развитие: Роль ВОФК                                                                                                                        |
| ISSAI 5140                                                                                                                     | Как ВОФК могут сотрудничать по ревизии международных экологических соглашений                                                                         |
| <b>ISSAI 5200–5299. Положение по аудиту приватизации</b>                                                                       |                                                                                                                                                       |
| ISSAI 5210                                                                                                                     | Положение по наилучшей практике для аудита приватизации (1998 г.)                                                                                     |
| ISSAI 5220                                                                                                                     | Положение по аудиту государственных / частных финансов и концессиях (2007 г.)                                                                         |
| ISSAI 5230                                                                                                                     | Положение по наилучшей практике для аудита экономического регулирования (2001 г.)                                                                     |
| ISSAI 5240                                                                                                                     | Положение по наилучшей практике аудита рисков в государственных / частных партнерств (ГЧП) (2004 г.)                                                  |
| <b>ISSAI 5300–5399. Положение по ИТ-аудиту (1995 г.)</b>                                                                       |                                                                                                                                                       |
| ISSAI 5300                                                                                                                     | Положение по ИТ аудиту                                                                                                                                |
| ISSAI 5310                                                                                                                     | Информационная система. Методология безопасности. Обзор — Положение для проверки безопасности информационной системы в правительственных организациях |
| <b>ISSAI 5400–5499. Положение по аудиту государственного долга</b>                                                             |                                                                                                                                                       |
| ISSAI 5410                                                                                                                     | Планирование и проведение аудита СВК <sup>504</sup> государственного долга (2007 г.)                                                                  |
| ISSAI 5411                                                                                                                     | Долговые показатели (2010 г.)                                                                                                                         |
| ISSAI 5420                                                                                                                     | Государственный долг: потенциальные роли ВОФК (2007 г.)                                                                                               |
| ISSAI 5421                                                                                                                     | Положение по определению и раскрытию государственного долга (2007 г.)                                                                                 |
| ISSAI 5422                                                                                                                     | Аудит эффективности государственного долга (2007 г.)                                                                                                  |
| ISSAI 5430                                                                                                                     | Фискальные экспозиции: последствия для управления долгом и роль для ВОФК (2010 г.)                                                                    |
| ISSAI 5440                                                                                                                     | Положение по проведению аудита государственного долга (2007 г.)                                                                                       |
| ISSAI 5450                                                                                                                     | Положение по аудиту информационной системы государственного долга (2016 г.)                                                                           |
| <b>ISSAI 5500–5599. Положение по аудиту средств, выделенных на предупреждение и ликвидацию последствий катастроф (2013 г.)</b> |                                                                                                                                                       |
| ISSAI 5500                                                                                                                     | Положение по аудиту мероприятий на предупреждение и ликвидацию последствий катастроф                                                                  |
| ISSAI 5510                                                                                                                     | Аудит деятельности по предупреждению стихийных бедствий                                                                                               |
| ISSAI 5520                                                                                                                     | Аудит мероприятий после стихийных бедствий                                                                                                            |
| ISSAI 5530                                                                                                                     | Корректировка аудиторских процедур на повышенный риск мошенничества и коррупции                                                                       |
| ISSAI 5540                                                                                                                     | Использование геопространственной информации в ходе проверки ликвидации последствий стихийных бедствий и ликвидации последствий стихийных бедствий    |
| <b>ISSAI 5600–5699. Положение по экспертным оценкам</b>                                                                        |                                                                                                                                                       |
| ISSAI 5600                                                                                                                     | Принципы осуществления экспертной оценки (2010 г.)                                                                                                    |

<sup>504</sup> СВК — система внутреннего контроля/

| Стандарт                                                             | Наименование стандарта                                                                                                                                    |
|----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ISSAI 5700–5799. Положение по аудиту предупреждения коррупции</b> |                                                                                                                                                           |
| ISSAI 5700                                                           | Методические указания по аудиту предупреждения коррупции (2016 г.)                                                                                        |
| <b>ISSAI 5800–5899. Положение по совместному аудиту между ВОФК</b>   |                                                                                                                                                           |
| ISSAI 5800                                                           | Положение по совместному аудиту между ВОФК (2106 г.)                                                                                                      |
| <b>INTOSAI GOV 9100–9199. Внутренний контроль</b>                    |                                                                                                                                                           |
| INTOSAI GOV 9100                                                     | Рекомендации по стандартам внутреннего контроля для государственного сектора (2007 г.)                                                                    |
| INTOSAI GOV 9110                                                     | Положение по отчетности об эффективности системы внутреннего контроля (2007 г.)                                                                           |
| INTOSAI GOV 9120                                                     | Внутренний контроль: Обеспечение основы для подотчетности в управлении (2007 г.)                                                                          |
| INTOSAI GOV 9130                                                     | Дополнительная информация по управлению рисками (2007 г.)                                                                                                 |
| INTOSAI GOV 9140                                                     | Независимость внутреннего аудита в государственном секторе (2010 г.)                                                                                      |
| INTOSAI GOV 9150                                                     | Координация и сотрудничество между ВОФК и внутренними аудиторами в государственном секторе (2010 г.)                                                      |
| INTOSAI GOV 9160                                                     | Повышение эффективного управления для государственных активов (2016 г.)                                                                                   |
| <b>INTOSAI GOV 9200–9299. Стандарты бухгалтерского учета</b>         |                                                                                                                                                           |
| INTOSAI GOV 9200                                                     | Стандарты финансовой отчетности (2010 г.)                                                                                                                 |
| INTOSAI GOV 9250                                                     | Интегрированная финансовая подотчетность Framework (IFAF): руководство по совершенствованию информации о финансовых потоках гуманитарной помощи (2013 г.) |
| <b>INTOSAI GOV 9300–9399. Организация аудита (2016 г.)</b>           |                                                                                                                                                           |
| INTOSAI GOV 9300                                                     | Принципы внешнего аудита для международных учреждений                                                                                                     |
| INTOSAI GOV 9400                                                     | Руководство по оценке государственной политики                                                                                                            |

Источник: составлено автором на основе<sup>505</sup>.

К первому уровню стандартов относится основополагающий документ — Лимская декларация, содержащая концептуальные подходы и отражающая ключевой принцип внешнего контроля — принцип независимости высших органов финансового контроля. Каждый следующий уровень детализирует, конкретизирует основные принципы аудита, требования в отношении различных аспектов его проведения, включая передовой опыт, подтвержденный временем<sup>506</sup>.

Как изложено в стандарте ИНТОСАИ<sup>507</sup>, Уровень 1 содержит основополагающие принципы аудита. Уровень 2 устанавливает необходимые условия для надлежащего функционирования и профессионального поведения высших органов аудита с организационной точки зрения независимости, прозрачности и подотчетности, этических норм и контроля качества и распространяются на все аудиторские проверки высших органов аудита. Уровни 3 и 4 отвечают за проведение отдельных

<sup>505</sup> [http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-\(intosai-gov\)](http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-(intosai-gov)) (дата обращения 02.04.2016 г.).

<sup>506</sup> Слободяник Ю.Б. Особенности имплементации международных стандартов государственного аудита // Международный бухгалтерский учет, 2014. № 34 (328). С. 58–66.

<sup>507</sup> ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора» [www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/.../ISSAI/ISSAI-100](http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/.../ISSAI/ISSAI-100) (дата обращения 04.04.2016 г.).

аудиторских проверок и включают общепринятые профессиональные принципы, являющиеся основой эффективного и независимого аудита государственных организаций. Основопологающие принципы аудита третьего уровня основываются на ISSAI 1 — Лимской декларации и ISSAI второго уровня, развивают их и тем самым обеспечивают иерархию международных стандартов аудита государственного сектора. Уровень 4 переводит основополагающие принципы аудита в более конкретные и детализированные оперативные руководства, которые можно использовать на регулярной основе при проведении аудита, а также в качестве стандартов аудита в случае отсутствия соответствующих национальных стандартов. Данный уровень состоит из Общих руководящих принципов по проведению аудита, устанавливающих требования к финансовому аудиту, а также аудиту эффективности и соответствия.

Таким образом, международный опыт стандартизации финансового контроля в государственном секторе заложил основы для разработки стандартов бюджетного контроля и считается лучшей практикой при определении основных элементов стандартизации финансового контроля Российской Федерации.

По мнению М.В. Мельник, «стандарты следует рассматривать в контексте специфической правовой, конституционной и иной ситуации, в которой функционирует конкретный ВОФК»<sup>508</sup>.

В настоящее время в России уже разработана методологическая и методическая база для построения и функционирования системы высшего органа государственного аудита, оптимизирована организационная структура, определен статус независимого высшего органа государственного аудита России. Федеральный закон о Счетной палате РФ<sup>509</sup> и новые стандарты организации деятельности (СОД) сформированы на основе лучшего международного опыта. Но остаются не решенные вопросы, касающиеся измерителей эффективности на государственном

<sup>508</sup> Мельник М.В. Международные стандарты ISSAI и INTOSAI GOV: структура, содержание и практика применения Высшими органами финансового контроля // Сибирская финансовая школа. 2012. № 6. С. 135–144.

<sup>509</sup> Федеральный закон № 41-ФЗ от 05.04.2013 г. «О счетной палате Российской Федерации».

уровне, и необходима разработка национальных показателей эффективности, отражающих позицию государства и измеряющих экономический, экологический, социальный и культурный прогресс страны.

Для достижения поставленной цели рассмотрим на примере отдельных стран мировой опыт создания стандартов высших органов государственного контроля, разработанных в рамках ИНТОСАИ, которые отражают разработку национальных показателей эффективности.

В США в деятельности государственных органов финансового контроля используются 24 стандарта аудита; в Канаде — 43 стандарта аудита и 11 руководств по аудиту; в Германии применяются правила аудита Счетной палаты, состоящие из восьми разделов и 64 статей; в Китае используют 24 стандарта государственного аудита, среди них — общие стандарты аудита, специальные руководства по аудиту и стандарт качества аудита.

Отметим, что в ст. 4 Лимской декларации руководящих принципов контроля «традиционной задачей высшего органа финансового контроля является аудит законности и аудит правильности управления финансами и ведения бухгалтерского учета. В дополнение к этим видам аудита, важность которых неоспорима, имеется также иной равнозначный вид аудита — аудит эффективности, который направлен на проверку эффективности, экономичности и результативности государственного управления. Аудит эффективности включает не только проверку конкретных финансовых операций, но и деятельности государственных органов власти, в том числе их организационной и административной систем»<sup>510</sup>.

В зарубежных странах терминологию аудита эффективности использования государственных средств можно интерпретировать по-разному. Аудит эффективности в разных странах получает разные трактовки. Так, в Швеции это «аудит управления и исполнения» (*performance audit*), в Великобритании и Канаде — «аудит получения выгоды от вложения денег» (*value for money audit*). В США —

<sup>510</sup> Лимская декларация руководящих принципов контроля. Принята IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля в г. Лиме (Республика Перу) в 1977 г.

«операционный аудит» (*operational audit*), а в Австрии и ряде стран — «аудит эффективности деятельности, работы».

В Китае «под аудитом понимается проверка финансового аспекта — финансового аудита в плоскости исполнения бюджета, а также аудита доходов и расходов средств социального обеспечения, в том числе средств общественных пожертвований, аудит основных руководителей государственных органов»<sup>511</sup>.

В России применение аудита эффективности обусловлено реформированием бюджетного процесса и проводится в форме экспертно-аналитических оценок процесса выделения и использования бюджетных средств. Отметим, что аудит эффективности определяется действием ряда факторов, основные из которых — формирование системы контроля и повышение прозрачности бюджетного процесса.

На рис. 5.1 представлены результаты обобщения инструментария аудита эффективности в системе контроля на всех стадиях бюджетного процесса за формированием обязательств.



Рисунок 5.1 — Инструментарий аудита эффективности в бюджетном процессе  
Источник: составлено автором.

<sup>511</sup> Тарасов В.А., Сеструхина А.О. Анализ зарубежного опыта аудита территориальных образований // Наука и эпоха. Книга 2. Воронеж, 2010. С. 168–253.



Тем не менее, как отмечает О.И. Карепина, «остаются проблемы внедрения аудита эффективности бюджетных расходов, такие как: отсутствие единой классификации контроля и соответствующей нормативно-правовой базы, недостаточность практики применения аудита эффективности, отсутствие критериальных оценочных показателей определения эффективности бюджетных расходов»<sup>512</sup>.

Рассматривая зарубежный опыт аудита эффективности, отметим, что во всех странах существуют специализированные институты контроля за расходованием бюджетных средств (табл. 5.2).

Таблица 5.2 — Специализированные институты контроля за расходованием бюджетных средств зарубежных стран

| Орган бюджетного контроля                     | Страны                                                                                                                                                                              |
|-----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Отдельное должностное лицо                    | Австралия, Ирландия, Великобритания, Пакистан, Египет, Дания, Индия, Канада, Нигерия, Таиланд, Латвия, Финляндия, Эстония, Хорватия, Южно-Африканская республика                    |
| Счетные ведомства                             | Албания, Швеция, Кипр, Белоруссия, Израиль, Иордания, Индонезия, Чили, Колумбия, Литва, Молдавия, Афганистан, Монголия, Монако, Норвегия, Саудовская Аравия, Чехия, Швейцария и др. |
| Счетные суды                                  | Аргентина, Румыния, Алжир, Гаити, Тунис, Гвинея, Италия, Марокко, Словения, Франция и др.                                                                                           |
| Счетные трибуналы                             | Бразилия, Уругвай, Португалия и др.                                                                                                                                                 |
| Офис Генерального Аудита (один аудитор)       | Великобритания, Канада, Египет, Пакистан, Южно-Африканская Республика, Индия                                                                                                        |
| Государственные Генеральные инспекции         | Бурунди, Филиппины и др.                                                                                                                                                            |
| Счетные палаты                                | Германия, Казахстан, Испания, Люксембург, Нидерланды, Киргизия и др.                                                                                                                |
| Контрольные палаты                            | Грузия, Польша                                                                                                                                                                      |
| Ревизионные палаты                            | Япония                                                                                                                                                                              |
| Департамент контроля государственных расходов | Мали, Маврикия                                                                                                                                                                      |
| Счетное ведомство МИД                         | Лаос, Камбодже, Экваториальная Гвинея                                                                                                                                               |
| Счетные подразделения в Верховном Суде        | Конго, Греция                                                                                                                                                                       |

Источник: составлено на основе<sup>513</sup>.

Анализ организационной структуры органов государственного контроля показал, что она не является однотипной и зависит от форм правления и государственного устройства страны.

В.В. Чхивадзе в исследовании государственного контроля в зарубежных странах утверждает, что «несмотря на организационные особенности и различия в названиях высшие органы финансового контроля осуществляют свою деятельность

<sup>512</sup> Карепина О.И. Развитие аудита эффективности государственных расходов // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 30. С. 42–51.

<sup>513</sup> Чхивадзе В.В. Государственный финансовый контроль в зарубежных странах. [justicemaker.ru/view-article.php?id=23&art=3164](http://justicemaker.ru/view-article.php?id=23&art=3164) (дата обращения 16.03.2016 г.).

в одной из трех форм: парламентский финансовый контроль (Счетная палата, Ревизионная палата и др.); административный финансовый контроль; судебный финансовый контроль»<sup>514</sup>.

По нашему мнению, сложившиеся модели организации высших органов государственного финансового контроля зависят от места контроля в конституциях различных государств, имеют свои организационно-правовые формы и развиваются под влиянием рекомендаций INTOSAI, однако остаются консервативными по сути, т.е. в настоящее время изменяются не слишком радикально. Отметим, что основными задачами ВОФК зарубежных стран признается: контроль за исполнением государственного бюджета, контроль за формированием доходов и расходов бюджета, ведомственный контроль.

В.А. Кабашкин, Е.Ю. Карташева при изучении особенностей современного зарубежного опыта организации контроля отмечают, что «в мировой финансовой практике общепринятыми функциями органов контроля являются: контроль за доходными источниками бюджета; контроль за бюджетными расходами; контроль за эффективностью и законностью использования налоговых льгот...»<sup>515</sup>

Например, в Германии действует казначейская система исполнения бюджета, где среди инструментария можно назвать перенесение неисполненных расходных полномочий на следующий бюджетный год с согласия Министерства финансов, что представляет собой допустимое исключение из принципа ограничения бюджетным годом. Кроме того, широко используется возможность расходования средств по определенной статье бюджета в большем объеме, чем предусмотрено, в результате экономии по другой бюджетной статье, и это является разрешенным отклонением от принципа целевого характера расходов. В последние годы расширяется сфера применения расчета затрат и результатов, делающего прозрачной взаимосвязь расходования средств и достигаемых результатов. Данные инструменты обеспечивают гибкость управления бюджетными средствами, усиливают мотивацию

---

<sup>514</sup> Там же.

<sup>515</sup> Кабашкин В.А., Карташева Е.Ю. Отличительные особенности современного зарубежного опыта организации контроля // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 5 (155). С. 51.

администраторов в эффективном управлении и тем самым увеличивают результативность бюджетных расходов. Следовательно, принцип экономичности и эффективности действует и на стадии исполнения бюджета, и на стадии подготовки и утверждения отчета об исполнении бюджета.

Данные отчеты образуют основу для осуществления контроля за исполнением бюджета Федеральной счетной палатой Германии (ФСП), регулируемой Законом от 11.07.1985 г. «О Федеральной счетной палате Германии»<sup>516</sup>.

Согласно ст. 114 Основного закона Федеративной Республики Германия от 23.05.1949 г.<sup>517</sup> ФСП проверяет отчеты об исполнении бюджета и сложившуюся рентабельность экономической и бюджетной области. ФСП осуществляет контроль за соблюдением нормативно-правовых документов при ревизии счетов; бюджетным финансированием и управлением экономикой Федерации; федеральными юридическими лицами публичного права; организациями социального страхования в случае предоставления им дотаций или гарантий со стороны Федерации; частноправовыми предприятиями с государственным участием, а также юридическими лицами частного права в случаях, когда они выполняют отдельные публичные функции и (или) являются получателями бюджетных средств.

Таким образом, законодательством Германии закреплена контрольная функция в процессе формирования и исполнения бюджета, что дает основание говорить о неразрывном соединении государственного контроля с организацией бюджетного цикла.

Процесс контроля на всех стадиях бюджетного цикла заключается в следующем: Бундестаг (федеральное собрание) постоянно следит за исполнением государственного бюджета, дает разрешение на открытие кредитов, принятие обязательств по гарантиям. Правительство следит за необоснованными расходами, сложившимися на стадии законодательного принятия бюджета.

<sup>516</sup> Закон от 11 июля 1985 г. «О Федеральной счетной палате Германии» (Федеральный вестник законов 1. Ст. 1445) // Правовое регулирование государственного финансового контроля в субъектах Российской Федерации. М.: Прометей, 1998. С. 113–121.

<sup>517</sup> [http://www.1000dokumente.de/index.html/index.html?c=dokument\\_de&dokument=0014\\_gru&object=translation&l=ru](http://www.1000dokumente.de/index.html/index.html?c=dokument_de&dokument=0014_gru&object=translation&l=ru) (дата обращения 17.03.2016)

Министерство финансов осуществляет в форме текущего контроля контроль за исполнением бюджета федеральными министерствами, одобряет сверх- и внебюджетные расходы. Следовательно, контроль существует на всех стадиях бюджетного цикла, что, безусловно, востребовано современной практикой бюджетных преобразований в России<sup>518</sup>.

В США бюджетный контроль осуществляет Главное контрольное управление (ГКУ) согласно акту «О бюджете и бухгалтерском учете»<sup>519</sup> (The Budget And Accounting Act), утв. 10.06.1921 г., созданное для решения задач бюджетной политики и контроля за использованием средств бюджета во всех отраслях экономики. Основными задачами ГКУ выступают оценка эффективности реализации правительственных программ и контроль обоснованности использования при этом финансовых ресурсов, а также объективное, своевременное информирование президента и Конгресса США о фактах, которые негативно могут повлиять на финансовую систему и исполнение федерального бюджета. Помимо контрольных функций ГКУ ведет экспертно-аналитическую, исследовательскую, научную деятельность по оценке эффективности предлагаемых Президентом и принимаемых Конгрессом государственных программ<sup>520</sup>.

Таким образом, в США контроль за эффективным и экономным использованием бюджетных средств организуется на всех стадиях бюджетного процесса и «представляет собой объективную и систематическую проверку фактических данных (документов) с целью предоставления независимой оценки работы государственной организации, ее программы, деятельности или функции для того, чтобы обеспечить информацией для улучшения отчетности перед общественностью, а также для облегчения принятия решений сторонами, ответственными за надзор»<sup>521</sup>.

Система государственного финансового контроля Великобритании включает следующие компоненты: контроль высшего контрольного органа; парламентский

<sup>518</sup> Обучение положениям Бюджетного кодекса Российской Федерации в части исполнения бюджета. М.: НП «Центр развития современных образовательных технологий», 2012. 632 с. С. 162–176.

<sup>519</sup> [https://en.wikipedia.org/wiki/Budget\\_and\\_Accounting\\_Act](https://en.wikipedia.org/wiki/Budget_and_Accounting_Act) (дата обращения 17.03.2016 г.).

<sup>520</sup> Селезнев А.З. Контроль финансовых потоков. М.: ИНФРА-М, 2010. 304 с. С. 140–142.

<sup>521</sup> Стандарты аудита государственных организаций / Изданы начальником Главного контрольно-финансового управления США. Июнь 1994 г. С. 13.

контроль; контроль со стороны Казначейства; внутренний аудит и внутренний контроль министерств и ведомств. Кроме того, важную роль в формировании профессиональных стандартов внутреннего контроля, внутреннего аудита и внешнего аудита в общественном секторе играет Центральный орган гармонизации, входящий в структуру Казначейства Великобритании, и негосударственные профессиональные организации и объединения.

Высшим контрольным органом Великобритании является Национальное управление аудита (National Audit Office), возглавляемое Генеральным контролером и аудитором (Comptroller and Auditor General).

Парламентский контроль в Великобритании осуществляют:

- палата общин в процессе ежегодного рассмотрения и утверждения актов «О государственном бюджете» (Finance Act) — регулирует доходную часть бюджета, и «Об ассигнованиях» (Appropriation Act) — регламентирует расходную часть бюджета;

- бюджетный комитет Палаты общин (Committee of Public Accounts), проверяющий отчеты о расходовании государственных средств;

- комиссия по бюджетной отчетности (Public Accounts Commission), утверждающая расходы Национального управления аудита;

- специальные комитеты, создаваемые по решению Парламента;

- Служба омбудсмена<sup>522</sup>.

Казначейство выполняет функции министерства экономики и финансов Великобритании и несет ответственность за разработку и реализацию экономической и финансовой политики страны. Кроме того, в состав Казначейства входит центральный орган по гармонизации финансового контроля Великобритании — Группа по разработке политики и методологии аудита (Audit Policy and Advice Team), осуществляющая методическое обеспечение внутреннего аудита в государственных учреждениях Великобритании и определяющая политику в отношении внутреннего аудита. В министерствах и ведомствах Великобритании осуществляются внутренний аудит и внутренний контроль.

<sup>522</sup> [http://www.fer.ru/rftap/files/RFTAP\\_QCBS\\_1.22\\_Annex\\_4.pdf](http://www.fer.ru/rftap/files/RFTAP_QCBS_1.22_Annex_4.pdf)? (дата обращения 18.03.2016 г.).

Законодательное регулирование финансового контроля Великобритании осуществляется как на уровне Соединенного Королевства, так и на региональном уровне — законодательными актами Англии, Уэльса, Шотландии и Северной Ирландии.

Основы современной системы государственного финансового контроля Великобритании закреплены Национальным конституционным актом «О финансовом контроле» 1983 г.<sup>523</sup> Акт закрепил статус Генерального контролера и аудитора и порядок его назначения, определил статус и функции парламентской Комиссии по бюджетной отчетности и Национального управления аудита.

Национальное управление аудита — высший контрольный орган Великобритании, действующий на основании акта «О финансовом контроле» 1983 г. Организационная структура Управления построена на принципе единоначалия и является строго иерархической.

Управление подотчетно Палате общин, не обладает исполнительными полномочиями и, более того, не вправе обязать проверенное учреждение выполнить свои рекомендации<sup>524</sup>. Результаты проверок докладываются главой Национального управления аудита — Генеральным контролером и аудитором — палате общин Парламента и используются Бюджетным комитетом<sup>525</sup>.

В соответствии с актом «О финансовом контроле» 1983 г. Генеральный контролер и аудитор:

— контролирует перечисление всех доходов, администрируемых министерствами, со счетов Банка Англии на специальный счет Казначейства — Консолидированный фонд<sup>526</sup>;

— санкционирует выделение денежных средств министерствам и ведомствам из Консолидированного фонда. Генеральный контролер и аудитор отдает Банку Англии распоряжение осуществить соответствующие платежи, убедившись, что выделение средств министерству или ведомству предусмотрено законом и что все требования закона в этой связи соблюдены;

<sup>523</sup> National Audit Act 1983. <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1983/44/contents> (дата обращения 18.03.2016 г.).

<sup>524</sup> Погосян Н.Д. Счетная палата Российской Федерации (конституционно-правовой статус): дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1998.

<sup>525</sup> Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. М.: Юриспруденция, 2000. 304 с.

<sup>526</sup> Шепенко Р.А. Правовые основы бюджетного устройства и бюджетного процесса Великобритании. Правоведение. 1999. № 2. С. 107-122.

— осуществляет проверки экономической эффективности административных органов и других учреждений, более половины поступлений которых составляют государственные средства;

— проверяет финансовую отчетность министерств, ведомств, а также различных правительственных и неправительственных публичных организаций (университетов и пр.) с целью соответствия осуществленных расходов установленным парламентскими актами направлениям деятельности и экономической эффективности, целесообразности и обоснованности использования исполнительной властью государственных ресурсов.

Генеральный контролер и аудитор осуществляет в отношении расходования государственных средств исключительно указанные функции и не анализирует, не подвергает сомнению разумность политических целей, поставленных перед проверяемыми им министерствами и ведомствами, учреждениями и организациями.

Перечень неправительственных публичных организаций, подлежащих проверкам Генерального контролера и аудитора, определен в акте Казначейства «О правительственных счетах и ресурсах (аудит публичных организаций)».

Порядок доступа Генерального контролера и аудитора к информации правительственных и неправительственных публичных организаций определяется актом Казначейства «О правительственных счетах и ресурсах (доступ Генерального контролера и аудитора к информации)». Свою деятельность Генеральный контролер и аудитор осуществляет через Национальное управление аудита. Чиновники Управления назначаются Генеральным контролером и аудитором. Он же принимает решения о размере оплаты труда чиновников, устанавливает регламент работы, формирует и представляет на утверждение Комиссии по бюджетной отчетности Палаты общин Парламента проект бюджета Национального управления аудита. Решения о проведении проверок Генеральный контролер и аудитор принимает самостоятельно, но при этом принимает во внимание предложения Бюджетного комитета Палаты общин.

*Таким образом, Национальное управление аудита во главе с Генеральным контролером и аудитором осуществляют:*

— предварительный независимый финансовый контроль за расходованием государственных средств исполнительной властью — в процессе санкционирования выделения денежных средств министерствам и ведомствам;

— последующий независимый финансовый контроль в форме аудита правильности (проверка финансовой отчетности) и аудита эффективности (проверка экономической эффективности, целесообразности и обоснованности использования исполнительной властью государственных ресурсов). Кроме того, Национальное управление аудита во главе с Генеральным контролером и аудитором осуществляет независимый контроль за полнотой и своевременностью перечисления администрируемых министерствами и ведомствами доходов в Консолидированный фонд. Отчет о результатах проведенных аудитов Национальное управление аудита ежегодно направляет в Бюджетный комитет Парламента. После рассмотрения отчета Национального управления аудита Бюджетный комитет составляет свой отчет и представляет его в правительство. Правительство не позднее чем через два месяца после получения отчета готовит ответ на него с указанием мероприятий, необходимых для устранения выявленных недостатков. В последующих отчетах Национальное управление аудита и Бюджетный комитет могут в порядке мониторинга мероприятий по результатам аудита повторно рассмотреть вопрос об устранении правительством выявленных при проведении аудита недостатков.

Парламентский контроль Великобритании осуществляется Палатой общин и ее комиссиями, и комитетами. При рассмотрении и утверждении актов «О финансах» и «Об ассигнованиях» Палата общин осуществляет: проверку смет расходов; наблюдение (мониторинг) в процессе исполнения принятых парламентских актов; контроль за целесообразностью и эффективностью использования государственных средств на основании отчетов Генерального контролера и аудитора.

Парламенты Шотландии, Северной Ирландии, Англии и Уэльса осуществляют региональный парламентский контроль над расходами местных бюджетов<sup>527</sup>. Парламентская комиссия по бюджетной отчетности (Public Accounts

<sup>527</sup> Агапцов С., Петракова С. Организационно-правовые основы парламентского контроля в Великобритании // Финансовый контроль. 2006., № 11 (60). <http://www.law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1275037> (дата обращения 18.03.2016 г.).



Commission) в соответствии с положениями акта «О финансовом контроле» выполняет следующие функции: рассматривает и утверждает бюджет Национального управления аудита; рассматривает отчеты о расходах; назначает внешних аудиторов и рассматривает отчеты, заключения; выступает в качестве заказчика аудитов эффективности деятельности управления аудита и рассматривает отчеты об их результатах. В соответствии с актом «О финансовом контроле» Бюджетный комитет Палаты общин (Committee of Public Accounts) получает и анализирует отчеты Генерального контролера и аудитора по результатам проверок, проведенных Национальным управлением аудита. Цель деятельности Комитета — изучение как лучшего опыта деятельности министерств и ведомств, организаций и учреждений с целью его возможного распространения, так и негативной практики с целью предотвращения ее повторения в будущем в проверяемой и других организациях. Руководитель каждого министерства и ведомства отчитывается перед Бюджетным комитетом Парламента о недостатках, выявленных в ходе аудита, проведенного Национальным управлением аудита, и мерах по их устранению. Комитет не занимается разработкой и оценкой целесообразности государственной экономической и финансовой политики, его деятельность сфокусирована на достижении экономичности, эффективности и результативности государственных расходов. На рис. 5.2 представим существующие формы парламентского финансового контроля, сложившиеся в Великобритании.

|                                 |                                                                                                         |
|---------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Предварительный контроль</b> | Процесс рассмотрения и утверждения парламентом актов «О финансах», «Об ассигнованиях»                   |
| <b>Текущий контроль</b>         | Процесс мониторинга исполнения принятых парламентом актов о государственных финансах                    |
| <b>Последующий контроль</b>     | Осуществляется Бюджетным комитетом на основании результатов проверок Генерального контролера и аудитора |
| <b>Последующий контроль</b>     | Осуществляется омбудсменом по обращениям граждан                                                        |

Рисунок 5.2 — Виды форм парламентского финансового контроля в Великобритании  
 Источник: составлено автором на основе<sup>528</sup>.

<sup>528</sup> Агапцов С., Петракова С. Организационно-правовые основы парламентского контроля в Великобритании // Финансовый контроль. 2006. № 11 (60). <http://www.law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1275037> (дата обращения 18.03.2016 г.).

Последняя форма контроля позволяет гражданам страны непосредственно реализовывать свое право на контроль за эффективным и рациональным использованием финансовых ресурсов общества.

Казначейство Великобритании выполняет роль министерства экономики и финансов и несет ответственность за разработку и реализацию экономической и финансовой политики страны, выполняя следующие функции: подготовка государственного бюджета; контроль за поступлениями в консолидированный фонд (единый счет Казначейства); разработка ежемесячного финансового плана; контроль за выплатами из консолидированного фонда; контроль финансовых активов государства; управление государственным долгом; определение объема, сроков и структуры выпусков государственных ценных бумаг; установление методики учета бюджетных средств; разработка эффективной политики в сфере внутреннего аудита и внутреннего контроля в государственном секторе. Эти функции Казначейство реализует через Центральный орган гармонизации — Группу по разработке политики и методологии аудита (Audit Policy And Advice Team). Группа определяет политику внутреннего аудита в государственном секторе, разрабатывает стандарты внутреннего аудита, кодекс профессиональной этики внутренних аудиторов, публикует примеры лучшей практики, методики оценки качества внутреннего аудита, руководства для комитетов по аудиту и другие методические документы, обязательные для применения органами центрального правительства Великобритании, другими органами государственного управления и организациями.

Государственный контроль в Великобритании построен на всех стадиях бюджетного процесса, что считается наилучшей практикой для совершенствования бюджетного законодательства России.

В Канаде функции внешнего аудита государственных финансов выполняет Управление главного аудитора, созданное еще в 1877 г.<sup>529</sup> В настоящее время его статус как органа, подотчетного Парламенту, определяется Законом о главном

---

<sup>529</sup> Козырин А.Н. Финансовое право и управление публичными финансами в зарубежных странах. М.: ЦППИ, 2009. 182 с. [http://textbook.news/finansovoe-pravo\\_822/upravlenie-generalnogo-auditora-40928.html](http://textbook.news/finansovoe-pravo_822/upravlenie-generalnogo-auditora-40928.html) (дата обращения 19.03.2016 г.).

аудиторе 1977 г.<sup>530</sup> и «руководством по проведению аудита эффективности, руководством по проведению ежегодной проверки исполнения федеральным правительством государственного бюджета Канады, руководством по проведению специальных проверок, что полностью соответствует международным стандартам INTOSAI»<sup>531</sup>. Закон о главном аудиторе устанавливает типы аудита, полномочия генерального аудитора, гарантии независимости аудита и т.д.

Руководство по проведению аудита содержит нормы и стандарты оценки эффективности использования бюджетных средств. Управление Главного аудитора осуществляет свою контрольную деятельность по направлениям, которые обобщены в табл. 5.3.

Таблица 5.3 — Виды проверок, осуществляемых Управлением Главного аудитора Канады

| Виды проверок                                                                          | Объект проверки                                                                                                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ежегодные проверки финансовых отчетов                                                  | Правительство Канады, государственные корпорации, др. организации и учреждения (федеральные, территориальные, канадские и международные) |
| Специальные проверки                                                                   | Государственные корпорации                                                                                                               |
| Аудиты эффективности расходования государственных средств и аналитические исследования | Министерства и ведомства                                                                                                                 |
| Проверки и аналитические исследования                                                  | Государственные программы, мероприятия, осуществляемые министерствами и ведомствами                                                      |

Источник: составлено на основе<sup>532</sup>.

Для совершенствования российской системы государственного контроля имеет значение опыт Управления Главного аудитора Канады по оценке эффективности использования бюджетных средств в части выявляемых фактов нарушений, таких как: недобросовестное ведение счетов; отсутствие отчетности по израсходованным государственным средствам или суммам; не осуществление основных записей в бухгалтерских книгах и журналах; расходование средств без надлежащего учета факторов экономичности и эффективности; отсутствие оценки результативности программ; расходование бюджетных средств без анализа воздействия таких расходов на окружающую среду.

<sup>530</sup> Руководство по проведению аудита эффективности расходования государственных средств Управления Главного аудитора Канады. Оттава, 2002.

<sup>531</sup> <http://refdb.ru/look/1871347.html> (дата обращения 19.03.2016 г.).

<sup>532</sup> Там же.

Таким образом, в Канаде в ходе аудита эффективности проверяется деятельность государственных органов с точки зрения экономичности, эффективности и результативности, а также проводится анализ воздействия на окружающую среду. В США при проведении аудита эффективности акцент делается на оценку эффективности реализации правительственных программ и контроль исполнения финансовых ресурсов, в Великобритании аудит эффективности направлен на проверку экономической эффективности административных органов и других учреждений, финансируемых в основном из государственного бюджета, и экономической эффективности, целесообразности и обоснованности использования исполнительной властью государственных ресурсов.

Проведенное исследование мировой практики показало, что для оценки эффективности деятельности по использованию бюджетных средств применяются три основных метода: анализ индексов (*ratio analysis*)<sup>533</sup>, регрессивный анализ<sup>534</sup>, анализ пакетов данных (*data envelope analysis*)<sup>535</sup>. Очевидно, что указанные методы органично взаимосвязаны, на что доказывают и российские ученые [51].

Практика аудита эффективности в каждой стране различна по причине особенностей законодательного регулирования и имеющихся национальных и исторических традиций.

Например, в Великобритании широкое распространение получила деятельность независимых аудиторских агентств, которые разрабатывают и отслеживают с участием заинтересованных бюджетных организаций индикаторы их деятельности, освещающие аспекты эффективности. Для оценки эффективности предоставляемых услуг в государственном и муниципальном секторах разработана модель, которая в дополнение к измерению эффективности определяет три различных потенциально измеримых аспекта: степень влияния, а именно, какой вклад в общую результативность осуществляет каждый небольшой результат предоставления от-

<sup>533</sup> Заключается в сопоставлении показателей эффективности деятельности организации с показателями предыдущих периодов, а также показателям аналогичных организаций.

<sup>534</sup> Заключается в сопоставлении показателей результатов деятельности с совокупностью факторов, характеризующих привлекаемые ресурсы, и обосновании изменений в результатах деятельности организации с помощью изменений ресурсных факторов.

<sup>535</sup> Заключается в анализе отношения затраты / выпуск для модельной организации.

дельной услуги; удовлетворенность пользователей и управляющего звена менеджеров реализацией подхода, при котором каждая конкретная функция должна быть эффективно делегирована сотрудником — непосредственно ее исполнителем; степень, с помощью которой оценивается перспектива инноваций и дальнейшего развития<sup>536</sup>. Аудиторские агентства ориентируются только на те индикаторы, которые действительно являются полезными для данной организации, которые легко измеримы. Индикаторы должны быть сформированы таким образом, чтобы представлять собой полный набор критериев оценки работы организации. Каждый индикатор в отдельности от остальных в значительной степени уменьшает общую потенциальную ценность, которую несет полный набор индикаторов о результативности и эффективности работы организации.

Часто бывают ситуации, когда необходимо интерпретировать оценку одного индикатора совместно с другими связанными индикаторами, особенно важно учитывать, как организация достигла современного уровня эффективности использования имеющихся ресурсов и результативности поставленных целей. Первичные индикаторы для каждой функции включают индикатор размера затрат, индикатор удовлетворенности качеством предоставления услуг и индекс оценки эффективности методов управления. Это инновационный подход, сложный в использовании, но обеспечивающий эффективное управление развитием и повышением качества предоставления услуг.

Индикаторы оценки деятельности финансовых органов подразделяются на две категории: эффективность и производительность. Эффективность, в свою очередь, включает следующие подкатегории: влияние, удовлетворенность и модернизация. На практике действительно важно делать акцент не только на оценке производительности, так как результаты, полученные в ходе использования индикаторов, имеют более широкую интерпретацию и понимание в контексте финансовых результатов, которые, в свою очередь, оказывают прямое влияние на качество оказываемых услуг. Например, результаты производительности измеряются первичным финансовым индикатором (затраты на финансовую деятельность по отношению ко всем организационным

---

<sup>536</sup> Обучение положениям Бюджетного кодекса Российской Федерации в части исполнения бюджета. С. 376–378.

издержкам), который должен иметь интерпретацию результатов на основе измеренного первичного финансового индикатора (количество дней, прошедших с момента опубликования финансовой отчетности) и индекса удовлетворенности. Финансовые индикаторы в Великобритании создаются во взаимосвязи с существующими индикаторами результативности в рамках финансовой управленческой отчетности, которая была организована Министерством финансов для измерения эффективности центральных правительственных органов. Так, финансовые индикаторы определяют результативность использования бюджетных средств на основе ежегодных финансовых отчетов, они показывают взаимосвязь между бюджетом организации и непосредственным результатом<sup>537</sup>. Положительный опыт Великобритании заключается в разработке индикаторов результатов, стандартов объема и качества государственных услуг и отражении разработанных стандартов в законодательстве страны. В странах, где практикуется бюджетирование, ориентированное на результат, аудит эффективности направлен на анализ и оценку эффективности деятельности хозяйствующих субъектов при достижении запланированного конечного результата. В частности, в Нидерландах аудит эффективности предполагает проверку качества систем и процедур управления организаций, оценку качества отчетности организаций о результатах их работы, а также оценку экономичности, результативности деятельности организации. Наличие качественных и количественных показателей позволяет определить степень их достижения и оценить экономичность использования бюджетных средств<sup>538</sup>.

В Австралии Национальным аудиторским органом также проверяются результаты деятельности на предмет общей и технической эффективности.

А вот в Эстонии показатели эффективности напрямую зависят от политической сферы, поэтому система показателей эффективности является фрагментарной и не встроена в систему государственной политики.

Приведем примеры стран, в которых измерение эффективности определено уже на стадии планирования бюджета и отражает как количественные, так и качественные показатели (табл. 5.4).

<sup>537</sup> Обучение положениям Бюджетного кодекса Российской Федерации в части исполнения бюджета. С. 378–383.

<sup>538</sup> Селезнев А.З. Указ. соч. С. 154–155.

Таблица 5.4 — Примеры общенациональных документов, отражающих показатели эффективности

| Страны               | Общенациональные документы определяющие показатели эффективности как на национальном уровне, так и в государственном секторе                |
|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Болгария             | Программа Правительства                                                                                                                     |
| Тунис                | Национальный план действий по развитию открытого правительства                                                                              |
| Китай                | Пятилетний план Национального экономического и социального развития                                                                         |
| Республика Суринам   | Многолетний План развития                                                                                                                   |
| Корея                | Документ «100 Национальных программ»                                                                                                        |
| Королевство Камбоджа | Национальный стратегический план развития                                                                                                   |
| Россия               | Концепция долгосрочного социально-экономического развития                                                                                   |
| Королевство Бахрейн  | «Видение экономики Бахрейна»                                                                                                                |
| Литва                | Долгосрочная государственная стратегия развития                                                                                             |
| Норвегия             | Национальный бюджет                                                                                                                         |
| Республика Мальта    | Годовой бюджет                                                                                                                              |
| Сент-Люсия           | Смета расходов на один финансовый год                                                                                                       |
| Словения             | Экономическая стратегия развития, Национальная программа развития, Концепция социально-экономической реформы, План Государственного бюджета |
| Великобритания       | Комплексный обзор расходов                                                                                                                  |

Источник: составлено на основе<sup>539</sup>.

Обобщая результаты проведенного исследования, можно заключить, что рассмотренные модели мировой практики контроля за расходованием бюджетных средств и методы оценки эффективности использования бюджетных средств, показатели эффективности могут послужить теоретической основой для разработки методических и прикладных аспектов повышения эффективности использования бюджетных средств в российской системе контроля.

## 5.2. Предложения по развитию российских стандартов контроля эффективности использования бюджетных средств

Исследование вопроса совершенствования методического обеспечения бюджетного контроля считается одним из наиболее важных и необходимых, поскольку он оказывает первостепенное значение на качество осуществления контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, а также на результативность системы контроля в целом. При этом наиболее дискуссионной темой считается проблема развития стандартизации контроля. Согласно ст. 2 Федерального закона «О стандартизации в Российской Федерации»<sup>540</sup> «стандартизация — это деятельность по раз-

<sup>539</sup> <http://audit.gov.ru/.../mezhdunarodnogo%20opyta%20v%20sfere%20razrabot> (дата обращения 04.04.2016 г.).

<sup>540</sup> Федеральный закон от 29.06.2015 г. № 162-ФЗ «О стандартизации в Российской Федерации».

работке (ведению), утверждению, изменению (актуализации), отмене, опубликованию и применению документов по стандартизации...; *документ по стандартизации* — это документ, в котором для добровольного и многократного применения устанавливаются общие характеристики объекта стандартизации, а также правила и общие принципы в отношении объекта стандартизации...»

Федеральный закон «О техническом регулировании»<sup>541</sup> активизировал разработку национальных стандартов и определил, что они должны быть составлены на основе международных стандартов полностью или частично. Стандарты призваны регламентировать порядок проведения контрольных процедур и требований к ним, определять методическое обеспечение деятельности государственного контроля (аудита).

Отметим, что практика применения системы стандартов государственного контроля (аудита) в Счетной палате РФ уже сложилась и в настоящее время продолжает совершенствоваться на основе профессиональных стандартов ИНТОСАИ.

Статья 35 Федерального закона «О Счетной палате Российской Федерации»<sup>542</sup> устанавливает, что высший орган финансового контроля (аудита) «самостоятельно разрабатывает и утверждает стандарты — внутренние нормативные документы, определяющие характеристики, правила и процедуры планирования, организации и осуществления различных видов деятельности. В Счетной палате действуют стандарты двух видов: стандарты организации деятельности и стандарты внешнего государственного аудита (контроля). Стандарты организации деятельности определяют характеристики, правила и процедуры организации и осуществления методологического обеспечения, планирования работы, подготовки отчетов, взаимодействия с другими контрольными органами и иных видов внутренней деятельности. Стандарты внешнего государственного аудита (контроля) определяют общие требования, характеристики, правила и процедуры осуществления контрольной и экспертно-аналитической деятельности».

<sup>541</sup> Федеральный закон от 27.12.2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании».

<sup>542</sup> Федеральный закон от 05.04.2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации».



Представим на рис. 5.3 модель построения стандартов высшего органа финансового контроля (аудита) Российской Федерации.

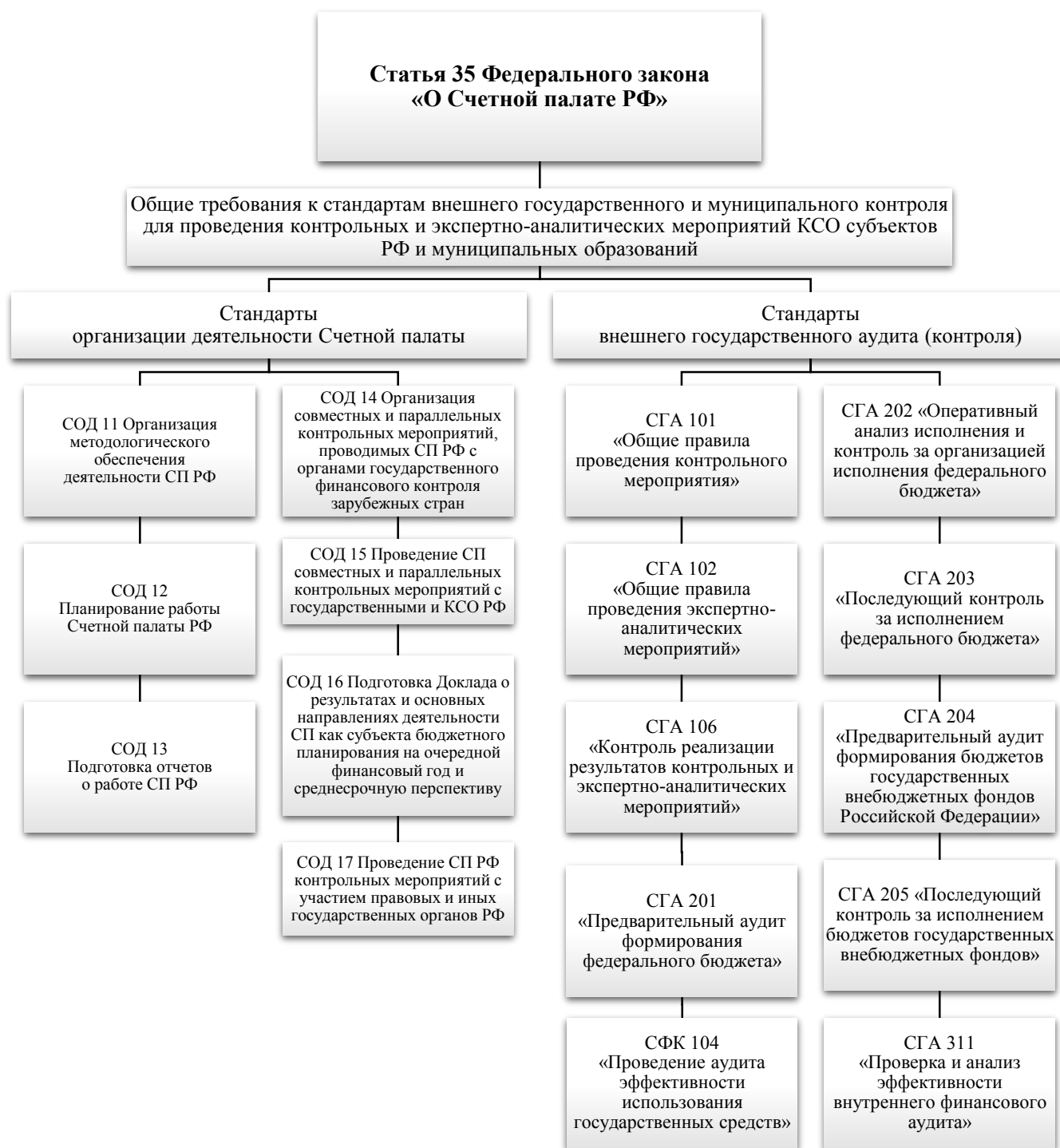


Рисунок 5.3 — Структура стандартов высшего органа финансового контроля (аудита) РФ

Источник: составлено автором на основе<sup>543</sup>.

<sup>543</sup> [http://audit.gov.ru/about/document/standards.php?clear\\_cache=Y](http://audit.gov.ru/about/document/standards.php?clear_cache=Y) (дата обращения 06.04.2016 г.).

Анализ структуры стандартов ВОФК показал, что основу их формирования составляют Федеральный закон «О Счетной палате РФ» и Общие требования к стандартам внешнего государственного и контроля для проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий контрольно-счетными органами.<sup>544</sup>

Стандарты разделены на две группы: организационные и регулирующие контрольную и экспертно-аналитическую деятельность. Если рассматривать их в сравнении с международными стандартами высших органов финансового контроля в целях заимствования лучшей практики, то стандарты ИНТОСАИ разработаны более детализированно, логично, последовательно, системно, формируют при этом методическую базу контрольной деятельности.

Отметим, что практически все позиции, изложенные в Лимской декларации руководящих принципов контроля<sup>545</sup>, нашли отражение в нормативно-правовых документах. Прежде всего в Федеральном законе «О Счетной палате»<sup>546</sup>, Бюджетном кодексе РФ<sup>547</sup> и ряда других ведомственных актов. Отметим, что практически все позиции, изложенные в Лимской декларации руководящих принципов контроля<sup>548</sup>, нашли отражение в нормативно-правовых документах, и прежде всего в Федеральном законе «О Счетной палате»<sup>549</sup>, Бюджетном кодексе РФ<sup>550</sup> и ряде ведомственных актов.

Второй и третий уровни стандартов ИНТОСАИ определяют необходимые условия функционирования органов контроля и создают основу для разработки практических стандартов контроля, определяя при этом основные принципы и особенности осуществления всех видов аудита в государственном секторе: финансовый, аудит эффективности, аудит соответствия. В российской структуре стандартов контроля к подобному уровню можно отнести Общие требования к стандартам внешнего государственного контроля, определяющие правила формирования, тре-

<sup>544</sup> Общие требования к стандартам внешнего государственного и муниципального контроля для проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утв. Коллегией Счетной палаты РФ (протокол от 17 октября 2014 г. № 47К (993)).

<sup>545</sup> Лимская декларация руководящих принципов контроля.

<sup>546</sup> Федеральный закон от 05.04.2013 г. № 41-ФЗ.

<sup>547</sup> Бюджетный кодекс РФ от 31.07.98 г. № 145-ФЗ.

<sup>548</sup> Лимская декларация руководящих принципов контроля.

<sup>549</sup> Федеральный закон от 05.04.2013 г. № 41-ФЗ.

<sup>550</sup> БК РФ.

бования к структуре, содержание, классификацию стандартов. В отличие от международных стандартов Высших органов финансового контроля, Общие требования не раскрывают особенности проведения всех видов аудита. Схематично на рис. 5.4 представлена содержательная часть общих требований к стандартам внешнего государственного контроля (аудита).

|                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Содержание стандарта                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Стандарты ИНТОСАИ; отечественные и зарубежные научные и практические разработки</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Применение стандартов призвано обеспечить | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Соблюдение основных принципов финансового контроля; применение унифицированных требований к подготовке, проведению контрольных и экспертно-аналитических мероприятий и оформлению их результатов, повышению качества контрольной и экспертно-аналитической деятельности; рациональная технология и организация проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий; снижение рисков контроля; повышению профессионализма сотрудников КСО и соблюдению этических норм; укрепление независимого статуса и общественного престижа контрольно-счетного органа; внедрение в практику КСО научных достижений и новых технологий</li> </ul> |
| Структура стандартов                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Титульный лист; содержание; общие положения; основная часть; приложения</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Стандарты должны устанавливать правила    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Планирования, организации, проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий; оформления результатов; экспертизы государственных программ; обеспечения контроля качества контрольной деятельности</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Требования                                | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Целесообразности, четкости и ясности, логической стройности, полноты (существенности), преемственности и непротиворечивости, подконтрольности выполнения, единства терминологической базы</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Группы                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Общие, специализированные</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |

Рисунок 5.4 — Общие требования к стандартам внешнего государственного контроля (аудита)  
 Источник: составлено автором на основе<sup>551</sup>.

Четвертый уровень стандартов ИНТОСАИ формирует оперативные руководства по проведению аудита: финансового, эффективности, соответствия, международных организаций, экологическому, приватизации, ИТ-аудиту, государственного долга и т.д.

*В российских стандартах к такому уровню можно отнести:*

— стандарты организации деятельности (СОД 1–100), раскрывающие правила и процедуры деятельности Счетной палаты (методологическое обеспечение деятельности, планирование работы, составление отчетов, докладов, проведение контрольных мероприятий с органами контроля зарубежных стран и т.д.);

<sup>551</sup> Общие требования к стандартам внешнего государственного и муниципального контроля для проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

— стандарты государственного аудита (СГА 101–400), которые определяют общие правила проведения контрольно-ревизионной и экспертно-аналитической деятельности.

Отметим, что анализируемые стандарты не только раскрывают особенности проведения контрольных мероприятий, но и учитывают особенности организации деятельности контрольно-счетного органа (КСО), что признается положительным моментом в унификации процесса работы контрольного органа. Стандарты государственного аудита подразделены по времени проведения контрольного мероприятия: предварительный и последующий аудит, но при этом отсутствует процедура деления стандартов по видам проводимого аудита.

Так, стандарт государственного аудита 201 «Предварительный аудит формирования федерального бюджета» построен на аудите соответствия и аудите эффективности. СГА 203 «Последующий контроль за исполнением федерального бюджета» — на финансовом аудите и аудите эффективности. СГА 202 «Оперативный анализ исполнения и контроль за организацией исполнения федерального бюджета» — на финансовом аудите, аудите соответствия и аудите эффективности. Стандарт финансового контроля «Проведение аудита эффективности использования государственных средств»<sup>552</sup> в настоящее время пересматривается в соответствии с разработанными критериями и методикой оценки эффективности бюджетных расходов с учетом особенностей, определенных видом расходов<sup>553</sup>.

Отметим, поскольку КСО субъектов Российской Федерации и муниципальных образований самостоятельно разрабатывают и утверждают в установленном порядке стандарты для территориальных органов, и появляются несогласованность стандарта по количеству и содержанию. Например, Контрольно-счетная палата Клинского муниципального района подготовила стандарт «Проведение аудита в сфере закупок» на основе методических рекомендаций по проведению аудита в сфере закупок<sup>554</sup>, утвержденных Коллегией Счетной палаты РФ и ряда нормативно-

---

<sup>552</sup> СФК 104.

<sup>553</sup> <http://www.arhcity.ru/data/488/proektkriterii.pdf> (дата обращения 11.04.2016 г.).

<sup>554</sup> Методические рекомендации по проведению аудита в сфере закупок, утв. Коллегией Счетной палаты РФ (протокол от 21.03.2014 г. № 15К (961)).

правовых актов<sup>555</sup>. Контрольно-счетная палата Волгограда разработала и утвердила стандарт финансового контроля «Проведение контроля оперативных показателей в экономической, бюджетно-финансовой и социальной сферах Волгограда» на основе СГА 202 «Оперативный контроль исполнения федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов»<sup>556</sup>.

Контрольно-счетная палата Краснодарского края применяет в своей работе Стандарт внешнего государственного финансового контроля СФК КСП-3.05 «Проверка ФХД ГУП Краснодарского края», разработанный на основании СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия» в развитие Стандартов внешнего государственного финансового контроля Контрольно-счетной палаты Краснодарского края. Таким образом, можно привести много примеров, но очевидно одно: стройности, системности в разработке стандартов нет. Отметим, что особенностью построения стандартов внешнего государственного контроля признается их взаимосвязь с бюджетным процессом (рис. 5.5), что является положительным фактором при разработке стандартов внешнего государственного аудита.

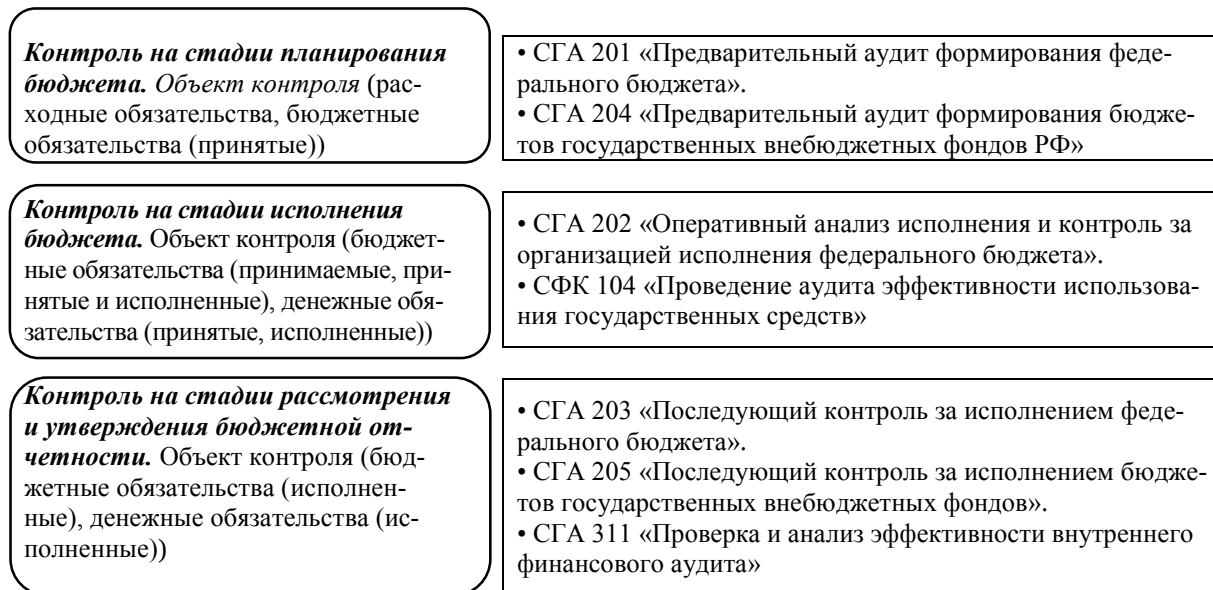


Рисунок 5.5 — Построение стандартов внешнего государственного контроля на основе бюджетного процесса

Источник: составлено автором.

<sup>555</sup> Ст. 11 Федерального закона от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований»; ст. 98 Федерального закона от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд».

<sup>556</sup> «СГА 202. Оперативный анализ исполнения и контроль за организацией исполнения федерального бюджета», утв. Коллегией Счетной палаты РФ, протокол от 25.12.2013 г. № 55К (946).

В стандартах ИНТОСАИ положительным моментом считается включение в общую методологическую базу стандартов внутреннего контроля и бухгалтерского учета в общественном секторе, что подчеркивает взаимосвязь между регламентами деятельности различных субъектов контроля.

Таким образом, методологическое обеспечение российских стандартов внешнего государственного контроля требует развития в части разработки стандартов по направлениям и видам аудита по образцу международного опыта.

Так, по мнению А.А. Саттаровой, Э.Ф. Ямалетдиновой, «многообразие видов аудита, нельзя считать самостоятельными видами аудита, поскольку они касаются лишь отдельных конкретных сфер использования государственных ресурсов. В этой связи необходимо ориентироваться на основные виды аудита, получившие свое нормативное закрепление, это: аудит эффективности, финансовый и стратегический аудит»<sup>557</sup>. Отметим, что аудит эффективности направлен на определение эффективности использования бюджетных средств. Финансовый аудит применяется в целях документальных проверок достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, постановки бухгалтерского учета, проверки всех объектов бухгалтерского наблюдения. Стратегический аудит применяется для оценки реализуемых государственных программ в целях повышения эффективности использования ресурсов путем сравнительного анализа затраченных средств и полученного от их использования результата.

В целом соглашаясь с вышеупомянутым тезисом, хотелось бы отметить, что в российских стандартах отсутствует нормативное закрепление основных видов аудита, нет логической стройности построения стандартов, отсутствует единый подход к порядку системы формирования стандартов, нет единства терминологической базы, поэтому предлагается схема разработки стандартов на основе уже сложившейся системы утвержденных стандартов. В табл. 5.5 представлены приоритетные направления государственного контроля (аудита) в виде разработки методических рекомендаций в развитие утвержденных стандартов.

---

<sup>557</sup> Саттарова А.А., Ямалетдинова Э.Ф. Виды аудита в системе государственного финансового контроля. <http://отрасли-права.pf/article/10263> (дата обращения 10.04.2016 г.).

Таблица 5.5 — Разработка стандартов (положений) методического характера в развитие утвержденных внешних стандартов государственного контроля (аудита)

| Общие (действующие) стандарты                                                                      | Примеры стандартов (положений) методического характера                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия»                                        | Методические рекомендации по квалификации типовых нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| СГА 102 «Общие правила проведения экспертно-аналитических мероприятий»                             | Методические рекомендации по проверке годового отчета об исполнении федерального бюджета и отчетности главных администраторов доходов.<br>Методические рекомендации по проведению финансово-экономической экспертизы государственных программ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| СГА 106 «Контроль реализации результатов контрольных и экспертно-аналитических мероприятий»        | Методические рекомендации по анализу и систематизации нарушений и недостатков в бюджетном процессе                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| СГА 201 «Предварительный аудит формирования федерального бюджета»                                  | Методические рекомендации по проведению внешнего аудита проекта федерального бюджета                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| СГА 202 «Оперативный анализ исполнения и контроль за организацией исполнения федерального бюджета» | Проведение контроля оперативных показателей в экономической, бюджетно-финансовой и социальной сферах.<br>Методические рекомендации по выявлению коррупционных рисков                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| СГА 203 «Последующий контроль за исполнением федерального бюджета»                                 | Методические рекомендации по проведению контрактного аудита.<br>Методические рекомендации по организации и проведению выездных контрольных мероприятий на объектах капитального строительства.<br>Методические рекомендации по проведению проверок в коммерческих организациях, получающих бюджетные средства.<br>Методические рекомендации по проверке доходности государственной собственности, владения, пользования и распоряжения собственностью                                                                                                                             |
| СГА 204 «Предварительный аудит формирования бюджетов государственных внебюджетных фондов РФ»       | Методические рекомендации по проведению внешнего аудита проекта бюджета государственных внебюджетных фондов                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| СГА 205 «Последующий контроль за исполнением бюджетов государственных внебюджетных фондов»         | Требования к проведению проверки отчета об исполнении бюджета государственных внебюджетных фондов                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| СГА 311 «Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита»                           | Методические рекомендации по организации оценки системы внутреннего финансового контроля и аудита ГМУ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <i>Руководство по аудиту эффективности</i>                                                         | Проверка правомерности предоставления и эффективности использования субсидий из бюджета на реализацию мероприятий государственных программ.<br>Методические рекомендации по оценке правомерности и эффективности предоставления и использования субсидий на выполнение государственного задания.<br>Методические рекомендации по аудиту эффективности использования бюджетных средств ЖКХ.<br>Методические рекомендации по аудиту эффективности использования бюджетных средств инвестиционной и инновационной деятельности.<br>Аудит законности и эффективности деятельности ГМУ |
| <i>Руководство по финансовому аудиту</i>                                                           | Проверка финансово-хозяйственной деятельности ГУП <sup>558</sup> .<br>Методические рекомендации по проверке расходования средств по источникам финансового обеспечения ГУП.<br>Методические рекомендации по проверке финансово-хозяйственной деятельности ГМУ.<br>Проведение проверки финансово-хозяйственной деятельности и эффективности использования государственного имущества.                                                                                                                                                                                              |
| <i>Руководство по стратегическому аудиту</i>                                                       | Методические рекомендации по выявлению коррупционных фактов деятельности органов исполнительной власти и должностных лиц.<br>Проверка исполнения государственных программ.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

Источник: составлено автором.

<sup>558</sup> ГУП — государственное унитарное предприятие.

Отметим, что многие методические рекомендации уже приняты и действуют в работе контрольно-счетных органов.

Например, «Классификатор нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля)»<sup>559</sup> одобрен Коллегией Счетной палаты РФ. Классификатор группирует виды нарушений в зависимости от этапов бюджетного процесса, видов операций, субъектов правонарушений, а вот группа нарушений «Неэффективное использование бюджетных средств (имущества)» не разработана по причине абстрактного определения законодателем принципа эффективности.

По мнению В.В. Литвинцева, при разработке классификатора «были исключены подразделы, связанные с классификацией случаев неэффективного использования государственных (муниципальных) средств, а также та часть классификатора, которая описывала возможные последствия тех или иных нарушений и недостатков (неэффективных действий). От систематизации недостатков, а также последствий нарушений и недостатков на первом этапе работы отказались в связи с объемностью и сложностью задачи, а также временными ограничениями на ее решение»<sup>560</sup>. Отсюда вытекает, что работа над классификатором нарушений продолжается и требует изменения. Вследствие этого, приведем типовые виды нарушений по группе «Неэффективное использование бюджетных средств (имущества)», согласно сложившейся контрольной практике (табл. 5.6).

Таблица 5.6 — Классификатор нарушений по группе «Неэффективное использование бюджетных средств»

| Наименование видов нарушений                                                                           | Примеры нарушений                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Последствия                                 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|
| Нарушения в сфере закупок                                                                              | Отсутствует контроль над выполнением условий контрактов и договоров, в результате чего не выполнены в установленный срок работы по капитальному ремонту объекта, штрафные санкции исполнителям работ не предъявлены                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Недопоступление средств в бюджетную систему |
| Расходование бюджетных средств с превышением необходимого объема средств, но с достигнутым результатом | Отсутствие контроля со стороны учредителя за качественным выполнением работ на разработку проектно-сметной документации на строительство объекта, предусмотренных государственным контрактом привело к дополнительным расходам на подготовку и корректировку проектно-сметной документации. При использовании субсидии на организацию горячего питания детей, обучающихся в общеобразовательных учреждениях, предоставленной из бюджета, расходы на питание производились без учета фактического посещения детьми учебных занятий. | Излишние расходы бюджетных средств          |

<sup>559</sup> Классификатор нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля), одобрен Коллегией Счетной палаты Российской Федерации 18.12.2014 г.

<sup>560</sup> [http://www.ksp.mos.ru/common/.../Litvintsev\\_V\\_V\\_Statya\\_Klassifikator.docx](http://www.ksp.mos.ru/common/.../Litvintsev_V_V_Statya_Klassifikator.docx) (дата обращения 13.04.2016 г.).



| Наименование видов нарушений                                                                                                                                                   | Примеры нарушений                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Последствия                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                | Оплата разработки проектной документации на строительство без предоставления положительного заключения государственной экспертизы, при этом получение положительного заключения государственной экспертизы невозможно в виду отсутствия законодательной базы.<br>Оплата работ по изготовлению кадастрового паспорта на земельный участок для строительства без оформления подрядной организацией документов, предусмотренных условиями заключенного государственного контракта                                |                                              |
| Расходование бюджетных средств без достигнутого результата                                                                                                                     | Предоставление субсидии на реализацию государственной программы не привело к получению запланированного результата из-за невыполнения индивидуальных целевых индикаторов                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Безрезультатные расходы бюджетных средств    |
| Перечисление денежных средств (авансов) контрагентам с существующей в учете дебиторской непогашенной задолженности. Необоснованное (неэффективное) авансирование работ и услуг | Перечисление авансовых платежей в ПФ РФ привело к образованию необоснованной дебиторской задолженности.<br>Не принято должных мер по завершению строительства здания. Монтажные работы по указанному объекту подрядчиком не выполнялись, вследствие чего образовалась дебиторская задолженность                                                                                                                                                                                                               | Безрезультатное отвлечение бюджетных средств |
| Приобретение оборудования или выполнение работ (услуг), необходимость в которых отсутствовала                                                                                  | Приобретены основные средства, которые не использовались по прямому назначению, т.е. необходимость в оперативном приобретении отсутствовала.<br>За счет субсидии на бюджетные инвестиции оплачены работы, не предусмотренные в проектно-сметной документации.<br>В рамках реализации целевой программы дополнительно оплачено проведение государственной экспертизы, которая должна быть получена при разработке проектной документации.<br>Приобретенное оборудование не используется по целевому назначению | Излишние расходы бюджетных средств           |
| Превышение нормативных затрат на оказание государственной услуги                                                                                                               | Включение в состав нормативных затрат содержания иного движимого имущества или содержание имущества, приобретенного за счет иного источника финансового обеспечения                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Излишние расходы бюджетных средств           |

Источник: составлено автором.

Конечно, классификатор нарушений, может быть дополнен, изменен с учетом нарабатываемой правоприменительной практики, изменением законодательства. Анализ нормативно-законодательной базы системы бюджетного контроля РФ и отдельных регионов, а также отчетов контрольно-счетных органов позволил обобщить и выделить основные группы нарушений и недостатков и предложить новый классификатор, включающий: нарушения в сфере закупок; нарушения в финансово-бюджетной сфере (нарушения, предусматривающие применение мер бюджетного принуждения и административных мер принуждения; нарушения, предусматривающие административные меры принуждения; прочие нарушения и недостатки). Принцип эффективности использования бюджетных средств должен входить в структуру основополагающих нарушений (рис. 5.6).



Рисунок 5.6 — Предлагаемая структура классификатора нарушений и недостатков

*Источник:* составлено автором.

На основе проведенного исследования основ внешнего контроля разработана концепция организации внешнего контроля за эффективностью использования бюджетных средств ГМУ в соответствии с положениями Программы повышения эффективности управления общественными финансами <sup>561</sup>, с учетом стандартов Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТО-САИ), а также зарубежного опыта построения системы контроля, и предназначена для обеспечения формирования эффективной целостной системы контроля за использованием бюджетных средств казенными, бюджетными и автономными учреждениями (*Приложение О*).

Отметим, что проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита регламентирована СГА 311 «Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита»<sup>562</sup> и письмом Минфина России «О направлении Методики внешней оценки качества внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита»<sup>563</sup>.

Указанные нормативно-правовые акты предназначены для методологической поддержки органов внешнего контроля по анализу осуществления ГРБС, ГАБС, РБС внутреннего финансового контроля и аудита. Предложенный вариант стандартизации внешнего государственного аудита (контроля) потребует соответствующей корректировки нормативно-правовой базы, а именно: утверждения специального нормативно-правового акта о стандартизации; разработки и утверждения положений методического характера.

В связи с этим представляет интерес разработка положения по организации системы внутреннего финансового контроля ГМУ в условиях взаимодействия внутреннего контроля с системой внешнего государственного финансового контроля (аудита), что будет способствовать росту эффективности использования бюджетных средств, обеспечению условий противодействия коррупции.

---

<sup>561</sup> Распоряжение Правительства РФ от 30.12.2013 г. № 2593-р «Об утверждении Программы повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года».

<sup>562</sup> СГА 311. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). «Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита», утв. Коллегией Счетной палаты РФ, протокол от 10.07.2015 г. № 32К (1043).

<sup>563</sup> Письмо Минфина России от 29.12.2015 г. № 02-11-05/77284 «О направлении Методики внешней оценки качества внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита».

### 5.3. Концептуальный подход к разработке системы внутреннего контроля эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений

Структура организации финансового контроля в секторе государственного управления позволяет классифицировать бюджетный контроль на внутренний и внешний, на контроль со стороны учредителей и контролирующих органов.

Рассмотрим структурные особенности организации финансового контроля в секторе государственного управления (рис. 5.7).

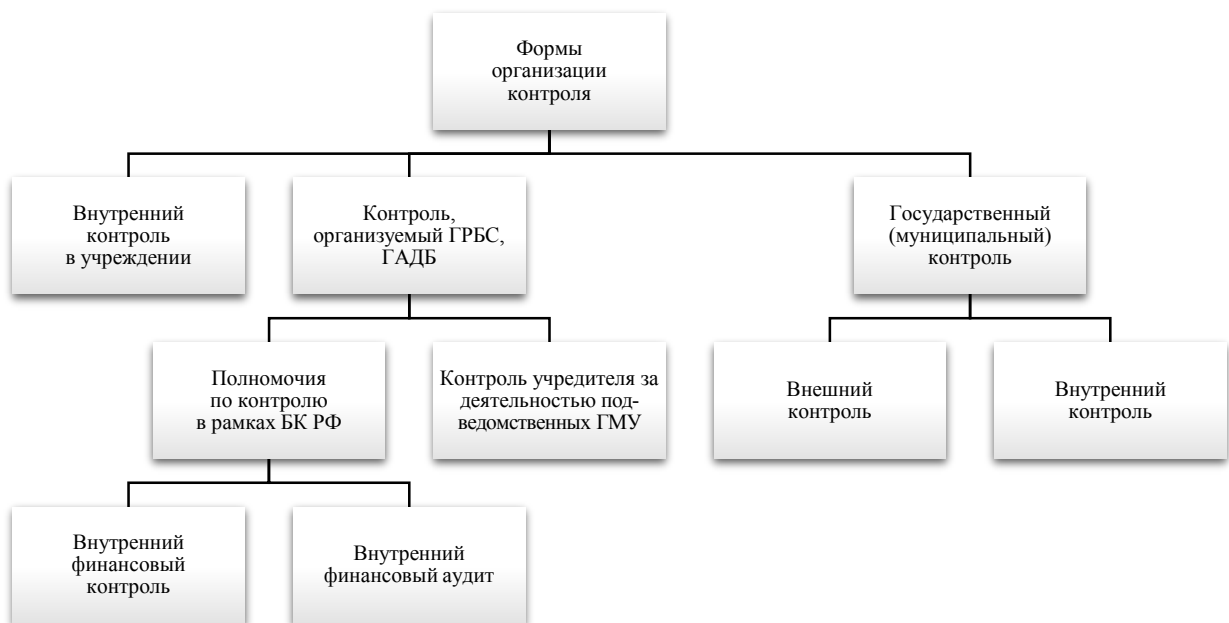


Рис. 5.7 — Структура организации финансового контроля в секторе государственного управления

Источник: составлено автором.

Отметим, что согласно бюджетному законодательству «главный распорядитель (распорядитель) бюджетных средств осуществляет внутренний финансовый контроль, направленный на: соблюдение установленных в соответствии с бюджетным законодательством РФ, иными нормативными правовыми актами, регулируемыми бюджетные правоотношения, внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета по расходам, включая расходы на закупку товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета этим главным распорядителем бюджетных средств и подведомственными ему распорядителями и получателями

бюджетных средств; подготовку и организацию мер по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств»<sup>564</sup>. Вместе с тем, главные распорядители бюджетных средств осуществляют финансовый аудит<sup>565</sup> для оценки системы внутреннего контроля и разработки предложений по повышению его эффективности.

Таким образом, организацию и функционирование органа внутреннего контроля участника бюджетного процесса, осуществление им проверки использования бюджетных средств можно рассматривать как исполнение государственных функций — контрольной и надзорной. И это свидетельствует о том, что цели и задачи внешнего и внутреннего финансового контроля во многом совпадают, а их взаимодействие способствует эффективности использования бюджетных средств.

Согласно международным стандартам INTOSAI высший орган внешнего государственного аудита обязан играть важную роль во внедрении и развитии внутреннего контроля в государственном секторе. Если внутренний контроль не организован, высший орган финансового контроля (аудита) должен оказывать ему существенную методологическую поддержку.

Внутренний контроль может быть полезен при определении характера, графика и масштабов процедур внешнего контроля. Содержание, масштабы и сроки процедур внешнего аудита могут быть заметно изменены, если внешний аудитор сочтет возможным доверять работе внутренних контролеров (аудиторов), что позволит сократить трудовые и временные затраты при проведении проверок.

При этом каждая сторона сконцентрирует усилия на выполнении своих собственных обязанностей, а не на дублировании работы друг друга. Оба эти направления контроля при условии органичного взаимодействия позволяют государству не только контролировать целевой характер расходов, но и эффективно управлять ими, избавляясь от неэффективных затрат<sup>566</sup>.

---

<sup>564</sup> Ст. 160.2-1 БК РФ.

<sup>565</sup> Приказ Минфина России от 30.12.2016 № 822 «Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита».

<sup>566</sup> Государственный научно-исследовательский институт системного анализа Счетной палаты РФ. Аудит эффективности. Оценка уровня и эффективности систем внутреннего финансового контроля главных распорядителей бюджетных средств: Научно-метод. пособие (Серия «Государственный аудит. Противодействие коррупции»). М.: НИИ СП, 2012. 93 с. [minfin.sakha.gov.ru/.../Пособие%20по%20оценке%20системы%20вн](http://minfin.sakha.gov.ru/.../Пособие%20по%20оценке%20системы%20вн)

Финансовый контроль за деятельностью ГМУ осуществляется учредителями данных учреждений на основании ст. 160.2-1 БК РФ, приказа Минфина России от 07.09.2016 г. № 356 «Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля». При этом в письме Минфина РФ от 20.08.2012 г. № 02-07-10/3259 отмечено, что «учитывая реализацию механизмов по финансовому обеспечению деятельности учреждений посредством предоставления субсидий, акцент при проведении учредителем контрольных мероприятий смещается в сторону контроля достоверности, полноты и точности бухгалтерской отчетности»<sup>567</sup>.

Учредитель проводит мероприятия внутреннего финансового контроля в части определенных бюджетных процедур с целью выявления бюджетных рисков. Бюджетной процедурой в процессе внутреннего финансового контроля ГМУ считается формирование и исполнение государственного (муниципального) задания.

*Основными задачами внутреннего финансового контроля со стороны учредителя являются:*

- определение бюджетных рисков по «несоблюдению принципа эффективности использования бюджетных средств; несоблюдению законодательства о противодействии коррупции в ходе выполнения внутренних бюджетных процедур»<sup>568</sup>;
- выявление недостатков в сфере бюджетных правоотношений;
- принятие и реализация решений по результатам внутреннего финансового контроля с целью повышения экономности и результативности использования бюджетных средств.

Что касается ГМУ, то необходимость организации системы внутреннего контроля предусмотрена п. 6 Инструкции № 157н<sup>569</sup>, где прописано, что учреждение обязано утвердить приказом порядок организации внутреннего (предварительного, последующего) контроля.

<sup>567</sup> Письмо Минфина РФ от 20 августа 2012 г. № 02-07-10/3259 «О включении в планы контрольной деятельности подведомственных федеральных бюджетных учреждений в части контроля за финансово-хозяйственной деятельностью».

<sup>568</sup> Приказ Минфина России от 07.09.2016 г. № 356 «Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля».

<sup>569</sup> Инструкция, утв. Приказом Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н.

В Рекомендациях по стандартам внутреннего контроля в государственном секторе (Руководство ИНТОСАИ 9100) определено, что «внутренний контроль — комплексный процесс, реализуемый руководством и персоналом организации, предназначенный для сокращения рисков, а также обеспечения надлежащих гарантий того, что в ходе реализации задач этой организации будут достигаться следующие общие цели: ведение деятельности упорядоченным, этичным, экономичным, эффективным и результативным образом; исполнение обязательств подотчетности; соблюдение законодательства и инструкций; защита ресурсов от утраты, нецелевого использования и повреждения»<sup>570</sup>.

Комитет организаций — спонсоров Комиссии Тредвея (COSO) разработал общую модель внутреннего контроля и определяет ее «как процесс, осуществляемый советом директоров, менеджментом и остальным персоналом компании, предназначенный для обеспечения «разумной уверенности» касательно достижения целей в следующих категориях: эффективность и продуктивность операций, надежность финансовой отчетности, соблюдение законов и правил»<sup>571</sup>.

Стандарты аудиторской деятельности<sup>572</sup> определяют систему внутреннего контроля как «совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Таким образом, *внутренний контроль государственного (муниципального) учреждения* представляет собой деятельность, осуществляемую руководством, подразделениями и сотрудниками учреждения и направленную на достижение следующих целей: эффективности, экономичности и результативности использования бюджетных средств; достоверности, объективности, полноты и своевременности формирования и представления бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности

<sup>570</sup> <http://www.slideshare.net/Ochiro/intosai-gov-9100> (дата обращения 22.04.2016 г.).

<sup>571</sup> <http://www.complianceofficer.ru/COSO.php> (дата обращения 22.04.2016 г.).

<sup>572</sup> Постановление Правительства РФ от 04.07.2003 г. № 405 «О внесении дополнений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности». Правило (стандарт) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

ГМУ; соблюдения бюджетного и иного применимого законодательства, включая нормативные правовые акты вышестоящих главных распорядителей бюджетных средств и локальные (внутренние) нормативные акты.

*Внутренний бюджетный контроль государственного (муниципального) учреждения — это деятельность по координации учреждения всех структурных подразделений, начиная от формирования бюджетных обязательств и заканчивая исполнением денежных обязательств с определением оценки эффективности использования бюджетных средств.*

Участниками системы внутреннего контроля ГМУ являются: руководитель учреждения; главный бухгалтер учреждения; контрольно-ревизионное, контрольное подразделение учреждения (если оно создано); другие подразделения и сотрудники учреждения, разрабатывающие, внедряющие и выполняющие процедуры контроля в соответствии с должностными инструкциями и другими внутренними документами организации.

Руководитель учреждения несет ответственность за организацию, функционирование системы внутреннего контроля; достижение системой внутреннего контроля поставленных целей. Главный бухгалтер учреждения несет ответственность за организацию работы бухгалтерии; организацию ведения бухгалтерского учета, составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями действующего законодательства; организацию документооборота; контроль за соответствием совершаемых финансово-хозяйственных операций действующему законодательству; контроль за расходованием бюджетных средств и других источников финансового обеспечения.

Контрольно-ревизионное, контрольное, иное аналогичное подразделение ответственно за организацию и осуществление контрольно-ревизионных мероприятий (мероприятий внутреннего контроля); разработку предложений по корректировке выявленных нарушений, недопущению повторения аналогичных нарушений в будущем и мониторинг реализации указанных предложений; разработку предложений по повышению эффективности использования бюджетных ресурсов и мониторинг их реализации.



Основными принципами организации и функционирования системы внутреннего контроля являются: адекватность содержанию деятельности; объективность; централизация; полнота; постоянство; своевременность; гибкость; стандартизация; экономичность.

Под *адекватностью контроля* понимается его соответствие содержанию деятельности учреждения, выполняемым учреждением функциями и поставленным целям. Например, если учреждение осуществляет государственные закупки, необходим контроль за эффективностью и экономичностью расходования бюджетных средств, соответствием процедур закупок действующему законодательству.

Адекватность контроля подразумевает, что организация системы внутреннего контроля соответствует организационной структуре учреждения. Например, если учреждение имеет территориально обособленные подразделения, система контроля должна включать эти подразделения.

В соответствии с принципом адекватности контроль должен быть прямым, т.е. осуществляться непосредственным руководителем, ответственным за выполнение соответствующих функций. Например, главный бухгалтер контролирует деятельность бухгалтерии, а руководитель учреждения — деятельность главного бухгалтера, но не сотрудников бухгалтерии.

При этом адекватный контроль не должен быть избыточным, т.е. чрезмерным. Негативные последствия избыточного контроля могут выражаться в неоправданных затратах ресурсов, прежде всего рабочего времени сотрудников, появлении у сотрудников так называемого «поведения, ориентированного на контроль» (когда установленные процедуры они выполняют, только когда знают, что их контролируют) и получении в итоге недостоверной информации по результатам контрольных процедур.

*Объективность контроля* означает:

— отсутствие предвзятости, недопустимость учета личных симпатий и антипатий при установлении и осуществлении контрольных процедур;

— недопустимость использования контроля как «карательных мер» при работе с персоналом.

Следующий принцип организации внутреннего контроля — его *централизация*. Руководитель учреждения должен первым узнавать о существенных отклонениях, нарушениях, искажениях и других существенных недостатках и рисках в деятельности учреждения. Если это невозможно, руководитель должен лично контролировать самые важные участки работы. Данный принцип соответствует принципу единоначалия, когда руководитель несет всю полноту ответственности за деятельность возглавляемого им учреждения и достижение поставленных целей.

Под существенными недостатками, нарушениями и рисками следует понимать те, которые могут исключить или существенно уменьшить возможности достижения учреждением поставленных целей, выполнения установленных функций и действия в связи с которыми требуют решения руководителя.

*Полнота* означает, что контроль должен охватывать все направления деятельности и подразделения учреждения, важные для достижения поставленных целей и выполнения учреждением установленных функций.

*Постоянство контроля* означает, что процедуры контроля осуществляются не время от времени, а регулярно, с установленной периодичностью. При этом, чем меньше временной интервал между контрольными действиями, тем выше активность контроля, и тем более действенные меры можно предпринять по результатам контроля. Постоянство обеспечивается осуществлением процедур контроля автоматически, без дополнительных указаний и прямого вмешательства руководства.

Принцип *своевременности контроля* связан с предыдущим и означает, что контроль должен обеспечивать возможность выявлять и устранять нарушения, искажения и несоответствия прежде, чем их масштаб и влияние на деятельность учреждения станут существенными. Кроме того, контроль должен быть опережающим, стремиться предотвращать появление нарушений и искажений, сигнализировать о возможности их возникновения до того, как они произойдут.

*Гибкость контроля* означает его быстрое приспособление к происходящим изменениям. Система контроля не устанавливается раз и навсегда. Чтобы контроль

достигал поставленных целей, необходимо осуществлять на постоянной основе мониторинг системы контроля и оперативно вносить необходимые изменения в формы, сроки и способы осуществления контрольных процедур.

*Стандартизация контроля* означает не только то, что процедуры контроля должны быть стандартными и понятными. Понятными и однозначными должны быть также критерии эффективности контролируемой деятельности, они должны быть выражены в поддающихся проверке количественных и качественных показателях. Без установления однозначных и понятных показателей желаемого состояния деятельности учреждения контроль, понимаемый как процедура мониторинга фактического состояния деятельности и сопоставления его с желаемым с последующим выявлением и коррекцией отклонений, невозможен.

*Экономичность контроля* — важнейший принцип его организации и функционирования. Принцип экономичности контроля заключается в том, что преимущества от организации и функционирования системы контроля должны превышать затраты всех видов ресурсов (материальных, трудовых и др.) на ее организацию и функционирование. При этом под преимуществами понимается не только прямая материальная выгода (например, экономия средств в результате организации контроля за процедурами закупок), но и достижение других поставленных перед учреждением целей (например, обеспечение соблюдения действующего законодательства, улучшение качества оказываемых бюджетных услуг и т.п.)

На основании Информации Минфина России № ПЗ-11/2013<sup>573</sup> «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»<sup>574</sup> выделяют пять элементов системы внутреннего контроля: *контрольная среда; информационная система (информация и коммуникация); оценки рисков; контрольная деятельность (процедуры внутреннего контроля); оценка внутреннего контроля (мониторинг).*

<sup>573</sup> Письмо Минфина России от 25.12.2013 г. № 07-04-15/57289 «О направлении ПЗ-11/2013».

<sup>574</sup> Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 по рекомендациям организации внутреннего контроля не распространяется на организации сектора государственного управления.

Так как Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 по рекомендациям организации внутреннего контроля не распространяется на организации государственного сектора, адаптируем данные рекомендации для проведения внутреннего контроля в государственных (муниципальных) учреждениях.

Под *контрольной средой* понимаются осведомленность, политика и действия руководства, касающиеся системы внутреннего контроля (далее — СВК). Контрольная среда формирует условия функционирования системы внутреннего контроля учреждения и включает в том числе стиль и основные принципы управления.

Для организации и поддержания контрольной среды необходимо следующее:

— установить, довести до сотрудников и поддерживать в учреждении этические принципы (принятие кодекса этики, кодекса профессионального поведения, создание комитета по этике и т.п.) и правила внутреннего распорядка. Соблюдение общественных норм имеет особое значение для объектов, осуществляющих распоряжение бюджетными средствами и их расходование, которые должны осуществляться в общественных интересах и в условиях строгого соблюдения этических принципов. Установление и доведение до сотрудников этических принципов может осуществляться как формализовано, так и неформально;

— определить степень участия высшего руководства, вышестоящих органов управления и организаций в деятельности учреждения — профессиональный опыт и статус руководителей, их независимость, степень вовлеченности в повседневную деятельность учреждения и контроль такой деятельности, степень участия в решении сложных проблем, возникающих в процессе деятельности и степень ознакомления с такими проблемами, взаимодействие с вышестоящими и контролирующими органами;

— определить стиль и философию управления;

— провести анализ организационной структуры учреждения на предмет ее соответствия масштабам и целям деятельности, которые необходимо планировать, исполнять, контролировать и анализировать. Осуществление необходимых изменений в организационной структуре;

— провести анализ распределения полномочий, системы подотчетности, при необходимости корректировки системы распределения полномочий и подотчетности, их формализация. Установить распределение обязанностей представления руководству информации об осуществляемой деятельности. Установить круг должностных обязанностей сотрудников и своевременно информировать сотрудников об их должностных обязанностях (осуществляется, как правило, путем разработки и доведения до сотрудников должностных инструкций). Для эффективности контрольной среды необходимо также обеспечить понимание сотрудниками их должностных обязанностей и контроль за их соблюдением;

— разработать, установить и контролировать соблюдение порядка санкционирования финансово-хозяйственных операций учреждения в отношении различных видов (групп) операций, осуществляемых учреждением;

— разработать и применять целенаправленную кадровую политику учреждения — порядок подбора, обучения, аттестации, повышения квалификации сотрудников, возможность получения консультаций, продвижение по служебной лестнице, систему поощрений и наказаний;

— осуществлять мониторинг и поддержание профессиональной компетентности сотрудников: установить и соблюдать требования к квалификации и профессиональному образованию, необходимым для выполнения должностных обязанностей.

*Процедуры оценки рисков* — это процессы, направленные на выявление, оценку существенности и вероятности рисков, возникающих в процессе осуществления деятельности хозяйствующего субъекта, и формирование процедур контроля за выявленными рисками.

При этом под риском понимается потенциальное событие, которое может негативно отразиться на способности учреждения достичь поставленных целей.

*Информационная система* включает: информационную инфраструктуру; программное обеспечение; сотрудников, занятых, обеспечением информации для проведения контроля.

К процедурам регистрации и обработки информации предъявляются следующие требования: своевременность обработки информации; полнота; точность.

К процедурам хранения и передачи информации предъявляются следующие требования: эффективные каналы передачи информации по горизонтали и по вертикали; передача информации только тем, кому она необходима для исполнения должностных обязанностей; беспрепятственный доступ сотрудников к вышестоящим руководителям для своевременной передачи особо значимой информации; организация и поддержание системы хранения информации, определение и соблюдение сроков хранения информации; санкционирование доступа к хранящейся информации; обеспечение сохранности информации.

*Контрольная деятельность* включает следующие мероприятия и процедуры контроля, направленные на получение уверенности в том, что распоряжения руководства учреждения выполняются: контроль доступа к активам и информации; разделение обязанностей; требования к образованию и профессиональной подготовке сотрудников должны быть установлены и соблюдаться; использование стандартных процедур; делегирование полномочий и ответственности; текущий контроль и оценка эффективности работы сотрудников; планирование и анализ; санкционирование операций; своевременный, точный и полный учет операций; периодическая сверка фактического наличия имущества и обязательств с данными бухгалтерского учета. Под *мониторингом средств контроля* понимается периодический процесс оценки эффективности осуществления СВК и осуществление корректирующих мероприятий в отношении средств контроля. Мониторинг и оценка СВК осуществляются руководством учреждения, подразделением внутреннего аудита, контрольно-ревизионным подразделением, если оно создано в учреждении, вышестоящими органами и контролирующими органами. Цель мониторинга средств контроля — предоставить руководству учреждения своевременную и полную информацию о сильных и слабых сторонах системы внутреннего контроля с тем, чтобы слабые стороны могли быть скорректированы, и руководство получило достаточную степень уверенности в том, что СВК эффективно функционирует и достигает целей, для которых она создана.

*Представим перечень общих подходов к организации внутреннего контроля в государственном (муниципальном) учреждении:*

1. Определение целей деятельности и функций, выполняемых учреждением.
2. Анализ организационной структуры учреждения, существующей системы разделения полномочий и ответственности.
3. Определение круга участников системы внутреннего контроля.
4. Разработка и утверждение Положения об организации и осуществлении внутреннего контроля.
5. Мониторинг системы внутреннего контроля.
6. Коррекция отдельных элементов СВК по результатам мониторинга.

Две последних позиции в списке свидетельствуют о том, что организация СВК — процесс не разовый, а непрерывный, так как с изменением целей, задач, функций и внешних и внутренних условий деятельности учреждения необходимо вносить соответствующие изменения в отдельные элементы СВК.

Отметим, что государственное (муниципальное) учреждение обязано на всех стадиях организации и осуществления внутреннего контроля обеспечивать контроль за использованием бюджетных средств и государственного имущества, из чего следует, что система внутреннего бюджетного контроля должна быть неотъемлемым элементом СВК. В соответствии со ст. 3 Лимской декларацией руководящих принципов контроля «внутренняя контрольная служба обязательно должна подчиняться руководителю организации, внутри которой она создана. Она должна быть по возможности функционально и организационно независима внутри соответствующей организационной структуры».

Основными функциями службы внутреннего контроля, помимо проведения контрольных мероприятий, должны стать функции по формированию единой нормативной и организационно-методической основы для системы внутреннего контроля; разработка единых критериев и унифицированной системы показателей оценки эффективности контрольной деятельности.

В результате проведенного исследования разработан проект методических рекомендаций по разработке Положения о системе внутреннего контроля государственных (муниципальных) учреждений (*Приложение II*), который должен содержать:

1. *Общие положения.* Описание области внутреннего контроля.
2. *Составление плана проверки органа внутреннего контроля.*

План должен содержать: тему контрольного мероприятия; объект контроля; проверяемый период; должностные лица, осуществляющие контрольные действия; методы контроля; методические приемы и способы проведения контрольных действий. Отбор тем проверки осуществляется с применением методов риск-ориентированного планирования, состоящего в определении приоритетности объектов контроля (то есть тех направлений использования бюджетных средств, по которым наиболее вероятны финансово-бюджетные нарушения) при составлении планов контрольной деятельности.

*К теме контрольного мероприятия может относиться контроль:*

- исполнения бюджетных средств;
- соблюдения закупочного процесса;
- реализации государственных (муниципальных) программ;
- реализации государственных (муниципальных) заданий;
- выполнения плана ФХД государственного (муниципального) учреждения;
- ведения бухгалтерского учета, формирования и представления бухгалтерской отчетности;
- использования государственного (муниципального) имущества, полноты и достоверности его отражения в учете.

Объект внутреннего контроля зависит от темы контрольного мероприятия. Например, если тема контрольного мероприятия *«Контроль за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности государственного (муниципального) учреждения»*, то объектом контроля выступают объекты бухгалтерского наблюдения.



*В данном случае процедурами внутреннего контроля может быть следующие проверки:*

- обоснованности и соответствия принятия бюджетных обязательств сметным назначениям;
- операций по принятию и исполнению бюджетных обязательств;
- тождественности данных бухгалтерского учета и отчетности;
- обоснованности принимаемых обязательств;
- закупочного процесса;
- принятия и исполнения денежных обязательств, наличие неисполненных обязательств и мер по их реализации,

а также оценка эффективности принятия и исполнения обязательств.

Методами контроля могут выступать проверка (документальная, фактическая); ревизия (документальная, фактическая); обследование; контроль бюджетных обязательств; санкционирование операций; оценка эффективности; мониторинг.

Методическими приемами и способами проведения контрольных действий при проведении проверки или ревизии могут быть *приемы документального контроля*: проверка отдельного документа (нормативно, формально, арифметически), проверка взаимосвязанных документов (взаимный контроль, встречная проверка), проверка документов, отображающих однородные операции (контрольное сличение, обратная калькуляция, восстановление данных бухгалтерского учета); *приемы фактического контроля* (инвентаризация, контрольный запуск продукции, контрольный обмер, лабораторный анализ, взвешивание, и др.).

При проведении обследования — контрольные замеры, наблюдение, опрос, анкетирование, наблюдение, исследование бюджетной отчетности, оценка обоснованности исполнения бюджетных расходов и т.д. При контроле бюджетных обязательств используются приемы документального контроля. При санкционировании операций используются также приемы документального контроля; контроль за не превышением суммы лимитов бюджетных обязательств и (или) бюджетных ассигнований, за соответствием экономического содержания операции, за наличием оправдательных

документов, подтверждающих возникновение денежного обязательства. Оценка эффективности либо мониторинг предполагает использование контент-анализа, экспертные опросы, фокус-группы, опросы населения и т.д. В зависимости от времени совершения внутреннего контроля выделяют основные формы: предварительный, последующий. Предварительный финансовый контроль за движением имущества, денежных средств и выполнением обязательств в учреждении должен осуществляться на стадии планирования финансово-хозяйственных мероприятий, подготовки и принятия решения, проработки проектов хозяйственных договоров. Последующий финансовый контроль должен осуществляться за отдельными операциями ФХД. Следовательно, проверяемый период контрольного мероприятия указывается только в случае осуществления последующего контроля.

### 3. Составление программы внутреннего контроля.

В программе более детализировано раскрываются процедуры, направления и периодичность процедур контроля (табл. 5.7).

Таблица 5.7 - Программа проведения внутреннего финансового контроля за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности бюджетного учреждения

| №п/п                                                                                                                                                                                                   | Объект контроля                                                                                                                                                                                      | Процедуры внутреннего финансового контроля                                                                          |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Проверка обоснованности и соответствия принятия обязательств сметным назначениям</b>                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                     |
| 1.                                                                                                                                                                                                     | Отражены плановые показатели по расходам                                                                                                                                                             | Проверка соответствия расходных обязательств с плановыми показателями по расходам. Анализ обоснования обязательств. |
| <b>Проверка операций по принятию и исполнению обязательств, обоснованности принимаемых обязательств</b>                                                                                                |                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                     |
| 2.                                                                                                                                                                                                     | Приняты обязательства в сумме стоимости договора без конкурсной процедуры (с единственным поставщиком)                                                                                               | Проверка принимаемых обязательств, подлежащих исполнению в текущем финансовом году.                                 |
| 2.1                                                                                                                                                                                                    | Договоры, заключенные путем проведения конкурсных процедур. Размещено извещение об осуществлении закупок в ЕИС в сумме начальной (максимальной) цены договора, объявленной в конкурсной документации | Проверка принимаемых обязательств по максимальной цене лота.                                                        |
| 3.                                                                                                                                                                                                     | Приняты обязательства при заключении договора по результатам конкурсной процедуры                                                                                                                    | Проверка принятия обязательств в сумме заключенного договора по результатам конкурсной процедуры.                   |
| 4.                                                                                                                                                                                                     | Корректировка суммы обязательств на основании заключенного договора по результатам конкурсной процедуры                                                                                              | Проверка корректировки принимаемого обязательства на сумму экономии в результате проведения конкурса.               |
| <b>Проверка принятия и исполнения денежных обязательств, наличие неисполненных обязательств и мер по их реализации</b>                                                                                 |                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                     |
| 5.                                                                                                                                                                                                     | Перечислен аванс по договору (приобретение оборудования)                                                                                                                                             | Проверка исполнения денежного обязательства (на сумму аванса).                                                      |
| 6.                                                                                                                                                                                                     | Отражена поставка оборудования                                                                                                                                                                       | Проверка формирования суммы фактических вложений в объект основных средств.                                         |
| 7.                                                                                                                                                                                                     | Произведена окончательная оплата по договору                                                                                                                                                         | Проверка исполнения денежного обязательства (на сумму окончательной оплаты).                                        |
| 8.                                                                                                                                                                                                     | Произведен зачет аванса                                                                                                                                                                              | Проверка принятых денежных обязательств.                                                                            |
| 9.                                                                                                                                                                                                     | Принято денежное обязательство в размере окончательного платежа по договору                                                                                                                          | Проверка денежного обязательства в сумме исполненного договора.                                                     |
| <b>Оценка эффективности принятия и исполнения обязательств при последующей проверке исполнения контракта: проверка достоверности и законности (показатели непосредственных и итоговых результатов)</b> |                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                     |
| <b>Проверка отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и отчетности</b>                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                     |
| <b>Анализ показателей оценки эффективности финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения</b>                                                                                              |                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                     |

Источник: составлено автором

Например, внутренний контроль за постановкой и ведением бухгалтерского учета в государственном (муниципальном) учреждении определяется по объектам бухгалтерского наблюдения: нефинансовые активы; финансовые активы; обязательства (бюджетные, денежные); финансовый результат.

Направления контроля формируются соответствующими видами и возможными нарушениями фактов хозяйственной жизни при ведении бухгалтерского учета (табл. 5.8).

Таблица 5.8 — Классификация направлений контроля по видам нарушений фактов хозяйственной жизни

| Возможные ошибки и нарушения                                                 | Направления контроля |
|------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Отражены финансово-хозяйственные операции не существующие в действительности | Реальность           |
| Не отражение в бухгалтерском учете факта хозяйственной жизни                 | Полнота              |
| Факт хозяйственной жизни отражен не санкционированно                         | Санкционирование     |
| Отражение в учете неверных суммовых выражений                                | Точность             |
| Неправильное отражение на счетах учета фактов хозяйственной жизни            | Классификация и учет |
| Несвоевременное отражение хозяйственной операции                             | Периодизация         |

Источник: составлено автором<sup>575</sup>.

В классификации направлений контроля по видам нарушений фактов хозяйственной жизни представлены нарушения, ошибки и, соответственно, направления контроля, с помощью которых эти нарушения и ошибки могут быть выявлены.

Представим на рис. 5.8–5.10 предлагаемые процедуры внутреннего контроля по объектам бухгалтерского наблюдения государственного (муниципального) учреждения.

Приведенный перечень процедур внутреннего контроля не является исчерпывающим. Описание и периодичность процедур внутреннего контроля, могут быть дополнены и скорректированы, исходя из особенностей деятельности государственного (муниципального) учреждения и характера, количества и периодичности совершаемых финансово-хозяйственных операций.

<sup>575</sup> Федченко Е.А. Современные парадигмы и методы анализа и контроля бюджетной эффективности / Н.А. Казакова, Е.А. Федченко, Л.Б. Трофимова. М.: ИНФРА-М, 2014. 270 с.

### Предлагаемые процедуры контроля по учету нефинансовых активов по направлениям контроля

#### Реальность, полнота, периодизация

- Сверка данных учета по поступлению и выбытию нефинансовых активов с соответствующими первичными учетными документами
- Проверка соответствия показателей бухгалтерской отчетности и регистров учета
- Проверка реквизитов первичных учетных документов
- Проверка исполнения доверенностей на получение материальных ценностей
- Контроль соблюдения графика документооборота
- Инвентаризация нефинансовых активов и отражение в учете ее результатов
- Своевременность постановки на учет основных средств, нематериальных активов, материальных запасов

#### Санкционирование

- Контроль за наличием договоров о материальной ответственности
- Контроль за выдачей доверенностей только уполномоченным на получение ценностей лицам
- Установление доступа к первичным документам, учетным регистрам, системам автоматизированного учета только уполномоченным лицам
- Контроль доступа к системам автоматизированного учета, периодическая смена паролей
- Проверка сохранности и использования основных средств, нематериальных активов, материальных запасов
- Соответствие договоров (аренды, безвозмездного пользования, пожертвования и т.д.) действующему законодательству

#### Точность

- Сверка сумм, отраженных при учете операций, с данными первичных документов
- Арифметическая проверка правильности формирования оборотов и сальдо по счетам учета
- Сверка данных аналитического и синтетического учета
- Проверка правильности формирования первоначальности стоимости нефинансовых активов
- Проверка правильности отнесения основных средств и нематериальных активов к амортизационным группам
- Проверка правильности применения норм амортизации
- Проверка начисления амортизации по объектам нефинансовых активов (правильность списания амортизации по особо ценному движимому имуществу в конце финансового года)
- Проверка правильности списания объектов стоимостью
- Проверка правильности списания недвижимого, особо ценного движимого имущества (согласование с учредителем при наличии соответствующих документов)
- Проверка операций по реализации нефинансовых активов
- Проверка операций с арендованными основными средствами
- Проверка правильности расчета сумм при переоценке объектов основных средств
- Проверка правильности отнесения имущества к особо ценному движимому и иному движимому

#### Классификация и учет

- Проверка правильности используемых счетов бухгалтерского учета и корреспонденции счетов
- Проверка правильности ведения регистров по учету нефинансовых активов

Рис. 5.8 — Предлагаемые процедуры внутреннего финансового контроля по учету нефинансовых активов по направлениям контроля

Источник: составлено автором<sup>576</sup>.

<sup>576</sup> Там же.



Рис. 5.9 — Предлагаемые процедуры внутреннего финансового контроля по учету финансовых активов по направлениям контроля

Источник: составлено автором<sup>577</sup>.

<sup>577</sup> Там же.

| <b>Предлагаемые процедуры контроля по учету денежных обязательств по направлениям контроля</b>  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Реальность, полнота, периодизация                                                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>•Сверка данных по начислению и погашению дебиторской и кредиторской задолженности с соответствующими первичными документами</li> <li>•Сверка расчетов с дебиторами и кредиторами, обоснованность записей в журнале операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками, соответствие данным, отраженным в актах сверок на отчетную дату</li> <li>•Контроль своевременности начисления и погашения дебиторской и кредиторской задолженности, включая расчеты с подотчетными лицами</li> <li>•Проверка наличия случаев необоснованного списания дебиторской и кредиторской задолженности</li> <li>•Контроль своевременности поступления первичных учетных документов в бухгалтерию (соблюдения графика документооборота)</li> </ul>                                                                                                                                                                            |
| Санкционирование                                                                                | <ul style="list-style-type: none"> <li>•Проверка первичных документов на предмет наличия подписей уполномоченных лиц и необходимых согласований</li> <li>•Определение перечня лиц, уполномоченных получать денежные средства под отчет</li> <li>•Контроль за выдачей подотчетных сумм только уполномоченным лицам</li> <li>•Установление доступа к первичным документам, учетным регистрам, системам автоматизированного учета только уполномоченным лицам</li> <li>•Контроль доступа к системам автоматизированного учета, периодическая смена паролей</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Точность                                                                                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>•Сверка сумм начисления и погашения дебиторской и кредиторской задолженности с данными первичных документов</li> <li>•Арифметическая проверка правильности формирования оборотов и сальдо по счетам учета расчетов с дебиторами и счетам учета обязательств</li> <li>•Сверка данных аналитического и синтетического учета</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Классификация и учет                                                                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>•Проверка правильности применяемых счетов бухгалтерского учета и корреспонденции счетов</li> <li>•Проверка правильности ведения регистров бухгалтерского учета по учету расчетов с дебиторами и обязательств</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Предлагаемые процедуры контроля по учету бюджетных обязательств по направлениям контроля</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Реальность, полнота, периодизация, точность                                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>•Сверка данных бухгалтерского учета полученных лимитов бюджетных обязательств с вышестоящими распорядителями (главным распорядителем) бюджетных средств</li> <li>•Сверка данных бухгалтерского учета принятых бюджетных обязательств с первичными документами, подтверждающими их принятие</li> <li>•Сверка данных учета принятых бюджетных обязательств с данными о начислении и погашении кредиторской задолженности, перечисления авансов по расчетам с кредиторами</li> <li>•Проверка постановки на учет бюджетных обязательств, соблюдение порядка ведения учета принятых бюджетных обязательств текущего финансового года</li> <li>•Проверка правильности ведения учета утвержденных сметных назначений</li> <li>•Проверка неисполненных бюджетных и денежных обязательствах, обязательств принятых сверх утвержденного плана ФХД</li> <li>•Проверка операций по отложенным обязательствам</li> </ul> |
| Классификация и учет                                                                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>•Проверка формирования и предоставление информации о бюджетных обязательствах</li> <li>•Проверка правильности используемых счетов учета и корреспонденции счетов</li> <li>•Проверка правильности ведения журналов регистрации бюджетных обязательств</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>Предлагаемые процедуры контроля по учету финансового результата по направлениям контроля</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Реальность, полнота                                                                             | <ul style="list-style-type: none"> <li>•Сверка данных по начислению доходов и расходов с соответствующими первичными учетными документами</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Периодизация                                                                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>•Проверка своевременности начисления доходов и расходов</li> <li>•Проверка правильности распределения доходов и расходов по отчетным периодам</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Санкционирование                                                                                | <ul style="list-style-type: none"> <li>•Проверка первичных учетных документов по начислению доходов и расходов на предмет наличия подписей ответственных лиц и всех необходимых реквизитов</li> <li>•Установление доступа к первичным документам, учетным регистрам, системам автоматизированного учета только уполномоченным лицам</li> <li>•Контроль доступа к системам автоматизированного учета, периодическая смена паролей</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Точность                                                                                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>•Сверка сумм начисленных в учете доходов и расходов с данными первичных документов</li> <li>•Арифметическая проверка правильности формирования оборотов и сальдо по счетам учета финансового результата</li> <li>•Проверка правильности заключительных записей по счетам текущего финансового года</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Классификация и учет                                                                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>•Проверка правильности используемых счетов учета и корреспонденции счетов</li> <li>•Проверка правильности классификации доходов и расходов</li> <li>•Проверка правильности ведения журналов прочих операций по учету доходов, расходов и финансового результата</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

Рис. 5.10 — Предлагаемые процедуры внутреннего финансового контроля

Источник: составлено автором<sup>578</sup>.<sup>578</sup> Там же.

#### 4. Составление отчетности о результатах внутреннего контроля.

На основании данных о выявленных в ходе внутреннего контроля недостатках (нарушениях) при исполнении финансово-хозяйственной деятельности составляется отчет о результатах внутреннего контроля (Отчет) по предлагаемой форме (табл. 5.9).

Таблица 5.9 — Отчет о результатах внутреннего контроля государственного (муниципального) учреждения

| № п/п | Объект контроля | Тема контрольного мероприятия | Выявленные нарушения (недостатки)                                                                   |                                                                           |                                      |                                           |                                       | Мероприятия по устранению выявленных нарушений (недостатков) |
|-------|-----------------|-------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------------|---------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
|       |                 |                               | количество нарушений, предусматривающие применение мер бюджетных и административных мер принуждения | количество нарушений, предусматривающие административные меры принуждения | количество нарушений в сфере закупок | количество прочих нарушений и недостатков | сумма выявленных нарушений, тыс. руб. |                                                              |
| 1     | 2               | 3                             | 4                                                                                                   | 5                                                                         | 6                                    | 7                                         | 8                                     | 9                                                            |
|       |                 |                               |                                                                                                     |                                                                           |                                      |                                           |                                       |                                                              |
|       | Итого           |                               |                                                                                                     |                                                                           |                                      |                                           |                                       |                                                              |

Источник: составлено автором.

В Отчете указывается тема контрольного мероприятия и, соответственно, принадлежащий ей объект внутреннего контроля, количество выявленных недостатков (нарушений) по предложенной классификации (табл. 5.6). Указывается сумма средств, выявленная в ходе осуществления внутреннего контроля по источникам финансового обеспечения и мероприятия по устранению выявленных нарушений.

Оценка эффективности системы внутреннего контроля должна быть направлена на определение надежности системы внутреннего контроля; определение эффективности и результативности деятельности системы внутреннего контроля; подготовку предложений по повышению эффективности системы внутреннего контроля. Оценка должна сводиться к систематизации, анализу и подведению итогов по информации, полученной в результате проверки выполнения требований всех стандартов внутреннего контроля на основании рекомендованного примерного перечня показателей и критериев оценки общего уровня состояния системы внутреннего контроля. Методические подходы к оценке эффективности системы

внутреннего контроля содержат вариантный инструментарий (возможность использования разных способов или методов) оценки на различных стадиях использования финансовых средств, в частности — комплексное применение качественного и количественного методов оценки.

*Таким образом, обобщим результаты исследования, проведенного в пятой главе.* Проведенный анализ и оценка международной практики контроля эффективности использования бюджетных средств позволили систематизировать и сгруппировать модели мировой практики контроля за расходованием бюджетных средств и методы оценки эффективности использования бюджетных средств, показатели эффективности. Результаты проделанной работы положены в основу разработки методического инструментария внешнего и внутреннего контроля эффективности использования бюджетных средств ГМУ.

Проведен анализ стандартов внешнего государственного контроля (аудита), и представлены приоритетные направления развития стандартов в виде разработки методических рекомендаций в их дополнение.

На основе анализа нормативно-правовой базы системы бюджетного контроля Российской Федерации и отдельных регионов, а также отчетов контрольно-счетных органов разработан классификатор нарушений по группе «Неэффективное использование бюджетных средств», в котором обобщены основные группы нарушений и недостатков в сфере закупок; в финансово-бюджетной сфере (нарушения, предусматривающие применение мер бюджетного принуждения и административных мер принуждения; прочие нарушения и недостатки), и предложена структурная схема построения классификатора нарушений и недостатков.

Разработана концепция организации внешнего контроля за эффективностью использования бюджетных средств ГМУ в соответствии с положениями Программы повышения эффективности управления общественными финансами, с учетом стандартов ИНТОСАИ, а также зарубежного опыта построения системы контроля, и предназначена для обеспечения формирования эффективной целостной системы контроля за использованием бюджетных средств казенными, бюджетными и автономными учреждениями.



Разработан проект Положения о системе внутреннего контроля государственных (муниципальных) учреждений, включающий классификацию направлений контроля по видам нарушений, процедуры внутреннего контроля объектов бухгалтерского наблюдения (нефинансовых активов, финансовых активов, денежных обязательств, бюджетных обязательств, финансового результата), разработанный отчет о результатах внутреннего контроля, позволяющий наметить направления контроля эффективности деятельности государственного (муниципального) учреждения.

Все авторские разработки прошли апробацию в рамках участия соискателя в грантах на выполнение научно-исследовательских работ в 2013–2016 гг.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Актуальность диссертационного исследования заключается в разработке методологических подходов к анализу и контролю эффективности использования бюджетных средств ГМУ, так как оценка эффективности использования бюджетных средств, источников их формирования, методов и показателей оценки занимают особое место в решении поставленных задач бюджетной реформы, направленной на повышение эффективности бюджетных расходов.

Реформирование государственного сектора выявило комплекс проблем и потребовало выработки комплекса концептуальных и практических положений, которые направлены, с одной стороны, на совершенствование информационной базы, а с другой — на развитие методов анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств.

Проведенное диссертационное исследование позволяет сформулировать следующие научные и практические выводы и рекомендации.

1. В результате изучения исторического развития системы контроля за эффективностью использования бюджетных средств выявлены особенности становления бюджетного контроля за законностью и эффективностью использования бюджетных средств в России с целью учета изученного опыта при построении новой системы бюджетного контроля, которая прошла значительные изменения от контроля по системе генеральной отчетности до контроля документального и в будущем электронного в рамках формирования системы электронного бюджета.

Рассмотрены историко-логические этапы бюджетной реформы Российской Федерации, что позволило определить задачи и приоритетные направления совершенствования эффективности использования бюджетных средств в части развития методологии бухгалтерского (бюджетного) учета, формирования системы стандартизации внешнего и внутреннего финансового контроля, гармонизации состава и содержания информации бухгалтерской (финансовой) отчетности с международными стандартами финансовой отчетности общественного сектора, повышения операционной эффективности бюджета.

2. Проанализирована демография государственных (муниципальных) учреждений за период реформы общественного сектора (2012–2017 гг.), сделан вывод, что процесс реформирования направлен в сторону увеличения количества бюджетных учреждений (67%) и перевода казенных и автономных учреждений в бюджетные, а также сокращения общего числа ГМУ при одновременном повышении эффективности их деятельности.

Доказана необходимость и значимость развития бухгалтерского учета по источникам финансового обеспечения ГМУ: субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания, целевой субсидии, субсидии на капитальные вложения как основы для разработки контрольных процедур по объектам бухгалтерского учета ГМУ с целью проверки эффективного использования бюджетных средств.

Выявлены проблемы в организации учета источников финансового обеспечения бюджетных и автономных учреждений, способствующих разработке методических рекомендаций по бухгалтерскому учету операций, связанных с отражением и исполнением субсидий по выполнению задания, а также признанием целевой субсидии, субсидии на капитальные вложения по методу начисления. Это позволит создать достаточную информационную базу о полноте финансирования учредителей и выполнения обязательств перед учреждением.

3. Рассмотрение концептуальных вопросов эффективности использования бюджетных средств, обеспечило возможность обобщить, систематизировать и уточнить понятийный аппарат: «эффективность», «расходы бюджета», «эффективность использования бюджетных средств», «эффективность использования бюджетных расходов».

Понятия «расходы» и «затраты» проанализированы с учетом их различий к источникам финансового обеспечения ГМУ, на основе чего сделан вывод, что они имеют общее понимание для бюджетной деятельности вне зависимости от вида финансового обеспечения: бюджетная деятельность, субсидия на иные цели, субсидия на цели осуществления капитальных вложений, и различаются для внебюджетной деятельности и деятельности по выполнению задания.

В качестве обобщающего термина предлагается применительно к государственным (муниципальным) учреждениям рассматривать *бюджетные средства*, как факт использования бюджетных средств в виде: бюджетного финансирования казенному учреждению; предоставления субсидии бюджетному и автономному учреждению на выполнение государственного задания, иные цели, капитальные вложения. А термин «*бюджетные расходы*» рассматривать применительно к органам исполнительной власти, как факт выплаты средств в виде предоставления бюджетных источников финансирования государственным (муниципальным) учреждениям.

Таким образом, доказано, что оценка эффективности *бюджетных расходов* проводится со стороны органов исполнительной власти, выполняющих полномочия учредителя, в процессе проведения внутреннего финансового контроля ГМУ на предмет проверки эффективности исполнения субсидии на определенные цели.

Определено, что понятие «расходы бюджетных средств» применительно к финансово-хозяйственной деятельности ГМУ можно рассматривать как *исполнение денежных обязательств*. Понятие «использование бюджетных средств» при методе начисления в бухгалтерском учете<sup>579</sup> необходимо рассматривать как *принятие денежных обязательств*.

Следовательно, понятие «*эффективность использования бюджетных средств*», определяемое как соотношение эффекта, результата и затраченных ресурсов на получение результата, различно в зависимости от целевых характеристик результата.

В результате выполненного исследования введено понятие *эффективности использования бюджетных средств* применительно к государственным (муниципальным) учреждениям, которое имеет специфику для различных типов учреждений. Так, *эффективность использования средств на выполнение государственного (муниципального) задания* — это соотношение результатов выполнения государственного (муниципального) задания и себестоимости бюджетной услуги, а эффек-

---

<sup>579</sup> П. 3 Инструктит, утв. Приказом Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н.

тивность использования бюджетных средств в казенных учреждениях — исполнение бюджетной сметы в увязке с выделенными бюджетными средствами и поставленными перед ними социально-экономическими задачами.

4. Разработана концептуальная схема контроля эффективности использования бюджетных средств как система совокупности составляющих элементов: объекты, предмет, механизм контроля (принципы, методы, методические приемы и способы), классификационные составляющие представляют собой методологию процесса контроля.

Определено, что контроль в казенных учреждениях, бюджетных и автономных учреждениях имеет свои особенности, что отражается в содержании и использовании различных контрольных процедур. Так, применительно к казенным учреждениям, как участникам бюджетного процесса, контрольные процедуры должны строиться на проверке финансово-хозяйственных операций по всем этапам бюджетного процесса. У бюджетных и автономных учреждений контрольные процедуры эффективности использования бюджетных средств должны формироваться на этапе проверки учета санкционирования расходов хозяйствующего субъекта, где санкционирование расходов — это контрольный инструмент за процедурами исполнения бюджетных средств.

5. Предложены, уточнены и скорректированы контрольные процедуры обязательств на всех этапах бюджетного процесса — от планирования до реализации результатов контрольных мероприятий и представления отчетности, что позволит своевременно выявлять и предупреждать в будущем основные нарушения и недостатки в бюджетной сфере.

Доказано, что на каждом этапе бюджетного процесса есть взаимосвязь обязательств, отраженных на балансовых счетах, и обязательств санкционирования расходов хозяйствующего субъекта, отраженных на внебалансовых счетах, вследствие этого уточнены и скорректированы контрольные процедуры проверки обязательств ГМУ, которые могут быть использованы в системе внешнего и внутреннего контроля при проверке эффективности использования бюджетных средств.

6. Предложены процедуры контроля по учету санкционирования расходов хозяйствующего субъекта, что позволяет унифицировать и автоматизировать процесс контроля и дает основание утверждать: *экономичность использования бюджетных средств* можно проверить при принятии обязательства по счету 050201000 «Принятые обязательства» и формировании информации о принимаемых обязательствах в процессе конкурсных процедур; *результативность использования бюджетных средств* можно проверить при исполнении денежных обязательств, санкционировании оплаты денежных обязательств — при учете расчетов по поставке, расчетов по оплате по счету 020101000 «Денежные средства на счетах»; *эффективность использования бюджетных средств* проверяется при постановке на учет активов и операций в результате исполнения, начислении расходов (доходов) при содержании (использовании) предмета контракта; *эффективность использования бюджетных средств* проверяется при последующей проверке исполнения контракта: проверка достоверности и законности (показатели непосредственных и конечных результатов) по счету 040120000 «Расходы текущего финансового года», (010900000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»).

Предложенный алгоритм проверки учета санкционированных расходов хозяйствующего субъекта позволяет сформулировать алгоритм к исходному массиву данных, необходимых для принятия обоснованных экономических решений относительно эффективности использования бюджетных средств. Изложенный алгоритм контроля эффективности использования бюджетных средств на основе проверки счетов бухгалтерского (бюджетного) учета необходимо принимать во внимание при разработке контрольных процедур всех видов обязательств ГМУ.

Предложено учет санкционирования расходов организовать по всем источникам финансового обеспечения, включая средства во временное распоряжение и средства по исполнению публично-нормативных обязательств, что даст полную и достоверную информацию для формирования контроля по источникам финансового обеспечения ГМУ. Предложен порядок контроля операций по учету отложенных обязательств. Рекомендовано применять в счетах санкционирования расходов

по резервам в 22-м разряде цифру «Х» при формировании резерва на плановый финансовый год с использованием нового программного продукта, необходимого для автоматизации учета отложенных обязательств.

7. Обобщены и представлены предложения по развитию методик бухгалтерского (бюджетного) учета при осуществлении отдельных категорий учетных операций, позволяющие получать информацию по видам финансового обеспечения и обеспечить оценку эффективности использования бюджетных средств: разработана методика учета расчетов по суммам выявленных недостатков, хищений по источникам финансового обеспечения; методические рекомендации по порядку постановки на учет результатов интеллектуальной деятельности; предложения по учету недвижимого и особо ценного движимого имущества; предложения по построению эффективной бухгалтерской модели учета нормативных затрат на оказание бюджетных услуг; методика бухгалтерского учета расходов будущих периодов; методика бухгалтерского учета основных средств, приобретенных за счет различных источников финансирования; методические подходы к отражению амортизации основных средств, распределенных на стоимостные группы на счетах бухгалтерского учета; предложения по анализу дебиторской задолженности по доходам.

8. Разработан новый формат отчета о деятельности ГМУ в соответствии с утвержденными показателями государственного (муниципального) задания, который предлагается использовать при проведении самооценки организаций; для формирования публичной отчетности организаций; при проведении нефинансового аудита деятельности организаций; при принятии решения о распределении бюджетных средств; для информативности пользователей бухгалтерской отчетности.

9. Проведен анализ проектов федеральных стандартов, стандартов МСФО ОС и действующих нормативных документов, регулирующих составление финансовой (бухгалтерской) отчетности ГМУ, направленный на их конвергенцию и развитие национальной системы бухгалтерского учета и отчетности организаций сектора государственного управления с целью достоверного формирования учетной информации для правильной оценки эффективности деятельности ГМУ.

10. На основе обобщения результатов исследования существующих теоретико-методических подходов разработана авторская система показателей и критериев оценки эффективности использования бюджетных средств применительно к деятельности ГМУ, представленная в систематизированном виде, которая обеспечивает полное раскрытие новых элементов методологии формирования системы критериев оценки, факторов для разработки показателей оценки, показателей по видам эффективности. Разработан алгоритм оценки эффективности деятельности учреждений как типовой модели унифицированного подхода к анализу причин неэффективности и принятия решения о целесообразности изменения типа ГМУ. Предложенная система направлений анализа и оценки, разработанный алгоритм оценки эффективности использования бюджетных средств позволят обеспечить сравнение показателей различных ГМУ, а также количественно и качественно оценивать степень достижения поставленных целей.

11. Разработано методическое обеспечение анализа эффективности деятельности ГМУ, ориентированное в основном на бюджетные и автономные учреждения, так как в казенных учреждениях источником финансового обеспечения выступает только бюджетное финансирование.

Направления анализа эффективности деятельности ГМУ подразделены на: *результативность финансово-хозяйственной деятельности учреждения*: анализ эффективности использования имущества, анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности по источникам финансового обеспечения<sup>580</sup>, *оценку эффективности деятельности учреждения по выполнению государственного (муниципального) задания*.

Рекомендовано данные анализа представлять в предлагаемом отчете «Оценка эффективности деятельности государственного (муниципального) учреждения» с разработкой мероприятий по повышению эффективности деятельности учреждения в текущем и плановом периоде. Анализ оценки эффективности деятельности ГМУ необходим при проведении внутреннего финансового контроля выполнения

---

<sup>580</sup> В предложенном анализе под источниками финансового обеспечения понимаем собственные средства государственного (муниципального) учреждения (субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания, средства от приносящей доход деятельности).



задания по оказанию бюджетной услуги и для анализа ФХД учреждения на предмет эффективности использования бюджетных средств.

12. Рассмотрены модели мировой практики контроля за расходованием бюджетных средств и методы оценки эффективности использования бюджетных средств, показатели оценки эффективности, послужившие теоретической основой для разработки методических и прикладных аспектов повышения эффективности использования бюджетных средств в российской системе контроля.

13. Предложен вариант стандартизации внешнего государственного аудита (контроля) на основе взаимосвязи с бюджетным процессом. Разработаны рекомендации по формированию стандартов (положений) методического характера в развитие утвержденных внешних стандартов государственного контроля (аудита). Рекомендации предназначены для методологической поддержки органов государственного контроля.

Разработана классификация нарушений по группе «Неэффективное использование бюджетных средств (имущества)»: нарушения в сфере закупок; расходование бюджетных средств с превышением необходимого (возможного) объема затрат, но при получении требуемого результата; расходование бюджетных средств без достижения требуемого результата; перечисление денежных средств (авансов) тем контрагентам, по которым в учете учреждений числится непогашенная дебиторская задолженность; необоснованное (неэффективное) авансирование работ и услуг; приобретение морально устаревшего, ненужного оборудования или работ (услуг), выполняемых с применением морально устаревших технологий (методов) или ненужных работ (услуг); превышение нормативных затрат на оказание бюджетной услуги.

14. В качестве обобщающего термина предлагается применительно к ГМУ рассматривать *внутренний контроль ГМУ* как деятельность, осуществляемую руководством, подразделениями и сотрудниками учреждения и направленную на достижение следующих целей: эффективности, экономичности и результативности использования бюджетных средств; достоверности, объективности, полноты и своевременности формирования и представления бухгалтерской (финансовой) и

иной отчетности ГМУ; соблюдения бюджетного и иного применимого законодательства, включая нормативные правовые акты вышестоящих главных распорядителей бюджетных средств и локальные (внутренние) нормативные акты.

*Внутренний бюджетный контроль государственного (муниципального) учреждения* — деятельность по координации учреждения всех структурных подразделений, начиная от формирования бюджетных обязательств и заканчивая исполнением денежных обязательств с определением оценки эффективности использования бюджетных средств. Разработан проект Положения о системе внутреннего контроля ГМУ, включающий классификацию направлений контроля по видам нарушений, процедуры внутреннего контроля объектов бухгалтерского наблюдения, разработанный отчет о результатах внутреннего контроля, позволяющий определить направления эффективности деятельности ГМУ.

15. Разработана концепция организации внешнего контроля за эффективностью использования бюджетных средств ГМУ, предназначенная для обеспечения формирования эффективной целостной системы контроля за использованием бюджетных средств казенными, бюджетными и автономными учреждениями. В концепции определены *цель, задачи, основные направления, принципы контроля, инструментарий и взаимодействие между контрольными органами и субъектами контроля (ГМУ)*. Теоретическая значимость исследования состоит в развитии концептуальных подходов, разработке методик и инструментов, характеризующих эффективность использования бюджетных средств.

Теоретические результаты диссертационного исследования стимулируют развитие и дают возможности для новых научных исследований в сфере бухгалтерского (бюджетного) учета, внешнего и внутреннего контроля ГМУ. Автор надеется, что полученные результаты будут способствовать совершенствованию бухгалтерского (бюджетного) учета хозяйственных операций ГМУ, ориентированных на оценку и контроль эффективности использования бюджетных средств, развитию теоретической базы контроля и анализа эффективности использования бюджетных средств.

**СПИСОК ИСТОЧНИКОВ**

1. Агамян А.А. К проблеме толкования понятия бюджетных расходов [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://e-notabene.ru/al/article\\_11898.html](http://e-notabene.ru/al/article_11898.html)
2. Агапцов С.А., Петракова С.Г. Организационно-правовые основы парламентского контроля в Великобритании // Финансовый контроль. — 2006. — № 11 (60). [Электронный ресурс]. Режим доступа:  
<http://www.law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1275037>
3. Алборова О.К. Совершенствование системы государственного бюджетного контроля: дис. ... канд. экон. наук. — Краснодар, 2004. — 157 с.
4. Александров И.М., Субботина О.В. Бюджетная система Российской Федерации — М.: Изд-во Дашков и К, 2010. — 448 с.
5. Алейникова М.Ю. Учет операций по санкционированию расходов бюджетного учреждения // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. — 2016. — № 11. — С. 29–34.
6. Алышевский Н.Я. В память В.А. Татаринова: О прошлом и нынешнем устройстве государственного контроля в России. Заметки Николая Алышевского. — СПб.: Тип. М. Эттингера, 1881. — 99 с.
7. Алышевский Н.Я. Что такое истинно-русская государственная программа? : Очерк современного социального положения России. — СПб.: Тип. М. Эттингера, 1882. — 184 с.
8. Алле М. Условия эффективности в экономике: пер. с фр. / М. Алле. — М.: Наука для общества, 1998. — 304 с.
9. Анализ отчета и баланса предприятий и бюджетных учреждений / Н.Е. Итин, В.И. Мовшович и др. — М.: Госфиниздат, 1950. — 155 с.
10. Анализ финансовой отчетности / М.А. Вахрушина и др. — М.: ИНФРА-М, 2016. — 431 с.
11. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях / В.Г. Демьянишин, Д.Н. Киселев, В.В. Смиринский и др. — Киев: УМК ВО, 1989. — 135 с.

12. Ананьев Л.В. Бухгалтерский учет в бюджетной сфере: практические рекомендации / Л.В. Ананьев, П.В. Ерин, В.Г. Молчанов и др. — М.: Инфотропик Медиа, 2012. — 368 с.
13. Андреев А.Г., Никольский Д.В. Изменения в деятельности органов государственного финансового контроля в 1951–1965 годах. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [www.ach.gov.ru/about/history/in-1951-1991-years](http://www.ach.gov.ru/about/history/in-1951-1991-years)
14. Антипова Т.В. Аудит бюджетополучателей. — Новосибирск: Сибирская акад. финансов и банковского дела, 2008. — 316 с.
15. Антипова Т.В. Государственный финансовый контроль в регионах. — Пермь: Пермский гос. нац. исследовательский ун-т, 2014. — 261 с.
16. Антипова Т.В., Фадейкина Н.В. Оценка эффективности деятельности бюджетополучателей — субъектов сектора государственного управления // Сибирская финансовая школа. — 2008. — № 5/70. — С. 141–146.
17. Антипова Т.В. Теория и методология государственного аудита получателей федеральных бюджетных средств: дис. ... д-ра экон. наук. — М., 2008. — 369 с.
18. Ануреев С.В. Рациональная организация бухгалтерского учета: монография. — М.: Финансы и статистика, 2011. — 336 с.
19. Ануреев С.В. Учет и анализ безналичных расчетов: дис. ... д-ра экон. наук. — М., 2015. — 274 с.
20. Анциферов С.А., Андреев С.А., Шидловская Т.Ю. Критерии оценки эффективности использования бюджетных средств [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://xn----7sbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/21106>
21. Аудит эффективности в рыночной экономике / Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников; под ред. С.И. Гайдаржи. — М.: КНОРУС, 2007. — 328 с.
22. Аудит эффективности. Оценка уровня и эффективности систем внутреннего финансового контроля главных распорядителей бюджетных средств. — М.: НИИ СП, 2012. — 93 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [minfin.sakha.gov.ru/.../Пособие%20по%20оценке%20системы%20вн](http://minfin.sakha.gov.ru/.../Пособие%20по%20оценке%20системы%20вн)
23. Аутсорсинг бюджетных услуг: теория и практика / М.З. Алиева, И.В. Ганжа, А.Р. Евсеева, Р.А. Набиев. — Астрахань: Изд-во ИП Сорокин Р.В., 2012. — 236 с.

24. Афанасьев Мст.П. Бюджет и бюджетная система / М.П. Афанасьев, А.А. Беленчук, И.В. Криворог. — М.: Юрайт, 2012. — 776 с.
25. Афанасьев Мст.П. Бюджет и бюджетная система. — М.: Юрайт, 2016. — 363 с.
26. Афанасьев Мст.П. Модернизация государственных финансов / Мст.П. Афанасьев, И.В. Криворог. — М.: Изд. дом ГУ ВШЭ, 2006. — 439 с.
27. Афанасьев Мст.П., Шаш Н.Н. Инструментарий оценки эффективности бюджетных программ // Вопросы государственного и муниципального управления. — 2013. — № 3. — С. 48–69.
28. Ахмедова З.М.-Т. Парламентский финансовый контроль / З.М.-Т. Ахмедова, В.М. Герасимов. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 126 с.
29. Баканов М.И. Теория экономического анализа. — М.: Финансы и статистика, 2011. — 416 с.
30. Балтина А.М. Бюджетная политика государства и финансовый менеджмент в общественном секторе экономики: методология и механизм реализации взаимосвязи. — Оренбург: ИПК ГОУ ОГУ, 2010. — 389 с.
31. Баранова И.В. Оценка эффективности использования бюджетных средств: теория и практика. — Новосибирск: НГУЭУ, 2009. — 218 с.
32. Баранова И.В., Пирогова Т.В. Целевые программы как инструмент реализации бюджетирования, ориентированного на результат. — Новосибирск: САФБД, 2009. — 208 с.
33. Белобжецкий И.А. Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля. — М.: Финансы и статистика, 1985. — 272 с.
34. Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности. — М.: «Финансы и статистика», 1987. — 294 с.
35. Белобжецкий И.А. Ревизия финансовой деятельности предприятия в условиях экономической реформы. — Минск: Беларусь, 1970. — 280 с.
36. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. — М.: «Финансы и статистика», 1989. — 255 с.

37. Белов А.Н. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях. — М.: Финансы и статистика, 1990. — 175 с.
38. Белуха Н.Т. Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 368 с.
39. Белуха Н.Т. Ревизия и контроль в торговле. — М.: Экономика, 1988. — 254 с.
40. Белявский Ф.И. Исторический очерк развития государственного контроля в России. — М.: Нар. ком. гос. контроля, 1919. — 61 с.
41. Бехтерева Е.В. Бухгалтерский учет и налогообложение в сфере образования. — М.: ГроссМедиаФерлаг, РОСБУХ, 2008. — 392 с.
42. Блех И.И. Устройство финансового управления и контроля в России в историческом их развитии // Иосиф Блех. — СПб.: Тип. Муллер и Богельман, 1895. — 211 с.
43. Богомолов С.В. Оценка бюджетной устойчивости и эффективности управления бюджетными средствами муниципальных образований и субъекта РФ: дис. ... канд. экон. наук. — Н. Новгород, 2010. — 242 с.
44. Болтинова О.В. Бюджетное право. — М.: Норма: ИНФРА-М, 2013. — 319 с.
45. Болтинова О.В. Стадии бюджетного процесса в зарубежных странах. — М.: Профобразование, 2002. — 95 с.
46. Болтинова О.В. Проблемы развития бюджетного контроля в Российской Федерации // Финансовое право.—2011. —№ 7. — С. 10–16.
47. Боровская М.А., Задорожная Е.К., Шевченко И.К. Методическое обеспечение оценки финансово-экономической деятельности вуза // Университетское управление: практика и анализ. — 2013. — № 6 (88). — С. 27–33.
48. Бровкина Н.Д. Контроль и ревизия. — М.: ИНФРА-М, 2007. — 346 с.
49. Бреславцева Н.А., Рябоконь Н.А. Доходы и расходы учреждений здравоохранения, их особенности и классификация // Сибирская финансовая школа. —2008.— № 5 (70). — С. 121–125.
50. Булыга Р.Н. Актуальные вопросы теории и практика аудита и экономического анализа: сборник научных трудов / ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве РФ. — М.: Финакадемия, 2009. — 192 с.

51. Бунге Н.Х. Государственное счетоводство и финансовая отчетность в Англии. — СПб.: Тип. Имп. акад. наук, 1890. — 95 с.
52. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация: монография. — М.: Информ.-внедрен. центр «Маркетинг», 2000. — 390 с.
53. Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в РФ: Теория и практика: монография. — М.: «Дашков и К», 2002. — 495 с.
54. Бухгалтерский учет в зарубежных странах / Я.В. Соколов [и др.]. — М.: Проспект: ТК Велби, 2005. — 659 с.
55. Бухгалтерский учет, анализ и контроль в бюджетных учреждениях / О.В. Молчанова, А.В. Тараскина, Л.В. Каширская, И.В. Чирикова. — Астрахань: ООО «ЦНТЭП», 2011. — 304 с.
56. Бушмин Е.В. Бюджет: процедуры и эффективность. — М.: «Альтернатива», 2003. — 369 с.
57. Бушмин Е.В. Государственные и муниципальные доходы как составная часть бюджетной системы РФ. — М.: ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», 2012. — 516 с.
58. Бюджетная система Российской Федерации / А.Я. Барабаш и др.; под ред. О.В. Врублевской, М.В. Романовского. — СПб.: Питер, 2008. — 564 с.
59. Бюджетная система Российской Федерации / под ред. Г.Б. Поляка — М.: Проспект, 2015. — 440 с.
60. Бюджетный учет и отчетность / С.И. Опарина, Т.И. Кришталева, А.И. Гурко. — М.: Издательство Юрайт, 2016. — 347 с.
61. Бюджетные права законодательных установлений и их работа в области бюджета: Докл. А.И. Шингарева (в заседании 3 Отд. И.В.Э.О. 8 дек. 1909 г.): (Стеногр. отчет) — Санкт-Петербург : Типо-лит. М.П. Фроловой, 1910. — 60 с.
62. Валеев А.Р. Контроль эффективности бюджетных расходов: вопросы теории и практики / под. ред. А.И. Демидова. — Казань: Изд-во Казан. ун-та, 2014. — 208 с.

63. Валова С. Формирование себестоимости готовой продукции: что изменилось? // Казенные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2016. — № 4, апрель. — С. 17–26.
64. Васильева М.В. Оценка эффективности использования государственных средств [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.cfin.ru/management/controlling/productivity\\_of\\_public\\_funds.shtml](http://www.cfin.ru/management/controlling/productivity_of_public_funds.shtml)
65. Васильев А.Л. Правовое регулирование государственного бюджетного контроля в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2003. — 222 с.
66. Варкулевич Т.В., Кузьмичева И.А. Отдельные элементы методики формирования себестоимости услуг государственного образовательного учреждения // Экономика и предпринимательство. — 2014. — № 4-2 (45-2). — С. 546–551.
67. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. — М.: Изд-во «Национальное образование», 2013. — 672 с.
68. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. — М.: Юрид. лит-ра, 1973. — 134 с.
69. Волчкова М. Учет затрат на изготовление продукции, выполнение работ, услуг: обзор изменений // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2016. — № 4, апрель. — С. 31–38.
70. Воробьева Л.П. Пособие по бюджетному учету и налогообложению в бюджетных учреждениях. — М.: Изд. дом «Советник бухгалтера», 2009. — 376 с.
71. Воробьева И.П. Государственные (муниципальные) учреждения, особенности учета бюджетной деятельности // Проблемы учета и финансов. 2012. № 1. С. 64–70.
72. Воронин Ю.М. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики. — М.: Финансовый контроль, 2005. — 431 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://viperson.ru/articles/yu-m-voronin-gosudarstvennyy-finansovyy-kontrol-voprosy-teorii-i-praktiki>
73. Владимирова О.В. Государственный финансовый контроль России в XVII – XIX вв. (историко-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук. — Белгород, 2003. — 228 с.



74. Врублевская О.В. Развитие бюджетно-учетных технологий в государственном секторе / О.В. Врублевская, В.А., Николаева, М.И. Попова — СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2007. — 143 с.
75. Выборнов В.И. Экономическая эффективность капитальных вложений в промышленности. — Минск: Беларусь, 1977. — 112 с.
76. Галансков Е.В. Бюджетный контроль региональных целевых программ как направление государственного финансового контроля. дис. ... канд. экон. наук. — Хабаровск, 2012. — 221 с.;
77. Гарнов И.Ю. Бухгалтерский учет расходов государственных (муниципальных) бюджетных учреждений // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. — 2013. — № 9. — С. 55–59.
78. Гаджиев Н.Г., Амирханов Ш.Э. Аудит эффективности расходов в системе финансового контроля деятельности бюджетных учреждений: монография. — Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2012. — 172 с.
79. Гафурова Г.Т. Финансы государственных (муниципальных) учреждений. — Казань: Познание, 2015. — 247 с.
80. Голощапов Н.А., Соколов А.А. Контроль и ревизия. — М.: Альфа-Пресс, 2007. — 284 с.
81. Голубев А.В. Расходы бюджетов как финансово-правовое понятие [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://lektsii.com/5-3005.html>
82. Голубев А.В. Правовой статус субъектов финансово-бюджетного контроля. — М.: Норма, 2011. — 28 с.
83. Горшенина О.В. Внутренний контроль и аудит: эффективный инструмент управления // Бюджет № 5. — М.: Изд. дом «Бюджет», 2010. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [bujet.ru/article/77764.php](http://bujet.ru/article/77764.php)
84. Государственные (муниципальные) учреждения в условиях реформы бюджетного сектора / Н.Г. Иванова и др. — СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2013. — 158 с.

85. Государственный контроль в России: его история и современное устройство в связи с изложением сметной системы, кассового порядка и устройства государственной отчетности. Ч. 1 / В.А. Сакович. — 2-е изд., испр. и доп. — СПб.: Типо-литогр. М.Я. Минкова «Центральная», 1898. 296 с.
86. Государственный финансовый контроль в России: история, теория, практика: Сб. науч. ст. / отв. ред. В.В. Захаров, И.Б. Лагутин. — Курск: Курск. гос. ун-т, 2006. — 168 с.
87. Грапп М.З. Учет в бюджетных учреждениях. — М.: Госфиниздат, 1946. — 113 с.
88. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. — М.: Юриспруденция, 2000. — 304 с.
89. Гущин А.Ю. Определение эффективности и способы ее оценки в системе государственного заказа // ИД «Академия естествознания». Фундаментальные исследования. Научный журнал. — 2012. — № 9. — С. 204—208.
90. Деменкова Н.Г., Замятин В.В. Предварительный финансово-бюджетный контроль в Российской Федерации: проблемы теории и законодательного регулирования: монография. — М.: Юрлитинформ, 2012. — 184 с.
91. Демина И.Д., Лялькова Е.Е. Особенности планирования деятельности в государственных бюджетных учреждениях // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. — 2016. — № 12. — С. 58—66.
92. Дорждеев А.В. Бюджетные расходы региональных хозяйственных систем. — Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2014. — 95 с.
93. Дорохова Г.А. Рабоче-крестьянская инспекция в 1920—1923 гг. — М., 1959. — 184 с.
94. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Проблемы дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета основных средств в государственном секторе // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2015. — № 8 (368), апрель. — С. 14—22.

95. Дуболазов В.А., Неелова И.В. Учет имущества федеральных государственных автономных образовательных учреждений в соответствии с российскими и МСФО // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — № 12. — С. 2–15.
96. Егорова Е.М. Аудит эффективности бюджетных расходов: научное издание / Е.М. Егорова, Н.Н. Балашова; Волгоградская государственная сельскохозяйственная академия. — Волгоград, 2008. — 96 с.
97. Емельянов А.Д. Экономическая эффективность механизации и автоматизации производства. — М.: Экономиздат, 1962. — 348 с.
98. Ермилов В.Г. К теории государственного финансового контроля // Финансы.— 2005. — № 2. — С. 62–64.
99. Еременко Т.В. Особенности учета амортизации: дис. ... канд. экон. наук. — СПб., 2011. — 181 с.
100. Жуклинец И.И. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях. — М.: Юрайт, 2016. — 504 с.
101. Жуклинец И.И. Попова М.И. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. — М.: Юрайт, 2011. — 594 с.
102. Иваницкий П.М. Анализ отчетности об исполнении смет бюджетных учреждений. — М.: Госфиниздат, 1952. — 52 с.
103. Иванов И.Б. Экономика общественного сектора. — М.: Архангельск: Институт управления, 2014. — 154 с.
104. Иванова Е.И. Информационные ресурсы государственного аудита (теория и практика). Монография. — М.: ИИЦ «Статистика России». 2008. — 351 с.
105. Иванова Л.П., Магуськин В.В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности в системе управления государственным (муниципальным) учреждением. — Чебоксары: «Новое время», 2011. — 180 с.
106. Ивашкевич В.Б. Оперативный контроллинг. — М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. — 158 с.
107. Кабашкин В.А., Карташева Е.Ю. Отличительные особенности современного зарубежного опыта организации контроля // Международный бухгалтерский учет. — 2011. — № 5 (155). — С. 51.

108. Казакова Н.А., Трофимова Л.Б., Федченко Е.А. Методология формирования релевантной информации в условиях глобализации экономических процессов: монография. — М.: Инфра-М, 2013. — 248 с.
109. Казакова Н.А., Федченко Е.А., Трофимова Л.Б. Современные парадигмы и методы анализа и контроля бюджетной эффективности: монография. — М.: Инфра-М., 2013. — 270 с.
110. Канкрина Е.Ф. Краткое обозрение российских финансов. — СПб.: Тип. 2 Отд-ния собств. е. и. в. канцелярии, 1880. — 161 с.
111. Карагод В.С., Гринько А.С. Оценка эффективности деятельности санаторно-курортных организаций // Экономический анализ: теория и практика. — 2010. № 38. — С. 38–43.
112. Карандаев И.Ю. Финансово-правовое регулирование деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук. — М., 2014. — 215 с.
113. Карепина О.И. Развитие аудита эффективности государственных расходов // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — № 30. — С. 42–51.
114. Карпов Э.С. Бюджетный контроль в Российской Федерации: монография. — М.: Инфра-М., 2014. — 139 с.
115. Кац А.И. Стимулирование эффективной работы предприятий. — М.: Экономика, 1964. — 158 с.
116. Качкова О.Е., Кришталева Т.И., Демина И.Д., Кеворкова Ж.А., Домбровская Е.Н. Научное обоснование и разработка практических подходов к организации и проведению внутреннего финансового контроля в государственных (муниципальных) учреждениях: монография. — М.: Русайнс, 2016. — 226 с.
117. Качкова О.Е. Учет амортизации основных средств бюджетного учреждения по обновленным правилам // Бухгалтерский учет в здравоохранении. — 2016. — № 8. — С. 9–19.
118. Кеворкова Ж.А. Внутренний контроль бизнес-процессов Федерального Казначейства: монография / Ж.А. Кеворкова, Р.А. Иванов. — М.: б. и., 2013 — 237 с.

119. Кеворкова Ж.А. Международные стандарты аудита. — М.: Издательство Юрайт, 2016. — 458 с.
120. Кеворкова Ж.А. Практический аудит / Ж.А. Кеворкова, В.И. Бережная, Г.Н. Мамаева. — М.: Проспект, 2016. — 428 с.
121. Кеворкова Ж.А., Иванов Р.А. Внутренний контроль бизнес-процессов Федерального казначейства: монография. — М.: Коп Принт, 2013. — 238 с.
122. Кирсанов С.А. Финансирование бюджетных услуг в муниципалитетах России — СПб.: СПБИГО, ООО «Книжный Дом», 2010. — 224 с.
123. Кирсанов С.А., Резанов Л.В. Финансирование муниципальных услуг: повышение эффективности бюджетных расходов: монография. — СПб.: ООО «Издательство ОМ-Пресс», 2010. — 316 с.
124. Киселева В.Д. Учет основных средств бюджетных средств // Советник бухгалтера бюджетной сферы. — 2012. — № 7. — С. 47–62.
125. Козлова С.А. Государственные (муниципальные) учреждения: теория и практика право применения. — Орел: Орловский юридический институт МВД России, 2012. — 100 с.
126. Козырин А.Н. Финансовое право и управление публичными финансами в зарубежных странах. — М.: ЦППИ, 2009. — 182 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://textbook.news/finansovoe-pravo\\_822/upravlenie-generalnogo-auditora-40928.html](http://textbook.news/finansovoe-pravo_822/upravlenie-generalnogo-auditora-40928.html)
127. Колтынюк Б.А. Инвестиционные проекты. — СПб., 2010. — 211 с.
128. Комплексный экономический анализ / М.В. Мельник, С.Е. Егорова, Н.Г. Кулакова, Л.А. Юданова. — М.: Форум: ИНФРА-М, 2016. — 350 с.
129. Коммерциализация результатов интеллектуальной деятельности научных и образовательных учреждений: состояние и перспективы развития: монография / Н.И. Саталкина, С.И. Дворецкий, М.Н. Краснянский и др. — Тамбов: Изд-во ФГБОУ ВПО «ТГТУ», 2012. — 168 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.tstu.ru/book/elib/pdf/2012/galigin1.pdf>
130. Комягин Д.Л. Бюджетное право / под ред. А.Н. Козырина. — М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. — 288 с.

131. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет. — М.: Проспект, 2015. — 496 с.
132. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных учреждениях. — М.: Проспект, 2010. — 464 с.
133. Конопляник Т.М. Анализ как основа выводов аудиторов // Россия и Санкт-Петербург: экономика и образование в XXI веке: Сборник докладов. — СПб., 2015. — С. 84–86.
134. Конопляник Т.М., Николаенко А.В. Характеристика учета затрат в качестве инструмента управления природоохранной деятельностью // Экономика и предпринимательство. — 2016. — № 10-2 (75-2). — С. 372–375.
135. Конопляник Т.М., Морозова И.В. Бюджетный учет оплаты труда. — СПб.: Бизнес-пресса, 2007. — 523 с.
136. Константинова Н.А. Государственный финансовый контроль: пути повышения его эффективности: монография. — Чебоксары: Изд-во Чувашского ун-та, 2007. — 151 с.
137. Контроль в современной России: вопросы теории и практика правового регулирования: коллективная монография / В.П. Беляев, О.В. Брежнев и др. — М.: Юрлитинформ, 2013. — 312 с.
138. Коняев А.И. Финансовый контроль в дореволюционной России (Очерки истории). — М.: Госфиниздат, 1959. — 164 с.
139. Костина О.В. Автономные учреждения: порядок создания и функционирования. — М.: Альфа-М: ИНФРА-М, 2015. — 224 с.
140. Котлова Ю.А. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. — Хабаровск: РИЦ ХГАЭП, 2012. — 120 с.
141. Котошихин Г.К. О России в царствование Алексея Михайловича // Современные соч. Григория Котошихина. — СПб.: Издание Археорг. комис., 1840. — 160 с.
142. Кочерин Е.А. Контроль в процессе управления предприятием. — М.: Знание, 1986. — 64 с.

143. Крапивин Д.С. Порядок создания резервов предстоящих расходов бюджетными учреждениями // Север и рынок: формирование экономического порядка. — 2015. — № 3(46). — С. 14–21.
144. Краткий отчет Народного Комиссариата государственного контроля о реорганизации и деятельности государственного контроля: (октябрь 1917 — октябрь 1918) Москва: [б. и.], 1918. — обл. 39 с.
145. Кудрин А.Л. Государственные финансы Ренессанса: Карафа — Ортис — Боден / А.Л. Кудрин, М.П. Афанасьев. — М.: Магистр: Инфра-М, 2015. — 140 с.
146. Куприянец И.М. Понятие бюджетного контроля в дисциплине «Государственные и муниципальные финансы» // Вестник Томского государственного университета. — 2010. — № 1 (9). — С. 83–86.
147. Куприянов О.Ю. История государственного надведомственного финансового контроля в российском государстве, 1654-1928 гг.: : дис. ... канд. экон. наук. — Санкт-Петербург, 2003 — 245 с.
148. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет. — Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2013. — 517 с.
149. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 592 с.
150. Лагутин И.Б. Системность бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации: финансово-правовое регулирование: дисс. ... д-ра юрид. наук. — М. 2014. — 471 с.
151. Лагутин И.Б. Бюджетный контроль и бюджетный аудит в Российской Федерации: проблемы системности и особенности правового регулирования: монография. — М.: Юрлитинформ, 2015. — 368 с.
152. Лебедев В.А. Финансовое право: Лекции доц. С.-Петерб. ун-та В.А. Лебедева: в 4 т. — СПб.: Типо-лит. А.М. Вольфа, 1882–1885.
153. Лозицкая О.И. Совершенствование финансового обеспечения государственных (муниципальных) услуг в сфере дошкольного образования: дис. ... канд. экон. наук. — М., 2014. — 247 с.

154. Лопатин В.Н. Права на информационные системы при бюджетном финансировании // Доклад на международной научно-практической конференции «Правовая информатизация — 2015». Минск. 28.05.2015. — Минск, 2015.
155. Лысенко Д. В. Организация управленческого учета // Аудит и налогообложение. — 2009. — № 2. — С. 1–15.
156. Мазур И.И., Шапиро В.Д., Ольдерогге Н.Г. Эффективный менеджмент. — М.: Высшая школа. 2003.— 553 с.
157. Маклева Г.И., Артюхин Р.Е. Бюджетный учет и отчетность. — М.: Экар, 2005. — 599 с.
158. Макоев О.С. Контроль и ревизия. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. — 256 с.
159. Маркина Е.В. Развитие финансового механизма функционирования бюджетных учреждений // Вестник финансового университета. — 2014. — № 4. — С. 23–32.
160. Маркина Е.В. Становление и развитие финансового механизма функционирования бюджетных учреждений // Финансы и кредит. — 2009. — № 34 (370). — С. 16–22.
161. Марков С.Н. Методический подход к оценке эффективности бюджетных расходов на образование // Наука о человеке: Гуманитарные исследования. — 2013. — № 1 (11). С. 58–63.
162. Марков С.Н. Повышение эффективности бюджетных расходов на образование (на примере бюджета Омской области): монография. — Омск: Изд-во НОУ ВПО ОмГА, 2013. — 185 с.
163. Маслова Т.С. Бухгалтерский учет в государственных (муниципальных) учреждениях. — М.: Магистр: ИНФРА-М, 2016. — 544 с.
164. Маслова Т.С. Бухгалтерский учет резервов предстоящих расходов как инструмент управления // Инновационное развитие экономики. — 2014. — № 6-1(23). — С. 104–106.
165. Мельник М.В. Международные стандарты ISSAI и INTOSAI GOV: структура, содержание и практика применения Высшими органами финансового контроля // Сибирская финансовая школа. — 2012. — № 6. — С. 135–144.



166. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль. — М.: Проспект, КноРус, 2009. — 640 с.
167. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Бухгалтерский финансовый учет. — М.: Магистр: ИНФРА-М, 2014. — 624 с.
168. Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н., Ясенев В.Н. Бухгалтерский управленческий учет. — М.: Магистр: ИНФРА-М, 2012. — 112 с.
169. Миленина Н.С. Правовое регулирование бюджетного контроля в Российской Федерации: монография. — Екатеринбург, 2013. — 120 с.
170. Миллиард М.Ю., Сапетина И.Н. Отражение в учете бюджетного учреждения модернизации основного средства // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2015. — №16 (376). — С. 18–21.
171. Муниципальные финансы и бюджетный учет в системе местного самоуправления / Г.И. Юрьева, Т.Н. Богатырева, А.В. Корнев. — М.: Издательско-торговая корпорация «Приз», 2006. — 484 с.
172. Немчинов В.С. Общественная стоимость и плановая цена. — М., 1971. — 507 с.
173. Никитский А.А. Основы финансовой науки и политики. — М.: «Польза» В. Антик и К, 1990. — 256 с.
174. Николаева И.П. Экономический словарь. — М.: Проспект, 2011. — 155 с.
175. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Классический управленческий учет. — М.: КРАСАНД, 2014. — 400 с.
176. Николаева С.А. Управленческий учет. — М.: Институт профессиональных бухгалтеров в России: Информационное агентство: ИПБР-БИНФА, 2005. — 176 с.
177. Новодворский В.Д., Сабанин Р.П. Бухгалтерский учет на малых предприятиях. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. — 248 с.
178. Новожилов В.В. Проблемы измерения затрат и результатов при оптимальном планировании. — М., 1967. — 151 с.
179. Новоселова Т.О., Радина Т.Е. Анализ бюджетных организаций. — Хабаровск: РИЦ ХГАЭП, 2004. — 84 с.

180. Обеспечение качества информационно-библиотечного обслуживания: пособие для руководителей библиотек / РБА; Л.В. Куликова; Т.В. Кузнецова (и др.). — СПб.: Изд-во Российской национальной библиотеки, 2013. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://pl.spb.ru/upload/docs/specialist/iso/kachestvo.pdf>
181. Обзор царствования Государя Императора Александра II и его реформ (1855–1871). — СПб.: Русская книгопечатня, 1871. — 522 с.
182. Образование государственного контроля. — СПб.: Морская типография, 1837. — 68 с.
183. Обучение положениям Бюджетного кодекса Российской Федерации в части исполнения бюджета. — М.: НП «Центр развития современных образовательных технологий», 2012. — 632 с.
184. Озеров И.Х. Как расходуются в России народные деньги? — М.: Общество купцов и промышленников России, 2005. — 312 с.
185. Озеров И.Х. Основы финансовой науки: Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит. — М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2008. — 621 с.
186. Озеров И.Х. Финансовая реформа в России — М.: типо.-лит. П.И. Пашкова, 1906. — 150 с.
187. Опальский А.Ю. Учет затрат и калькулирование себестоимости государственных (муниципальных) услуг бюджетного учреждения // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. — 2014.— № 2. — С. 31–51.
188. Организация государственного контроля в России сравнительно с государствами Западной Европы / Ф. Бочковский. — СПб.: Типо-литогр. А.Э. Винеке, 1895. — 118 с.
189. Отчетность бюджетных и автономных учреждений: монография / В.В. Панков, Л.П. Воробьева, Л.А. Чайковская, В.Л. Кожухов и др. — М.: АУДИТОР, 2014. — 564 с.
190. Осминина В.А. Становление и развитие государственного финансового контроля в России XVII–XIX веков. Историко-экономическое исследование: дис. ... канд. экон. наук. — М., 2004. — 142 с.

191. Охотский Е.В. Теория и механизмы современного государственного управления. — М.: Юрайт, 2013. — 701 с.
192. Оценка эффективности использования бюджетных средств в условиях реализации планов модернизации экономики / В.И. Бариленко, Р.П. Булыга, М.В. Мельник, И.Ф. Ветрова, О.В. Ефимова, В.В. Бердников. — М.: ВивидАрт, 2013. — 182 с.
193. Оценка эффективности использования бюджетных средств в части расходов на оказание бюджетных услуг / Е.В. Берездивина, В.Ф. Елисеенко, А.Б. Жулин, Н.М. Сивашева. — М.: Издательский дом ГУ ВШЭ, 2004. — 84 с.
194. Панков В.В., Чайковская Л.А., Кожухов В.Л. Институциональные подходы к внедрению практик внутреннего контроля // Аудит и финансовый анализ. — 2015. — № 6. — С. 133–138.
195. Петрова В.И. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях (Россия, Франция). — М.: КНОРУС, 2010. — 184 с.
196. Пласкова Н.С. Экономический анализ. — М.: Эксмо, 2010. — 704 с.
197. Повышение эффективности бюджетных расходов / под. общ. ред. А.А. Климова. — М.: Издательство «Дело» АНХ, 2009. — 520 с.
198. Повышение эффективности бюджетных расходов на региональном и муниципальном уровнях: монография / Н.Н. Косинова, С.П. Сазонов, М.С. Ефремова. — Волгоград: ООО «Цариц. полигр. комп.», 2011. — 266 с.
199. Повышение эффективности и качества финансового менеджмента региональной бюджетной политики / С.П. Сазонов, А.В. Лукьянова, Д.Ю. Завьялов. — Волгоград: Волгоградский гос. технический ун-т, 2009 — 418 с.
200. Погребинский А.П. Очерки истории финансов дореволюционной России. — М.: Госфиниздат, 1954. — 268 с.
201. Подъяблонская Л.М., Подъяблонская Е.П. Актуальные проблемы государственных и муниципальных финансов. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. — 303 с.
202. Порфирьева А.В. Внутренний контроль. Методология сквозного контроля автономных учреждений: монография / А.В. Порфирьева, Т.Ю. Серебрякова — М.: ИНФРА-М, 2013. — 150 с.

203. Погосян Н.Д. Счетная палата Российской Федерации (конституционно-правовой статус): дис. ... д-ра юрид. наук. — М., 1998. — 393 с.
204. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография. М.: Норма: ИНФРА-М, 2014. — 384 с.
205. Проведение финансового анализа государственного образовательного учреждения / Н.Р. Кельчевская, Н.Б. Прохорова, М.В. Павлова. — Екатеринбург: УГТУ-УПИ, 2001. — 127 с.
206. Пятковская Ю.В. Бюджетные расходы в системе государственных и муниципальных расходов: правовой аспект. — Иркутск: Изд-во БГУ, 2015. — 164 с.
207. Развитие инструментария взаимодействия субъектов системы публичного управления социально-экономическим развитием территории / под ред. Н.В. Фадейкиной. — Новосибирск: САФБД, 2012. — 444 с.
208. Разработка и внедрение системы оценки эффективности бюджетных расходов на региональном уровне. Тверская область. Ставропольский край / под общ. ред. О.А. Амирова. — М.: РОХОС, 2004. — 152 с.
209. Райзберг Б.А. Государственное управление экономическими и социальными процессами. — М.: ИНФРА-М, 2013. — 384 с.
210. Райзберг Б.А. Целевые программы в системе государственного управления экономикой: монография. — М.: ИНФРА-М, 2016. — 216 с.
211. Результативность и эффективность бюджетных расходов: монография / под ред. А.В. Дорждеева, А.В. Гуковой. — М.: Книжная редакция «Финансы», 2009. — 720 с.
212. Рекитар Я.А. Экономическая эффективность реконструкции предприятий стеновых материалов. — М.: Госстройиздат, 1960. — 79 с.
213. Ржига Л. Экономическая эффективность научно-технического прогресса. / под. науч. ред. акад. Т.С. Хачатурова: пер с чешеск. В.С. Петрова и др. — М.: Экономика, 1969. — 310 с.
214. Ровинский Н.Н. Финансовый контроль в СССР. — М.: Госфиниздат, 1947. — 239 с.

215. Родионова В.М. Бухгалтерский учет и контроль в бюджетных учреждениях. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. — 232 с.
216. Родионова В.М., Баятова И.М., Маркина Е.В. Бухгалтерский учет и контроль в бюджетных учреждениях. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. — 232 с.
217. Ройзман И.И. Народно-хозяйственная и хозрасчетная эффективность производства. — Кишинев: Штиинца, 1981. — 225 с.
218. Ройзман И.И. Соотношение категорий производительности общественного труда и экономической эффективности производства // Известия АН Молдавской ССР (серия общественных наук). — 1968. — № 3. — С. 15–24.
219. Ройтер В. Финансирование образования: международные модели, пути, опыт и мышление // Университетское управление: практика и анализ. — 2000. — №4—С. 4–9.
220. Романов А.А., Губанов Р.С. Анализ и оценка рисков в бюджетных организациях. — Рязань. Академия ФСИН России, 2010. — 30 с.
221. Романова Т.Ф. Государственный контроль: проблемы и направления модернизации: монография. — Ростов-на-Дону: АзовПечать, 2009. — 239 с.
222. Романовский М.В., Врублевская О.В. Бюджетная система Российской Федерации. — М., 2001. — 576 с.
223. Рубвальтер Д.А. Опыт США в разработке бюджетов, ориентированных на результат // Власть. — 2006. — № 8. — С. 79–84.
224. Руководство по управлению региональными и муниципальными финансами. / О.А. Амиров и др., науч. рук. и общ. ред. А.М. Лаврова. — М.: М-во финансов РФ, 2007. — 610 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [www.fer.ru/rftap/files/RFTAP\\_QCBS\\_3.6\\_Final\\_report\\_7.pdf](http://www.fer.ru/rftap/files/RFTAP_QCBS_3.6_Final_report_7.pdf)
225. Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия. — 4-е изд. — М.: ИНФРА-М, 2011. — 882 с.
226. Рябухин С.Н. Аудит эффективности. — М.: Экономика, 2009. — 602 с.
227. Сазонов С.П., Лукьянова А.В., Завьялов Д.Ю. Повышение эффективности и качества финансового менеджмента региональной бюджетной политики / под

общ. ред. С.П. Сазонова. — Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2009. — 416 с.

228. Сазонов С.П., Сазонов А.С., Лукьянова А.В. Финансово-казначейский контроль в бюджетной политике региона и оценка его эффективности. — Волгоград: Царицынская полиграфическая компания, 2010. — 380 с.

229. Саттарова А.А., Ямалетдинова Э.Ф. Виды аудита в системе государственного финансового контроля. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://отраслиправа.рф/article/10263>

230. Саунин А.Н. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле. — М.: Издательский дом «Финансовый контроль», 2004. — 144 с.

231. Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств: Вопросы теории и практики — М.: Высшая школа, 2005. — 311 с.

232. Свешникова О.Н., Корж Я.В. Доходы и расходы в бухгалтерской отчетности коммерческих и бюджетных организаций // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. — 2016. — Т. 2. № 2. — С. 116–123.

233. Селезнев А.З. Контроль финансовых потоков. — М.: ИНФРА-М, 2010. — 304 с.

234. Серебрякова Т.Ю. Бухгалтерский учет в системе внутреннего контроля // Экономические науки. — 2010. — № 63. — С. 272–279.

235. Сибилева Н.Н, Бизина А.С., Оболенская Ю.А. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях. — М.: Альфа-Пресс, 2007. — 352 с.

236. Сизова О.В. Государственное задание как инструмент управления системой предоставления государственных услуг в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук. М., 2012. — 181 с.

237. Слободчиков Д.Н., Лозовский С.В. Государственный и муниципальный бюджетный контроль (на примере Камчатского края): монография. — М.: Изд. дом «Экономическая газета», 2012. — 164 с.

238. Слободяник Ю.Б. Особенности имплементации международных стандартов государственного аудита // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — №34 (328). — С. 58–66.

239. Смирнова Л.Н., Титов В.А. Методы повышения эффективности использования бюджетных средств как инструмент обеспечения экономической безопасности государства: монография. — СПб.: ООО «Копи-Р Групп», 2013. — 120 с.
240. Сравнительное государственное управление: теория, реформы, эффективность / под ред. Л.В. Сморгунова. — СПб., 2000. — 228 с.
241. Совершенствование организации бухгалтерского учета и контроля в автономных образовательных учреждениях: монография / Н.Д. Горюнова, Т.М. Рогуненко, С.В. Пономарева. — М.: Кнорус, 2014. — 144 с.
242. Совершенствование оценки эффективности деятельности подведомственных Правительству Российской Федерации образовательных и научных учреждений: коллективная монография / под ред. д.э.н., проф. Р.П. Булыги. — М.: Изд. дом «Научная библиотека», 2014. — 192 с.
243. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 478 с.
244. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма факторов хозяйственной жизни — М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010. — 220 с.
245. Соколова Е.С. Методология оценки качества учетной информации: монография. — М.: Институт исследования товародвижения и конъюнктуры оптового рынка, 2011. — 189 с.
246. Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности: монография — М.: Инфра-М, 2004. — 331 с.
247. Сольский Д. Всеподданейший доклад Государственного контролера о развитии и деятельности Государственного контроля в 1855—1880 гг. — СПб., 1880. — 96 с.
248. Соменков А.Д. Бюджетный контроль в зарубежных странах: монография. — Элиста: АПП «Джангар», 1999. — 832 с.
249. Софроненко К.А., Стешенко Л.А. Государственный строй России в первой четверти XVIII в. — М.: Издательство МГУ, 1973. — 120 с.
250. Сперанский М.М. О коренных законах государства. — М.: Эксмо, 2015. — 544 с.

251. Сперанский М.М. План государственного преобразования графа М.М. Сперанского: (Введение к Уложению государственных законов 1809 г.). — М.: Русская мысль, 1905. — 359 с.
252. Стародубровская И.В., Назаров В.С. Методические рекомендации по внедрению органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления принципов БОР (результативность бюджетных расходов, внедрение ВЦП, оценка эффективности и качества предоставления бюджетных услуг). — М.: Издательство «Дело», 2010. — 68 с.
253. Степашин С.В. Федеральная концепция основных принципов организации и деятельности контрольно-счетных органов: монография / С.В. Степашин, К.В. Сурков. — М.: УП Принт, 2011. — 285 с.
254. Стешенко Л.А., Софроненко К.А. Государственный строй России в первой четверти XVIII в. — М., 1973.
255. Стреха А.А., Шерняев В.И. Экономико-качественная модель выбора поставщика при передаче на аутсорсинг бюджетных услуг. — М.: СТАНДАРТИН-ФОРМ, 2009. — 11 с.
256. Стиглиц Д. Э. Экономика государственного сектора / Дж. Ю. Стиглиц; Науч. ред. пер. [с англ.] Г. М. Куманин. — М.: ИНФРА-М, 1997. — 718 с.
257. Табалина С.А., Радущкий А.Г. Развитие бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления 2012 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [b-uchet.ru/article/186625.php](http://b-uchet.ru/article/186625.php)
258. Тарасов А.М. Государственный контроль в России. — М.: Континент, 2008.— 672 с.
259. Тарасов В.А., Сеструхина А.О. Анализ зарубежного опыта аудита территориальных образований // Наука и эпоха. Воронеж. — 2010. — С. 168–253.
260. Теоретические концепции социальной эффективности управления предприятием / А.А. Норчак, О.М. Барбаков — Тюмень: Изд-во Тюменского гос. нефтегазового ун-та, 2009. — 79 с.



261. Тесленко В.И. Развитие финансового контроля в капиталистической России: историко-экономическое исследование: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.01, 08.00.10 / Тесленко Валерий Иванович. — М., 2007. — 25 с.
262. Толкаченко А.А., Харабет К.В. Судебная бухгалтерия. — М.: Норма, 2005. — 288 с.
263. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия. — М.: Инфра-М, 2006. — 322 с.
264. Тульчинский Г.Л., Шекова Е.Л. Менеджмент в сфере культуры. — СПб.: Издательство «Лань»; «Изд-во Планета музыки», 2013. — 544 с.
265. Тульчинский Г.Л. PR в сфере культуры и образования. — СПб.: Издательство «Лань»; «Изд-во Планета музыки», 2011. — 576 с.
266. У истоков финансового права. — М.: Статус, 1998. — 432 с. — (Серия «Золотые страницы российского финансового права»).
267. Управленческий учет в государственных (муниципальных) учреждениях: методология, организация и направления совершенствования: монография / М.А. Вахрушина и др. — М.: Науч. технологии, 2015. — 268 с.
268. Фадейкина Н.В. Реформа бюджетного учета: тенденции, проблемы, сомнения и надежды // Сибирская финансовая школа. — 2007. — № 1. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://journal.safbd.ru/ru/content/reforma-byudzhethnogo-ucheta-tendencii-problemy-somneniya-i-nadezhdy>
269. Фадейкина Н.В. Финансовый контроль в сфере государственного сектора экономики: монография / Н.В. Фадейкина, В.А. Воронов. — Новосибирск: СИФБД, 2002. — 413 с.
270. Федорова Е.И. Бухгалтерский учет и отчетность в бюджетных учреждениях / Е.И. Федорова, Н.В. Ильина. — Чебоксары: Изд-во Чуваш. ун-та, 2012. — 564 с.
271. Федорова Л.П., Литвинова О.В., Неустроев Р.А. Оценка эффективности расходования государственных финансовых средств региона: монография / Чебоксары: ЧКИ РУК, 2010. — 166 с.
272. Федорович Т.В. Бухгалтерский учет и отчетность бюджетных учреждений. — Новосибирск: Изд-во СГУПС, 2003. — 151 с.

273. Федоровых О.П. Государственные и муниципальные расходы. — Омск: ИП Архипов М.И., 2016. — 116 с.
274. Федосов В.А. Бюджетная система Российской Федерации / под ред. О.В. Врублевской. — М.: Питер, 2009. — 221 с.
275. Федченко Е.А. Актуальные направления совершенствования государственного контроля / Н.А. Казакова, Э.И. Белякова, Е.А. Федченко // Финансы и кредит. — 2012. — № 12 (499). — С. 35–41.
276. Федченко Е.А. Анализ и контроль бюджетной эффективности в условиях реформирования государственного сектора / Н.А. Казакова, Е.А. Федченко // Финансовая аналитика: Проблемы и решения. — 2013. — № 3 (141). — С. 10–18.
277. Федченко Е.А. Анализ российских и международных стандартов отчетности общественного сектора для оценки эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений // Бухгалтерский учет в здравоохранении. — 2016. — № 6. — С. 40–56.
278. Федченко Е.А. Бюджетный контроль как инструментальный повышения эффективности бюджетных расходов // Бухгалтерский учет в здравоохранении. — 2016. — № 1. — С. 49–60.
279. Федченко Е.А. К проблеме формирования и финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) заданий // Теория и практика общественного развития. — 2011. — № 6. — С. 275–277.
280. Федченко Е.А. Классификация признаков кодификации, положенных в основу единого плана счетов государственных (муниципальных) учреждений // Вестник АГУ. — 2010. — № 4. — С. 110–117.
281. Федченко Е.А. Классификация признаков кодификации, положенных в основу единого плана счетов государственных (муниципальных) учреждений // Вестник АГУ. — 2010. — № 4. — С. 117–123.
282. Федченко Е.А. Методика комплексной оценки эффективности деятельности государственных учреждений / Н.А. Казакова, Е.А. Федченко, Б.С. Маматов / Международная торговля и торговая политика. — 2013. — № 11–12. — С. 31–38.

283. Федченко Е.А. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в себестоимость оказываемых услуг // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. — 2015. — № 3. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://panor.ru/journals/buhgos/archive/>
284. Федченко Е.А. Методология формирования релевантной информации в условиях глобализации экономических процессов: монография / Н.А. Казакова, Л.Б. Трофимова, Е.А. Федченко. — М.: ИНФРА-М, 2013. — 248 с.
285. Федченко Е.А. Организация учета принимаемых и отложенных обязательств бюджетного учреждения // Бухгалтерский учет в здравоохранении. — 2015. — № 7. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [панор.pф/journals/buhzdrav/archive/](http://panor.pf/journals/buhzdrav/archive/)
286. Федченко Е.А. Оценка и контроль эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений: монография. — М.: ИНФРА-М, 2016. — 347 с.
287. Федченко Е.А. Пересчет нормы (суммы) амортизации основных средств и порядок отражения в учете // Бухгалтерский учет в здравоохранении. — 2014. — № 11. — С. 13–18.
288. Федченко Е.А. Применение калькуляционных счетов в учете затрат на выполнение государственного задания // Вестник АГУ. — 2011. — № 4 (87). — С. 165–173.
289. Федченко Е.А. Развитие бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления Швейцарии // Международный бухгалтерский учет. — 2011. — № 2 (152). — С. 53–60.
290. Федченко Е.А. Совершенствование методического обеспечения анализа бюджетной эффективности / Н.А. Казакова, Е.А. Федченко // Экономический анализ: теория и практика. — 2014. — № 15 (366). — С. 11–18.
291. Федченко Е.А. Финансирование государственных (муниципальных) учреждений: правовые и бухгалтерские аспекты // Сибирская финансовая школа: АВАЛЬ. — 2011. — № 1. — С. 46–50.

292. Федченко Е.А. Финансирование государственных (муниципальных) учреждений: правовые и бухгалтерские аспекты // Сибирская финансовая школа: АВАЛЬ. — 2011. — № 1. — С. 46–50.
293. Федченко Е.А. Формирование системы внутреннего контроля как элемента повышения эффективности и результативности использования бюджетных средств / Е.А. Федченко, Б.С. Маматов // Бухгалтерский учет в здравоохранении. — 2015. — № 2. — С. 54–66.
294. Федченко Е.А. Формирование системы показателей эффективности использования бюджетных средств // Вестник Финансового университета. — 2016. — № 2 (92). — С. 106–116.
295. Феклин С.И. Автономные, бюджетные и казенные учреждения: материалы сравнительного анализа. — М.: Арсенал образования, 2014. — 154 с.
296. Финансы бюджетных организаций / под. ред. Г.Б. Поляка. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. — 463 с.
297. Финогеев П.В. Анализ баланса и отчета бюджетного учреждения. — М.: Всесоюзный заочный финансовый техникум, 1961. — 52 с.
298. Формирование и анализ публичной отчетности образовательной организации: монография / Д.А. Ендовицкий и др. — Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2015. — 284 с.
299. Харьков В.П. Бюджетный учет в современных условиях. — М.: Финансы и статистика, 2008. — 208 с.
300. Хатри Г.П. Мониторинг результативности в общественном секторе. — М.: Фонд «Институт экономики города», 2005. — 276 с.
301. Хачатуров Т.С. Экономическая эффективность капитальных вложений. М.: «Экономика», 1964. — 279 с.
302. Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право. — М.: Норма, 2005. — 464 с.
303. Хоружий Л.И. Бухгалтерский учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях. — М.: Альфа-Пресс, 2005. — 224 с.

304. Хоффман Х.Г. Новые формы финансирования, гарантирующие равное образование для всех, и развитие системы платного образования некоторые практические примеры западноевропейских стран // Университетское управление: практика и анализ. — 2000. — №4. — С. 35–42.
305. Чайковская Л.А. Информационное обеспечение внутреннего контроля // Сборники конференций НИЦ Социосфера. — 2015. — № 53. — С. 247–250.
306. Чайковская Л.А., Кожухов В.Л. Учет и отчетность в государственном секторе: международная перспектива // Экономические и гуманитарные науки. — 2015. — № 11 (286). — С. 33–38.
307. Чернявский В.О. Эффективность экономических решений. — М.: Экономика, 1965. — 255 с.
308. Чечулин Н.Д. Очерки по истории русских финансов в царствование Екатерины II. — СПб.: Сенатская тип., 1906. — 386 с.
309. Чхивадзе В.В. Государственный финансовый контроль в зарубежных странах. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [justicemaker.ru/view-article.php?id=23&art=3164](http://justicemaker.ru/view-article.php?id=23&art=3164)
310. Шекова Е.Л. К вопросу об оценке результатов деятельности учреждений культуры // Менеджмент в России и за рубежом. — 2013. — № 5. — С. 68–74.
311. Шеремет А.Д. Бухгалтерский учет и анализ / А.Д. Шеремет, Е.В. Старовойтова. — М.: ИНФРА-М, 2014. — 424 с.
312. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. — М.: РИОР, 2009. — 254 с.
313. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. — М.: Инфра-М, 2009. — 447 с.
314. Шепенко Р.А. Правовые основы бюджетного устройства и бюджетного процесса Великобритании. // Правоведение. — 1999. — № 2. — С. 107–122.
315. Шинкарева О.В. Государственный и муниципальный финансовый контроль: международные стандарты ИНТОСАИ и российское законодательство // Финансы, — 2015. — № 11. — С. 56–60.
316. Шипова А.П. О нашей военной реформе с экономической точки зрения. — М.: Тип. В. Готье, 1872. — 50 с.

317. Шор Д.М. Бюджетные услуги: новые подходы к финансированию: монография. — Волгоград: Из-во ВолГУ, 2013. — 179 с.
318. Шохин С.О., Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России: Научно-методическое пособие. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 240 с.
319. Шубина Т.В. Качественные показатели аудита эффективности использования бюджетных средств на капитальное строительство // Аудиторские ведомости.— 2014. — № 4. — С. 76–89.
320. Шувалова Е.Б. Методология и методика государственного налогового контроля (экономико-правовой аспект): монография. — М.: МЭСИ, 2010. — 414 с.
321. Шустер А.И. Экономическая эффективность новой техники и методика ее определения. — М.: б.и., 1959. — 68 с.
322. Шулико Е.В. Муниципальный бюджетный контроль в Российской Федерации: на примере муниципального образования г. Новороссийск: дис. ... канд. экон. наук. — М., 2004. — 198 с.
323. Эвиева А.В. Себестоимость образовательных услуг и результативность расходов бюджета на оказание образовательных услуг // Евразийский союз ученых. — 2015. — № 4-1 (13). — С. 104–107.
324. Экономика общественного сектора / Л.И. Якобсон и др. — М.: Юрайт, 2014.— 557 с.
325. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки. — М.: Дело, 2003. — 520 с.
326. Экономический словарь / А.И. Архипов и др. — М.: Проспект, 2010 — 669 с.
327. Эффективность бюджетных расходов: методология и управление / Д.С. Демиденко и др. — СПб.: Изд-во Политех. ун-та, 2009. — 108 с.
328. Эффективность государственных капитальных вложений: монография / В.А. Гордеев, В.В. Шлепин. — Ярославль: Изд-во ЯГТУ, 2009. — 144 с.
329. Яговкина В.А. Вопросы совершенствования правового статуса государственных и муниципальных учреждений. — М.: ИРОФ, 2011. — 86 с.

330. Якобсон Л.И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика. — М.: ГУ-ВШЭ, 2000. — 367 с.
331. Якобсон Л.И. Эффективность и качество работы в непроизводственной сфере. — М.: Экономика, 1984 — 135 с.
332. Ялбулганов А.А. Внутриведомственный финансовый контроль в Российской армии в XIX — в начале XX в.: историко-правовое исследование. — М.: Акад. Налоговой полиции ФСНП России, 1999. — 206 с.
333. Ялбулганов А.А. Зарождение государственного контроля в России во второй половине XVII–XVIII в. (историко-правовое исследование) // Государство и право. — 2001. — № 10. — С. 89–97.
334. Ялбулганов А.А. Финансовый контроль в Российской армии XIX- начала XX в.: Орг.-правовые реформы / А. А. Ялбулганов; Отв. ред. А. Н. Козырин. — СПб.: Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та : Ред. журн. «Правоведение» , 1999 — 127 с.
335. Ялбулганов А.А. Государственный контролер В.А. Татаринов и реформа финансового контроля в России (1850–1860 гг.) // Финансы. — 2000. — № 1. — С.69–70.
336. Янжула И.И. Основы финансово-налоговой науки: Учение о государственных доходах. — СПб.: Тип. И. Стасюлевича, 1899. — 510 с.
337. Янжула И.И. Финансовое право. — М.: б.и., 1889. — 728 с.
338. Anthony R., Reece J. Accounting: Text and Cases. — 8-th ed. — Richard D. Irwin, Inc., 1989.
339. Denison E.F. The Sources of Economic Growth in the United States & the Alternatives Before us. — New York, 1962.
340. Glenn J.J. Public Sector Financial Control and Accounting. Blackwell, 1993.
341. Hanushek E.A. In John Hattie and Eric M. Anderman (ed.) Financing Schools // International Guide to Student Achievement. — New York: Routledge, 2013. P. 134–136.
342. Hanushek E.A., Ruhose J., Woessmann L. It Pays to Improve School Quality // Education Next. — 2016. — 16(3), Summer, Summer 2016. P. 16–24.

343. Hanushek E.A., Woessmann L. The Economic Benefit of Educational Reform in the European Union // CESifo Economic Studies. — 2012. — 58(1), March. — P. 73–109.
344. Hanushek E.A., Wright J.D. (ed.) Economics of Education // International Encyclopedia of the Social and Behavioral Sciences. — 2nd Edition. — Oxford: Elsevier, April 2015. — P. 149–157.
345. Kendrick J.W. Productivity Trends in the United States. — Princeton, NJ Princeton University Press, 1961. — 53. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.nber.org/chapters/c2234.pdf>
346. Minc B. *Economia polityczna socjalizmu*. — Warszawa, 1961. — S. 154.
347. Rosen H.S. *Publik finance*. — Boston: Irvin, 1995.
348. Полное собрание Законов Российской Империи. № 6855, ср. Горчаков. Монастырский приказ, 1868.
349. Полное собрание Законов Российской Империи. Т. VII № 5017, Указ 07.07.1727 г.
350. Сборник: Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Издание 2010 года. Официальный перевод. 2012.



### Методические рекомендации

по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в себестоимость,  
оказываемых услуг в образовательном учреждении

#### 1. Распределение расходов между источниками финансового обеспечения.

Учет и группировку затрат по статьям калькуляции необходимо организовать отдельно по каждому виду образовательной услуги и источнику финансового обеспечения, за счет которой услуга выполняется.

На основании п. 134 Инструкции по применению Единого плана счетов, утв. приказом Минфина России 01.12.2010 г. № 157н, «выбор способа калькулирования себестоимости единицы продукции (объема работы, услуги) и базы распределения накладных расходов между объектами калькулирования осуществляется учреждением самостоятельно или органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя таким образом, чтобы оптимизировать степень полезности учетных данных для целей управления при допустимом уровне трудоемкости учетных процедур».

Если учреждение осуществляет платную деятельность, то при расчете нормативных затрат на общехозяйственные расходы данные расходы необходимо распределить *между видами деятельности*.

**Первым этапом** является распределение расходов между источниками финансового обеспечения: субсидией на выполнение государственного задания и платными услугами. Данное распределение общехозяйственных (накладных) расходов осуществляется по окончании месяца, квартала пропорционально начисленной заработной плате основного персонала.

На основании п. 134 Инструкции по применению Единого плана счетов № 157н «распределение накладных, общехозяйственных расходов производится одним из способов: *пропорционально прямым затратам по оплате труда*, материальным затратам, иным прямым затратам, объему выручки от реализации продукции (работ, услуг), иному показателю, *характеризующему результаты деятельности учреждения*».

Базой распределения утвердим показатель — *пропорционально прямым затратам по оплате труда*. Метод определения базы распределения должен быть утвержден приказом об учетной политике.

Для определения суммы общехозяйственных (накладных) расходов, относящихся к платным услугам, следует использовать разработанную таблицу расчета накладных затрат как базу распределения пропорционально прямым затратам по оплате труда (регистр 1).

## Расчет накладных затрат для оплаты, за счет платных услуг

| Соотношение начисленной ОТ и отдельных услуг                                     | Процент | Январь<br>100    | Услуга 3       |                |                |                |                |                |
|----------------------------------------------------------------------------------|---------|------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
|                                                                                  |         |                  | 25.45          | 12.25          | 12.25          | 26.39          | 13.19          | 10.46          |
| <b>Начислена ОТ</b>                                                              | 100,0   | <b>11 852,70</b> | <b>3016,17</b> | <b>1452,23</b> | <b>1452,23</b> | <b>3127,88</b> | <b>1563,94</b> | <b>1240,25</b> |
| <b>Управленческий вспомогательный персонал</b>                                   | 42,77   | 5069,40          | 1290,02        | 621,12         | 621,12         | 1337,79        | 668,90         | 530,45         |
| <b>Начислены налоги на оплату труда</b>                                          | 43,12   | 5110,88          | 1300,57        | 626,20         | 626,20         | 1348,74        | 674,37         | 534,80         |
| <b>Виды затрат:</b>                                                              |         |                  |                |                |                |                |                |                |
| Услуги связи                                                                     | 2,27    | 269,06           | 68,47          | 32,97          | 32,97          | 71,00          | 35,50          | 28,15          |
| Оплата отопления и технологических нужд                                          | 35,84   | 4248,01          | 1081,00        | 520,48         | 520,48         | 1121,03        | 560,52         | 444,51         |
| Оплата потребления электрической энергии                                         | 33,09   | 3922,06          | 998,05         | 480,54         | 480,54         | 1035,02        | 517,51         | 410,40         |
| Оплата водоснабжения помещений                                                   | 5,62    | 666,12           | 169,51         | 81,62          | 81,62          | 175,79         | 87,89          | 69,70          |
| Уборка и вывоз мусора                                                            | 2,31    | 273,80           | 69,67          | 33,55          | 33,55          | 72,25          | 36,13          | 28,65          |
| Прочее содержание помещений, зданий, дворов и имущества                          | 4,81    | 570,11           | 145,08         | 69,85          | 69,85          | 150,45         | 75,23          | 59,66          |
| Оплата технического обслуживания (в том числе текущего ремонта)                  | 0,12    | 14,22            | 3,62           | 1,74           | 1,74           | 3,75           | 1,88           | 1,49           |
| Техническое обслуживание охранной, пожарной сигнализации, систем видеонаблюдения | 0,20    | 23,71            | 6,03           | 2,90           | 2,90           | 6,26           | 3,13           | 2,48           |
| Медицинские осмотры и обследования                                               | 4,81    | 570,11           | 145,08         | 69,85          | 69,85          | 150,45         | 75,23          | 59,66          |
| Приобретение и обслуживание программных продуктов                                | 1,65    | 195,57           | 49,77          | 23,96          | 23,96          | 51,61          | 25,81          | 20,46          |
| Подписка на периодические издания                                                | 0,32    | 37,93            | 9,65           | 4,65           | 4,65           | 10,01          | 5,00           | 3,97           |
| Вневедомственная охрана                                                          | 5,00    | 592,64           | 150,81         | 72,61          | 72,61          | 156,39         | 78,20          | 62,01          |
| Тревожная кнопка                                                                 | 1,08    | 128,01           | 32,57          | 15,68          | 15,68          | 33,78          | 16,89          | 13,39          |
| Прочие текущие расходы                                                           | 8,25    | 977,85           | 248,83         | 119,81         | 119,81         | 258,05         | 129,03         | 102,32         |
| Медикаменты                                                                      | 0,00    | 0,00             | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00           |
| Мягкий инвентарь                                                                 | 0,43    | 50,97            | 12,97          | 6,24           | 6,24           | 13,45          | 6,72           | 5,33           |
| Увеличение стоимости материальных запасов                                        | 7,20    | 853,39           | 217,16         | 104,56         | 104,56         | 225,21         | 112,60         | 89,30          |
| <b>Итого</b>                                                                     | 298,9   | 13 393,55        | 3408,27        | 1641,02        | 1641,02        | 3534,50        | 1767,25        | 1401,48        |
| <b>Итого общий</b>                                                               |         | 35 426,54        | 9015,03        | 4340,57        | 4340,57        | 9348,92        | 4674,46        | 3706,98        |

**2. Начисление и распределение оплаты труда между видами оказываемых услуг**

Начисление оплаты труда осуществляется на основании внутренних распорядительных документов (приказов, табелей учета рабочего времени) и первичных учетных документов. Услуги, оказываемые учреждением, должны иметь хронологическую последовательность и быть прописаны в учетной политике учреждения (например, ГБДОУ Детский сад № 100):

Услуга 1 — Реализация общеобразовательных программ дошкольного образования.

Услуга 2 — Содержание ребенка (присмотр и уход за ребенком).

Услуга 3 — Са-фи-дансе 4–5 лет.

Услуга 4 — Са-фи-дансе 5–6 лет.

Услуга 5 — Са-фи-дансе 6–7 лет.

Услуга 6 — Игралочка 5–6 лет.

Услуга 7 — Игралочка 6–7 лет.

Услуга 8 — Организация досуговой деятельности.

Услуга 9 — Консультация учителя-логопеда.

### Прямые затраты

К *услуге 1* (реализация общеобразовательных программ дошкольного образования) относятся оплата труда и начисления на выплаты по ОТ персонала, принимающего непосредственное участие в оказании услуги (пед. персонал по штатному расписанию). Хозяйственные операции отражаются бухгалтерскими записями в соответствии с приказом об учетной политике:

|                                                             |                 |                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Отражение прямых затрат (на основании первичных документов) | 4 109 60 211 21 | 4 302 11 730                                                                                                                          |
|                                                             | 4 109 60 213 21 | 4 303 01 730 02<br>4 303 02 730 02<br>4 302 13 730<br>4 303 06 730 02<br>4 303 07 730 02<br>4 303 10 730 02<br>4 303 11 730 03 и т.д. |

К *услуге 2* (содержание ребенка (присмотр и уход за ребенком)) относятся оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда персонала, принимающего непосредственное участие в оказании услуги (шеф-повар, повар, младший воспитатель, медсестра, кладовщик и т.д.). Соответственно, хозяйственные операции отражаются бухгалтерскими записями в соответствии с приказом об учетной политике:

|                                                             |                 |                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Отражение прямых затрат (на основании первичных документов) | 4 109 60 211 22 | 4 302 11 730                                                                                                                          |
|                                                             | 4 109 60 213 22 | 4 303 01 730 02<br>4 303 02 730 02<br>4 302 13 730<br>4 303 06 730 02<br>4 303 07 730 02<br>4 303 10 730 02<br>4 303 11 730 03 и т.д. |

К *услуге 3* (Са-фи-дансе 4–5 лет) относятся оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда педагогов дополнительного образования, непосредственно участвующих в оказании услуги. Хозяйственные операции отражаются бухгалтерскими записями в соответствии с приказом об учетной политике:

|                                                             |                 |                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Отражение прямых затрат (на основании первичных документов) | 2 109 60 211 23 | 2 302 11 730                                                                                                                          |
|                                                             | 2 109 60 213 23 | 2 303 01 730 02<br>2 303 02 730 02<br>2 302 13 730<br>2 303 06 730 02<br>2 303 07 730 02<br>2 303 10 730 02<br>2 303 11 730 03 и т.д. |

Услуги 4, 5, 6, 7, 8, 9 аналогичны услуге 3 и при начислении заработной платы и начислений на оплату труда будут иметь аналитический разряд счета 010960000, соответственно, 24, 25, 26, 27, 28, 29.

**Общехозяйственные расходы по начисленной оплате труда управленческого и обслуживающего персонала за счет субсидии на выполнение государственного задания** распределяются между оказываемыми услугами, в процентном соотношении, указанном в расчете нормативных затрат на оказание государственных услуг и нормативных затрат на содержание имущества каждого учреждения. Учетной политикой учреждения закрепляется регистр учета по распределению общехозяйственных расходов по оплате труда.

Регистр 2

Распределение общехозяйственных расходов по оплате труда  
ГБДОУ Детский сад № 100  
(учреждение)  
4 «Субсидии на выполнение государственного задания»  
(источник финансирования)

Январь 2016 года

|          | Общехозяйственные<br>расходы | Процент распределения, в соответствии с расчетом<br>нормативных затрат, % | Сумма, руб. |
|----------|------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|-------------|
| Услуга 1 | 58 000,00                    | 57                                                                        | 33 060,00   |
| Услуга 2 |                              | 43                                                                        | 24 940,00   |
| Итого    |                              | 58 000,00                                                                 |             |

Общехозяйственные расходы, относимые к услуге 1 (реализация общеобразовательных программ дошкольного образования), отражаются бухгалтерскими записями:

|                                                                                                   |                 |                                                                                                                                          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Отражение общехозяйственных расходов (на основании первичных документов)                          | 4 109 80 211    | 4 302 11 730                                                                                                                             |
|                                                                                                   | 4 109 80 213    | 4 303 01 730 02<br>4 303 02 730 02<br>4 302 13 730<br>4 303 06 730 02<br>4 303 07 730 02<br>4 303 10 730 02<br>4 303 11 730 03<br>и т.д. |
| Распределение общехозяйственных расходов при формировании фактической себестоимости работ (услуг) | 4 109 60 211 21 | 4 109 80 211                                                                                                                             |
|                                                                                                   | 4 109 60 213 21 | 4 109 80 213                                                                                                                             |

Общехозяйственные расходы, относимые к услуге 2 (содержание ребенка (присмотр и уход за ребенком)), отражаются бухгалтерскими записями:

|                                                                                                   |                 |                                                                                                                                       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Отражение общехозяйственных расходов (на основании первичных документов)                          | 4 109 80 211    | 4 302 11 730                                                                                                                          |
|                                                                                                   | 4 109 80 213    | 4 303 01 730 02<br>4 303 02 730 02<br>4 302 13 730<br>4 303 06 730 02<br>4 303 07 730 02<br>4 303 10 730 02<br>4 303 11 730 03 и т.д. |
| Распределение общехозяйственных расходов при формировании фактической себестоимости работ (услуг) | 4 109 60 211 22 | 4 109 80 211                                                                                                                          |
|                                                                                                   | 4 109 60 213 22 | 4 109 80 213                                                                                                                          |

**Распределение общехозяйственных расходов по начисленной оплате труда по оказанию платных дополнительных услуг** отражается с применением регистра бухгалтерского учета, закрепленного приказом об учетной политике.

Пример. Распределим оплату труда вспомогательного персонала, учитывая, что в январе 2016 г. начислена оплата труда только уборщику служебных помещений в размере 1500,00 руб.

Регистр 3

Распределение оплаты труда вспомогательного персонала по видам оказываемых платных услуг

ГБДОУ Детский сад № 100

(учреждение)

2 «Собственные доходы учреждения»

(источник финансирования)

Январь 2016 года

|                                                     | Про-<br>цент | Всего         | В разрезе оказываемых услуг |          |          |          |          |          |
|-----------------------------------------------------|--------------|---------------|-----------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|
|                                                     |              |               | Услуга 3                    | Услуга 4 | Услуга 5 | Услуга 6 | Услуга 7 | Услуга 8 |
| <b>Соотношение начисленной ОТ и отдельных услуг</b> |              | 100           | 25,45                       | 12,25    | 12,25    | 26,39    | 13,20    | 10,46    |
| Административный и учебно-управленческий персонал   | 42,77        | <b>1500,0</b> | <b>381,70</b>               | 183,78   | 183,78   | 395,88   | 197,92   | 156,95   |

Сумма распределенных общехозяйственных расходов по услуге 3 в сумме 381,70 руб. подлежит отражению бухгалтерскими записями:

|                                                                                                   |                 |                                                                                                                                       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Отражение общехозяйственных расходов (на основании первичных документов)                          | 2 109 80 211    | 2 302 11 730                                                                                                                          |
|                                                                                                   | 2 109 80 213    | 2 303 01 730 02<br>2 303 02 730 02<br>2 302 13 730<br>2 303 06 730 02<br>2 303 07 730 02<br>2 303 10 730 02<br>2 303 11 730 03 и т.д. |
| Распределение общехозяйственных расходов при формировании фактической себестоимости работ (услуг) | 2 109 60 211 23 | 2 109 80 211                                                                                                                          |
|                                                                                                   | 2 109 60 213 23 | 2 109 80 213                                                                                                                          |

Общехозяйственные расходы по услугам 4, 5, 6, 7, 8, 9, распределим аналогично услуге 3 с применением аналитических групп 24, 25, 26, 27, 28, 29.

Распределение общехозяйственных расходов, производимых в рамках *субсидий на выполнение государственного задания* за январь 2016 года, формируется с применением регистра учета, закрепляемого приказом об учетной политике.

Регистр 5

Распределение общехозяйственных расходов

ГБДОУ Детский сад № 100

(учреждение)

4 «Субсидии на выполнение государственного задания»

2 «Собственные доходы учреждения. Платные дополнительные услуги»

(источник финансирования)

Январь 2016 года

| Виды затрат                                  | Общая<br>сумма | Не распределя-<br>емые расходы | Расходы, относи-<br>мые на платные<br>дополнительные<br>услуги | Расходы, относимые<br>на субсидию по вы-<br>полнению государ-<br>ственного задания | Расходы,<br>относимые<br>на следую-<br>щий период |
|----------------------------------------------|----------------|--------------------------------|----------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| <b>1</b>                                     | <b>2</b>       | <b>3</b>                       | <b>4</b>                                                       | <b>5</b>                                                                           | <b>6</b>                                          |
| Начислена ОТ                                 | 11 852,7       |                                | 11 852,7                                                       |                                                                                    |                                                   |
| Управленческий вспомога-<br>тельный персонал | 1500,00        |                                | 1500,00                                                        |                                                                                    |                                                   |
| Начислены налоги на оплату<br>труда          | 3615,95        |                                | 3615,95                                                        |                                                                                    |                                                   |
| Услуги связи                                 | 10 625,00      |                                | 269,06                                                         | 10 355,94                                                                          |                                                   |
| Оплата отопления и техноло-<br>гических нужд | 80 927,00      | 40 463,50                      | 4248,01                                                        | 36 215,49                                                                          |                                                   |

|                                                                                  |                  |                  |                  |                  |                |
|----------------------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|----------------|
| Оплата электрической энергии                                                     | 30 421,00        | 3042,10          | 3922,06          | 23 456,84        |                |
| Оплата водоснабжения помещений                                                   | 8243,00          |                  | 666,12           | 7576,88          |                |
| Уборка и вывоз мусора                                                            | 8315,00          |                  | 273,80           | 8041,20          |                |
| Прочее содержание помещений, зданий, дворов и иного имущества                    | 0,00             |                  |                  |                  | 570,11         |
| Оплата технического обслуживания (в том числе текущего ремонта) оборудования     | 0,00             |                  |                  |                  | 14,22          |
| Техническое обслуживание охранной, пожарной сигнализации, систем видеонаблюдения | 0,00             |                  |                  |                  | 23,71          |
| Мед, осмотры и обследования                                                      | 0,00             |                  |                  |                  | 570,11         |
| Приобретение и обслуживание (обновление) программных продуктов                   | 0,00             |                  |                  |                  | 195,57         |
| Подписка на периодические издания                                                | 0,00             |                  |                  |                  | 37,93          |
| Вневедомственная охрана                                                          | 522,00           |                  | 522,00           |                  | 70,64          |
| Тревожная кнопка                                                                 | 2077,00          |                  | 128,01           | 1948,99          |                |
| Прочие текущие расходы                                                           | 0,00             |                  |                  |                  | 977,85         |
| Медикаменты                                                                      | 0,00             |                  | 0,00             |                  | 0,00           |
| Мягкий инвентарь                                                                 | 0,00             |                  |                  |                  | 50,97          |
| Увеличение стоимости материальных запасов                                        | 0,00             |                  |                  |                  | 853,39         |
| <b>Итого</b>                                                                     | <b>141 130,0</b> | <b>43 505,60</b> | <b>10 029,04</b> | <b>87 595,35</b> | <b>3364,51</b> |

В случае если общехозяйственные расходы платных дополнительных услуг в данном периоде не производились, они переносятся на следующий период и прибавляются к исчисленным показателям следующего месяца (гр. 6), а расходы гр. 4 подлежат оплате за счет платных дополнительных услуг. Исчисленные суммы расходов по субсидиям, выделенным на государственное задание, оплачиваются по данному источнику финансирования (гр. 3, гр. 5).

По результатам распределения расходов производятся бухгалтерские записи:

— показатели гр. 3:

|                                                                                |              |                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------|
| Списание части общехозяйственных расходов на расходы текущего финансового года | 4 401 20 223 | 4 302 23 730 01<br>4 302 23 730 02 |
|--------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------|

— показатели гр. 4:

|                                                                          |              |              |
|--------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|
| Отражение общехозяйственных расходов (на основании первичных документов) | 2 109 80 000 | 2 302 00 730 |
|--------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|

В дальнейшем суммы расходов, сформированные на счете 210980000 «Общехозяйственные расходы», распределяются на соответствующие счета 210960221 «Затраты на услуги связи в себестоимости готовой продукции, работ, услуг»; 210960222 «Затраты на транспортные услуги в себестоимости готовой продукции, работ, услуг»; 210960223 «Затраты на коммунальные услуги в себестоимости готовой продукции, работ, услуг» и т.д. в разрезе аналитического разряда счета.

— показатели гр. 5:

|                                                                          |              |              |
|--------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|
| Отражение общехозяйственных расходов (на основании первичных документов) | 4 109 80 000 | 4 302 00 730 |
|--------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|

В дальнейшем суммы расходов по субсидии на выполнение государственного задания распределяются между услугами государственного задания с помощью коэффициента распре-

деления общехозяйственных расходов, установленного при расчете нормативных затрат на оказание государственных услуг с применением регистра бухгалтерского учета, закрепленного приказом об учетной политике.

Регистр 7

Распределение общехозяйственных расходов по прочим расходам  
между оказываемыми государственными услугами

ГБДОУ Детский сад № 100

4 «Субсидии на выполнение государственного задания»

| Виды затрат                              | Расходы, относимые на<br>субсидии по выполнению<br>государственного задания | Услуга 1<br>57%  | Услуга 2<br>43%  |
|------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|
| 1                                        | 2                                                                           | 3                | 4                |
| Услуги связи                             | 10 355,94                                                                   | 5902,89          | 4453,06          |
| Оплата отопления и технологических нужд  | 36 215,49                                                                   | 20 642,83        | 15 572,66        |
| Оплата потребления электрической энергии | 23 456,84                                                                   | 13 370,40        | 10 086,44        |
| Оплата водоснабжения помещений           | 7576,88                                                                     | 4318,82          | 3258,06          |
| Уборка и вывоз мусора                    | 8041,20                                                                     | 4583,49          | 3457,72          |
| Тревожная кнопка                         | 1948,99                                                                     | 1110,92          | 838,07           |
| <b>Итого</b>                             | <b>87 595,35</b>                                                            | <b>49 929,35</b> | <b>37 666,00</b> |

### Заключение

По истечении отчетного периода в порядке, установленном учетной политикой, общехозяйственные расходы: распределяются на себестоимость услуг (списываются в дебет счета 010960000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг»). Суммы расходов по счету 010960000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг» списываются в дебет счета 040100000 «Финансовый результат хозяйствующего субъекта». В рамках приносящей доход деятельности осуществляется уменьшение полученных доходов (дебет счета 240110130 «Доходы от оказания платных услуг»). Порядок и периодичность отнесения себестоимости оказанных услуг на финансовый результат определена в учетной политике учреждения (один раз в месяц).

**На расходы текущего финансового года** (дебет счета 040120200 «Расходы текущего финансового года») относятся расходы ст. 270 НК РФ: по налогам, начисленным за счет расходов; по штрафам, пеням; за счет грантов, добровольных пожертвований; за счет целевых субсидий.

**Методические рекомендации**

**по порядку постановки на учет РИД, получаемых при выполнении ОКР как объектов интеллектуальной собственности, объектов вещного права и объектов информационного права, принадлежащих Российской Федерации и полученных в рамках выполнения государственных контрактов на ОКР**



## Содержание

|                                                |  |
|------------------------------------------------|--|
| 1. Общие положения .....                       |  |
| 2. Объекты интеллектуальной собственности..... |  |
| 3. Объекты вещного права.....                  |  |
| Приложение 1 .....                             |  |
| Приложение 2 .....                             |  |

### 1. Общие положения

1.1. Методические рекомендации по порядку постановки на учет РИД, получаемых при выполнении ОКР, как объектов интеллектуальной собственности, объектов вещного права и объектов информационного права (далее — объекты РИД), принадлежащих Российской Федерации и полученных в рамках выполнения государственных контрактов на ОКР (далее — Методические рекомендации), разработаны в целях упорядочения процедуры по принятию к бюджетному учету созданных по заказу Минпромторга России результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, права на которые принадлежат РФ, на основании постановления Правительства РФ от 05.06.2008 г. № 438 «О Министерстве промышленности и торговли Российской Федерации».

1.2. Методические рекомендации содержат алгоритм действий по постановке на бюджетный учет объектов РИД и разработаны в соответствии с приказом Министерства промышленности и торговли РФ от 10.10.2011 г. № 1357 «Об организации в Министерстве промышленности и торговли Российской Федерации работы по обеспечению государственной регистрации прав на созданные по заказу Минпромторга России результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, принятию их к бюджетному учету в составе объектов нефинансовых активов, а также по учету, хранению, поддержанию в силе охраняемых документов».

1.3. При определении состава и группировки объектов РИД следует руководствоваться следующими нормативными документами:

ст. 209, 216, 292, 301, 334, 1225 ГК РФ;

ГОСТ Р 55386—2012. Интеллектуальная собственность. Термины и определения;

ГОСТ Р 55385—2012. Интеллектуальная собственность. Научные произведения;

Федеральным законом от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»;

Инструкцией по ведению единого плана счетов бухгалтерского учета для государственных (муниципальных) учреждений, утв. приказом Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н (далее — Инструкция № 157н).

1.4. В рамках настоящих методических рекомендаций под объектами РИД следует понимать:

*Объекты интеллектуальной собственности* — это результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана.

*Объекты вещного права* — материальные объекты (материальные носители), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации, которые не относятся к нематериальным активам и принимаемым к бухгалтерскому учету в составе нефинансовых активов (материальные запасы) (например: спецоборудование для научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, приобретенное по договорам с заказчиками для обеспечения выполнения условий договоров до передачи его в научное под-

разделение, или материальные ценности, используемые при создании экспериментальных устройств.

*Опытно-конструкторские работы (ОКР)* — комплекс работ, выполняемых при создании или модернизации продукции: разработка конструкторской и технологической документации на опытные образцы (опытную партию), изготовление и испытания опытных образцов (опытной партии).

*Опытно-конструкторские разработки (ОКР)* — технические, инженерные, лабораторные разработки, доводящие результаты предваряющих их научно-исследовательских работ (НИР) до практической возможности их воплощения в производство. Обычно ОКР завершаются созданием опытного образца изделия и рабочей документации, необходимой для производства созданных изделий.

*Опытно-конструкторские и опытно-технологические (технологические) работы* — разработка образца нового изделия, конструкторской документации для него или новой технологии.

*Специальное оборудование* — многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций. К категории специального оборудования по договору на НИОКР и НИОКТР<sup>1</sup> работы относится то оборудование, без использования которого (именно этого оборудования) техническое задание заключенного договора невыполнимо.

*Объекты информационного права* — ими признаются результаты научно-технической деятельности, полученные в рамках выполнения НИОКР, не получившие статус «охраноспособные» и не являющиеся объектами исключительных прав.

1.5. Объекты РИД классифицировать по статусу на охраноспособные и неохраноспособные. В ходе выполнения операций по выявлению результатов в процессе опытно-конструкторских работ, могут выделяться следующие РИД:

| Статус РИД                                                                    | Характер результата                    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|
| 1. РИД, имеющие охранные документы или охраняемые в режиме коммерческой тайны | Объекты интеллектуальной собственности |
| 2. Способные к правовой охране РИД, которые целесообразно защитить патентом   | Объекты интеллектуальной собственности |
| 3. РИД, правовая охрана которых нецелесообразна                               | Объекты вещного права                  |
| 4. РИД, которые целесообразно защитить в режиме коммерческой тайны            | Объекты интеллектуальной собственности |
| 5. РИД, не подлежащие правовой охране                                         | Объекты информационного права          |

1.6. Оценка результатов интеллектуальной деятельности и особенности бюджетного учета по исследуемым объектам права: объектов интеллектуальной собственности, объектов вещного права, объектов информационного права, регулируются Инструкцией № 157н.

## 2. Объекты интеллектуальной собственности

2.1. Принятие к учету результатов интеллектуальной деятельности в составе нематериальных активов осуществляется учреждением при условии наличия исключительных прав на результат научно-технической деятельности, т.е. когда результат имеет статус «охраноспособный».

«К нематериальным активам как объектам интеллектуальной собственности» относятся объекты нефинансовых активов, одновременно удовлетворяющие следующим условиям:

- предназначены для неоднократного и (или) постоянного использования на праве оперативного управления в деятельности учреждения;
- способны приносить экономические выгоды (доход) в будущем;

<sup>1</sup> Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы гражданского назначения.

- отсутствует материально-вещественная (физическая) структура;
- возможна идентификация (выделение, отделение) от другого имущества организации;
- возможно их использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- не предполагается последующая перепродажа актива в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла;
- имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование актива и исключительного права организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.) или исключительного права на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны, включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства (ноу-хау)».

2.2. «Оценка объектов нематериальных активов для бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со ст. 11 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», п. 62 Инструкции № 157н с использованием затратного метода, «путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, — по текущей оценочной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления»<sup>2</sup>.

2.3. «Нематериальные активы принимаются к бюджетному учету по первоначальной (фактической) стоимости. В целях определения первоначальной стоимости объекта нематериальных активов при его приобретении за плату, создании фактические вложения учреждения формируются с учетом сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных учреждению поставщиками (подрядчиками, исполнителями), кроме приобретения, создания объекта в рамках деятельности учреждения, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством Российской Федерации, включая:

суммы, уплачиваемые правообладателю (продавцу) в соответствии с договором (государственным (муниципальным) контрактом) об отчуждении (приобретении) исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

регистрационные сборы, государственные пошлины, патентные пошлины и иные аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) исключительных (имущественных) прав на объекты нематериальных активов;

вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;

суммы, уплачиваемые учреждением за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением (созданием) объектов нематериальных активов».

«При создании нематериального актива также включаются:

суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг при создании нематериального актива согласно договорам (государственным (муниципальным) контрактам), в том числе по договорам авторского заказа (авторским договорам), договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических работ;

расходы на выплаты по оплате труда сотрудников, непосредственно занятых в процессе создания нематериального актива или в выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических работ;

расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, расходы на амортизацию

<sup>2</sup> Ст. 11 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», п. 62 Инструкции № 157н.

основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, первоначальная стоимость которого формируется;

иные расходы, непосредственно связанные с приобретением, созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях»<sup>3</sup>.

*«Не включаются в сумму фактических вложений:*

общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, созданием объекта нематериальных активов;

расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам предшествующих отчетных периодов, которые были признаны доходами и расходами;

расходы, непосредственно связанные с созданием образцов новых изделий (опытных образцов), принимаемых по результатам научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в состав нефинансовых активов учреждения»<sup>4</sup>.

2.4. «Результаты интеллектуальной собственности, как объекты нематериального актива, могут как приниматься на учет по первоначальной (фактической) стоимости, так и выбывать: по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами; безвозмездно: передача по государственному договору (контракту) учреждением исключительного права на РИД; прекращение использования вследствие морального износа и принятия по указанному основанию решения о списании нематериального актива; перехода исключительного права к другим правообладателям без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив); прекращение срока действия исключительного права учреждения на РИД и в иных случаях. В каждом случае применяется метод оценки либо затратный, либо рыночный».

2.5. «Первоначальной (фактической) стоимостью объекты нефинансовых активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче учреждением в целях исполнения обязательств по договору. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче учреждением, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно учреждение определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче учреждением, стоимость нефинансовых активов, полученных учреждением по указанным договорам, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нефинансовые активы».

2.6. «Первоначальной (фактической) стоимостью объектов нефинансовых активов, полученных учреждением безвозмездно, в том числе по договору дарения, признается их текущая оценочная стоимость, стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, увеличенная на стоимость услуг, связанных с их доставкой, регистрацией и приведением их в состояние, пригодное для использования. Под текущей оценочной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату принятия к учету. Определение текущей оценочной стоимости в целях принятия к бухгалтерскому учету объекта нефинансового актива производится на основе цены, действующей на дату принятия к учету (оприходования) имущества, полученного безвозмездно, на данный или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально, а в случаях невозможности документального подтверждения — экспертным путем. При определении текущей оценочной стоимости в целях принятия к бухгалтерскому учету объекта нефинансового актива комиссией по поступлению и выбытию активов, созданной в учреждении на постоянной основе, используются данные о ценах на аналогичные материальные ценности, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, а также в средствах массовой информации и специальной литературе, экспертные заключения (в том числе экспертов, привлеченных на

<sup>3</sup> Там же.

<sup>4</sup> П. 62 Инструкции № 157н.

добровольных началах к работе в комиссии по поступлению и выбытию активов) о стоимости отдельных (аналогичных) объектов нефинансовых активов»<sup>5</sup>.

2.7. «При определении текущей оценочной стоимости объектов оценки исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, товарные знаки и знаки обслуживания, программы для ЭВМ и базы данных, топологии интегральных микросхем; прав на секреты производства (ноу-хау); прав на результаты интеллектуальной деятельности, в том числе по лицензионному договору, авторскому договору, договору о передаче прав на использование топологий интегральных микросхем, программы для ЭВМ или базы данных», следует руководствоваться Методическими рекомендациями по определению рыночной стоимости интеллектуальной собственности, утвержденной Минимуществом России 26.11.2002 г. № СК-4/21297.

2.8. «Для документального подтверждения оценки следует составить отчет комиссией по поступлению и выбытию нефинансовых активов<sup>6</sup>, обосновав выбор метода оценки. Затраты, формирующие первоначальную (фактическую) оценку нематериальных активов, собираются на счете 010632000 «Вложения в нематериальные активы». После формирования первоначальной стоимости нематериальных активов все затраты, накопленные на соответствующих аналитических счетах счета 010600000 «Вложения в нефинансовые активы», списывают на соответствующие счета аналитического учета счета 010200000 «Нематериальные активы» (в момент готовности к использованию)».

2.9. «Единицей учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора (государственного (муниципального) контракта), предусматривающего приобретение (отчуждение) в пользу Российской Федерации, учреждения исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, либо в ином установленном законодательством РФ, порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В целях организации и ведения аналитического учета каждому инвентарному объекту нематериальных активов присваивается уникальный инвентарный порядковый номер, который используется исключительно в регистрах учета».

2.10. Группировка объектов нематериальных активов и шифровка по инвентарным номерам осуществляются по группам имущества (особо ценное движимое имущество учреждения, иное движимое имущество учреждения, имущество — предметы лизинга), и видам имущества, соответствующим Общероссийскому классификатору основных фондов (ОКОФ) ОК 013-2014 (СНС 2008) утв. приказом Росстандарта от 12.12.2014 г. № 2018-ст.

В ОКОФ принята следующая структура кода: XXX.XX.XX.XXX.

«Первые три знака соответствуют коду вида основных фондов. Последующие знаки соответствуют кодам из Общероссийского классификатора продукции по видам экономической деятельности ОКПД2 ОК 034-2014 (КПЕС 2008) и могут иметь длину кода от двух до девяти знаков в зависимости от длины кода в ОКПД2».

«При включении в ОКОФ позиций из ОКПД2 должен образовываться объект классификации, который может использоваться в качестве основных фондов. В случае если объекты основных фондов не имеют соответствующих группировок в ОКПД2 или в ОКОФ, требуется иная их классификация, четвертый и пятый знаки кода ОКОФ имеют значение «0». К таким объектам основных фондов относятся научные исследования и разработки и др.»

Согласно классификатору группа объектов интеллектуальной собственности — 700.00.00.00.

<sup>5</sup> Инструкции № 157н.

<sup>6</sup> Приказ Министерства промышленности и торговли РФ от 17.05.2011 г. № 653 «Об утверждении Комиссии по принятию к бюджетному учету используемых в деятельности Министерства промышленности и торговли Российской Федерации результатов интеллектуальной деятельности в составе объектов нематериальных активов, созданных по заказу Департамента государственного регулирования внутренней торговли».

|              |                                                                       |
|--------------|-----------------------------------------------------------------------|
| 710.00.00.00 | НАУЧНЫЕ ИССЛЕДОВАНИЯ И РАЗРАБОТКИ                                     |
| 710.00.11    | Результаты научных исследований и экспериментальных разработок        |
| 710.00.11.01 | Изобретения                                                           |
| 710.00.11.02 | Полезные модели                                                       |
| 710.00.11.03 | Промышленные образцы                                                  |
| 710.00.11.06 | Секреты производства (ноу-хау)                                        |
| 710.00.11.07 | Проекты, чертежи, изображения и макеты                                |
| 710.00.11.08 | Прочие результаты научных исследований и экспериментальных разработок |
| 730.00.00.00 | ПРОГРАММНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ И БАЗЫ ДАННЫХ                                 |
| 731.00.00.00 | ПРОГРАММНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ                                               |
| 731.00.10    | Программы для ЭВМ                                                     |
| 732.00.00.00 | БАЗЫ ДАННЫХ                                                           |
| 732.00.10.01 | Базы данных и информационно-справочные системы                        |
| 732.00.10.02 | Архивы электронные                                                    |
| 732.00.10.03 | Издания электронные официальные                                       |
| 790.00.00.00 | ДРУГИЕ ОБЪЕКТЫ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ                         |
| 790.00.90.09 | Другие объекты интеллектуальной собственности                         |

2.11. Для постановки на учет нематериальных активов необходимо руководствоваться следующими оправдательными документами:

| Объект НМА                                                                                 | Подтверждающий документ                                                                                 | Срок действия охраны                                                               | Первичные документы для постановки на учет                                                                                                               |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| «Исключительное право правообладателя на изобретение»                                      | Патент                                                                                                  | «20 лет с даты подачи заявки в Патентное ведомство»                                | Патент или патент и договор об уступке. Акт об использовании (внедрении). Бухгалтерские документы                                                        |
| «Исключительное право правообладателя на промышленный образец»                             | Патент                                                                                                  | «10 лет (+5 лет по ходатайству) с даты подачи заявки в Патентное ведомство»        | Патент или патент и договор об уступке. Акт об использовании (внедрении). Бухгалтерские документы                                                        |
| «Исключительное право правообладателя на полезную модель»                                  | Патент (свидетельство)                                                                                  | «5 лет (+3 года по ходатайству) с даты подачи заявки в Патентное ведомство»        | Патент (свидетельство) или Патент (свидетельство) и договор об уступке. Акт об использовании (внедрении). Первичные бухгалтерские документы              |
| «Исключительное авторское право на программы для ЭВМ и базы данных»                        | Договор о полной уступке всех имущественных прав. Свидетельство об официальной регистрации (по желанию) | «С момента создания в течение всей жизни автора и 50 лет после его смерти»         | Служебное задание. Авторский договор заказа. Договор о полной уступке всех имущественных прав. Акт об использовании (внедрении). Бухгалтерские документы |
| «Имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем» | Договор о полной уступке всех имущественных прав                                                        | «10 лет с даты первого использования или с даты регистрации в Патентном ведомстве» | Договор о полной уступке всех имущественных прав. Служебное задание. Акт об использовании (внедрении). Бухгалтерские документы                           |

2.12. «При получении нематериальных активов безвозмездно (например, по договору дарения), поступление в бухгалтерском учете отражают по текущей оценочной стоимости, действующей на дату оприходования. Дополнительные расходы, которые понесло учреждение при приобретении нематериальных активов (например затраты на их госрегистрацию, оплату консультационных или информационных услуг и т.д.) включают в первоначальную стоимость».

Согласно Плану счетов<sup>7</sup> при отражении НМА, полученных безвозмездно, счет 010600000 «Вложения в нефинансовые активы» не используется. Данное имущество отражается на счете 010200000 «Нематериальные активы» (по соответствующим аналитическим счетам) в корреспонденции со счетом 040110180 «Прочие доходы». Если есть дополнительные расходы, связанные с получением имущества, необходимо использовать счет 010600000 «Вложения в нефинансовые активы» (Приложение 1).

<sup>7</sup> Приказ Минфина России от 06.12.2010 г. № 162н.

2.13. «При создании нематериальных активов собственными силами в первоначальную стоимость НМА включают все затраты, связанные с их созданием и последующей регистрацией (п. 62 Инструкции № 157н). Затраты по созданию НМА предварительно накапливаются на соответствующих аналитических счетах счета 010600000 «Вложения в нефинансовые активы». После создания и окончания формирования стоимости НМА сумму списывают на счет 010200000 «Нематериальные активы». Сумму «входного» НДС по затратам, связанным с созданием НМА, учреждение включает в его первоначальную стоимость (Приложение 1)».

2.14. «При поступлении нематериального актива от головного или обособленного подразделения передачу оформляют актом приема-передачи основных средств и специальным извещением (ф. 0504805). Извещение формируют в двух экземплярах, по одному для каждого учреждения (обособленного подразделения), участвующего в приемке-передаче нематериальных активов. Сторона, получившая извещение (ф. 0504805) с прилагаемыми к нему документами, подтверждающими факт приемки-передачи имущества (актами), заполняет документ в своей части и направляет его второй экземпляр другой стороне, участвующей в расчетах. Корреспонденция счетов поступления нематериального актива от головного или обособленного подразделения приведена в приложении 1».

2.15. «При выявлении нематериальных активов в процессе инвентаризации имущество отражают по текущей оценочной стоимости на основании решения комиссии по поступлению и выбытию активов. Выявленные ценности приходят по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 010200000 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетом по учету прочих доходов (счет 040110180 «Прочие доходы») (Приложение 1)».

2.16. «Выбытие нематериальных активов, пришедших в негодность вследствие стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций, отражается бухгалтерской записью:

*Дебет счетов 010439420 «Уменьшение за счет амортизации стоимости нематериальных активов — иного движимого имущества учреждения», 040120273 «Чрезвычайные расходы по операциям с активами»*

*Кредит счета 010230420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов — иного движимого имущества учреждения»».*

2.17. «Недостача имущества, подлежащая возмещению виновным лицом, отражается на счете 020972000 «Расчеты по ущербу нематериальным активам».

При определении размера ущерба, причиненного недостачами и хищениями, следует исходить из оценочной стоимости НМА на день обнаружения ущерба. Недостающие нематериальные активы списываются на финансовые результаты учреждения. Если виновные лица не установлены или суд откажет во взыскании с них суммы причиненного ущерба, то недостачу следует сразу списать на финансовые результаты бюджетного учреждения. Документом, которым можно подтвердить отсутствие виновных лиц, могут быть: оправдательный приговор суда; постановление о приостановлении уголовного дела и т.д.»

«Суммы выявленных недостач, хищений, потерь имущества, ущерба, нанесенного имуществу, являющемуся нефинансовыми активами, отнесенные за счет виновных лиц», отражаются по текущей оценочной стоимости бухгалтерской записью:

*Дебет счета 020900000 «Расчеты по ущербу и иным доходам»*

*Кредит счета 040110172 «Доходы от операций с активами».*

Выбытие нематериальных активов вследствие недостачи, хищения отражается по балансовой стоимости бухгалтерской записью:

*Дебет счетов 010439420 «Уменьшение за счет амортизации стоимости нематериальных активов — иного движимого имущества учреждения», 040110172 «Доходы от операций с активами»*

*Кредит счета 010230420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов — иного движимого имущества учреждения».* (Приложение 1).

2.18. «Переоценка стоимости нефинансовых активов проводится по состоянию на начало текущего года путем пересчета их балансовой стоимости и начисленной суммы амортизации в соответствии с законодательством РФ сроки. Порядок переоценки устанавливаются Правитель-

ством Российской Федерации. Результаты проведенной переоценки объектов нефинансовых активов подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки объектов нефинансовых активов по состоянию на первое число текущего года не включаются в данные бухгалтерской (финансовой) отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года».

Сумму дооценки отражают следующей бухгалтерской записью:

*Дебет счета 010230320 «Увеличение стоимости нематериальных активов — иного движимого имущества учреждения»*

*Кредит счета 040130000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов».*

Дооценку амортизации, начисленной по данному нематериальному активу, отражают бухгалтерской записью:

*Кредит счета 010439420 «Уменьшение за счет амортизации стоимости нематериальных активов — иного движимого имущества учреждения»*

*Дебет счета 040130000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» (Приложение 1)*

Если по нематериальному активу индексы пересчета меньше единицы, то его необходимо уценить. Сумму, на которую нематериальный актив уценивается, отражают по дебету счета 040130000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» и кредиту счета 010200000 «Нематериальные активы» (соответствующий аналитический счет). Уценку суммы амортизации, начисленной по данному нематериальному активу, отражают по кредиту счета 040130000 и дебету счета 010400000 «Амортизация» (соответствующий аналитический счет). (Приложение 1).

2.19. Затраты на приобретение неисключительного права пользования в течение нескольких отчетных периодов лицензионным программным обеспечением, исключительные права на которое остаются у разработчика, отражают в составе расходов будущих периодов (далее — РБП) (счет 040150000) с последующим равномерным отражением в составе затрат учреждения текущего финансового года. При этом стоимость неисключительных прав отражают увеличением по за балансовому счету 01 «Имущество, полученное в пользование» (Приложение 1).

2.20. Выбытие нематериального актива осуществляется в случаях, предусмотренных п. 65 Инструкции № 157н:

- прекращения срока действия исключительного права учреждения на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передача по государственному договору (контракту) учреждением исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- переход исключительного права к другим правообладателям без договора;
- прекращение его использования вследствие морального износа и принятия по указанному основанию решения о списании нематериального актива;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации».

Одновременно со списанием с учета балансовой стоимости объектов нематериальных активов вследствие их выбытия подлежит списанию с учета сумма накопленных амортизационных отчислений по нематериальным активам.

Операции по списанию объектов нематериальных активов осуществляются комиссией учреждения по поступлению и выбытию активов и оформляются актом о списании (по балансовой стоимости нематериального актива) (Приложение 1).

2.21. Передача объектов НМА иным правообладателям, за исключением органов государственной (муниципальной) власти, отражаются следующей бухгалтерской записью:

*Дебет счетов 040120241 «Расходы на безвозмездные перечисления государственным и муниципальным организациям» (в рамках движения объектов при их передаче иной государственной (муниципальной) организации), 040120242 «Расходы на безвозмездные перечисления организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций», счета 010400000 «Амортизация»*



*Кредит счета 010200000 «НМА».*

2.22. Выбытие НМА при их продаже (передаче исключительных прав на РИД и приравненные к ним средства индивидуализации) в случаях, предусмотренных законодательством РФ, отражается бухгалтерской записью:

*Дебет счетов 010400000 «Амортизация», 040110172 «Доходы от операций с активами»*

*Кредит счета 010200000 «НМА» — по балансовой стоимости объекта учета.*

2.23. Передача объекта НМА органу власти (Минимуществу РФ и т.д.), государственному (муниципальному) учреждению, в том числе при прекращении права оперативного управления (изъятия из оперативного управления) отражается бухгалтерской записью:

*Дебет счета 040120241 «Расходы на безвозмездные перечисления государственным и муниципальным организациям»*

*Кредит счета 010200000 «Нематериальные активы» (010220420, 010230420).*

Отражение в учете учреждения операций, связанных с предоставлением (получением) прав использования РИД или средства индивидуализации, осуществляется на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других договоров, заключенных согласно законодательству РФ.

В бухгалтерском учете учреждения-правообладателя (лицензиара) предоставление НМА в пользование на условиях сохранения исключительных прав на РИД или средства индивидуализации отражаются путем внутреннего перемещения объекта учета (без выбытия с балансового учета) с одновременным отражением на забалансовом счете по учету имущества, переданного в пользование (счет 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)»). При этом начисление амортизации по указанным нематериальным активам производится правообладателем (лицензиаром).

НМА, полученные в пользование учреждением (лицензиатом), учитываются на забалансовом счете 01 «Имущество, полученное в пользование» по стоимости, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре. Платежи учреждения (лицензиата) за предоставленное ему право использования результатов интеллектуальной деятельности (средств индивидуализации), производимые в виде периодических платежей (единовременного фиксированного платежа) согласно условиям договора, относятся на финансовый результат в составе расходов текущего финансового года (расходов будущих периодов) в порядке, установленном учреждением в рамках формирования учетной политики.

2.24. Амортизацию начисляют по нематериальным активам учреждения в случае приобретения за плату, получения безвозмездно, выявления по результатам инвентаризации, получения от учредителя или другого учреждения и т.д.

Расчет годовой суммы амортизации НМА производится линейным способом, исходя из его балансовой стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования.

При принятии к учету объекта нематериального актива по балансовой стоимости с ранее начисленной суммой амортизации расчет учреждением годовой суммы амортизации производится линейным способом, исходя из остаточной стоимости амортизируемого объекта на дату его принятия к учету, и нормы амортизации, исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования на дату его принятия к учету. В течение финансового года амортизация начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы.

Начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо его выбытия (в том числе по основанию списания объекта с бухгалтерского учета). Начисление амортизации не может производиться свыше 100% стоимости амортизируемого объекта. Начисление амортизации на объекты прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или за месяцем выбытия этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисленная в размере 100% стоимости амортизация на объекты, которые пригодны для дальнейшей эксплуатации (использования), не может служить основанием для принятия реше-

ния об их списании по причине полной амортизации и (или) нулевой остаточной стоимости. Для начисления амортизации необходимо определить срок полезного использования нематериального актива. Сроки использования некоторых видов нефинансовых активов устанавливаются в соответствии со ст. 1363 ГК РФ: 20 лет — для изобретений; 10 лет — для полезных моделей; 15 лет — для промышленных образцов.

При определении сроков использования активов, полученных учреждением безвозмездно от участников бюджетного процесса, учитывается информация о периоде фактической эксплуатации и ранее начисленной сумме амортизации.

#### Определение срока полезного использования НМА

| Группа нематериальных активов                                                                               | Срок полезного использования нематериальных активов                                                                                   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Нематериальные активы, приобретенные учреждением, по которым можно определить срок полезного использования  | Срок действия прав учреждения на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом |
|                                                                                                             | Срок действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности                |
|                                                                                                             | Ожидаемый срок, в течение которого учреждение предполагает использовать актив в своей деятельности.                                   |
| Нематериальные активы, приобретенные учреждением, по которым нельзя определить срок полезного использования | 10 лет                                                                                                                                |
| Нематериальные активы, полученные учреждением в лизинг                                                      | Определяется по правилам, установленным договором лизинга. Если они договором не определены — по общим правилам                       |

2.25. Комиссия по поступлению и выбытию активов учреждения обязана ежегодно проверять и при необходимости уточнять срок полезного использования нематериального актива с целью дальнейших корректировок и уточнения нормы амортизации. При этом в случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Организация в учетной политике устанавливает уровень существенности, выше которого необходимо будет произвести уточнение срока полезного использования НМА.

Существенным можно считать его уменьшение или увеличение более чем на 5%. Амортизацию, рассчитанную исходя из новых норм, начинают начислять с месяца, следующего за месяцем, в котором произведено уточнение срока полезного использования нематериального актива. (Приложение 1).

2.26. Документальное оформление НМА регулируется приказом Минфина России от 30.03.2015 г. № 52н «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 (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению»:

- ф. 0504101 Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов;
- ф. 0504104 Акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств);
- ф. 0504031 Инвентарная карточка учета нефинансовых активов;
- ф. 0504032 Инвентарная карточка группового учета нефинансовых активов;
- ф. 0504033 Опись инвентарных карточек по учету нефинансовых активов;
- ф. 0504034 Инвентарный список нефинансовых активов;
- ф. 0504035 Оборотная ведомость по нефинансовым активам;
- ф. 0504071 Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов, Журнал по прочим операциям.

2.27. К нематериальным активам, принимаемым к бюджетному учету, не относятся НИОКР, не давшие положительных, ожидаемых результатов, не законченные и не оформленные в соответствии с установленным порядком, а также материальные объекты (материальные носители), в которых выражены РИД (п. 57 Инструкции № 157н).

НИОКР, не давшие ожидаемых результатов, положительных результатов отражаются в бюджетном учете как затраты и списываются на финансовый результат деятельности учреждения. Согласно п. 34 Инструкции № 162н<sup>8</sup> признание произведенных вложений, сформированных при осуществлении научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических работ, по которым не получены положительные результаты, расходами текущего финансового года, отражается записью:

*Дебет счета 040110172 «Доходы от операций с активами»*

*Кредит счета 010632420 «Уменьшение вложений в нематериальные активы — иное движимое имущество учреждения».*

### 3. Объекты вещного права

3.1. Учет специального оборудования, приобретенного для выполнения НИОКР, до выдачи его в научное подразделение следует учитывать в составе материальных запасов и вести на счете 010536000 «Прочие материальные запасы — иное движимое имущество учреждения», в аналитическом разрезе материально-ответственных лиц и тем-смет (п. 99 Инструкции № 157н).

3.2. Спецоборудование как вид материальных запасов принимается к бухгалтерскому учету по фактической стоимости, в объеме затрат учреждения, которые могут формировать фактическую стоимость специального оборудования (п. 100, 102 Инструкции № 157н).

По сформированной фактической стоимости специальное оборудование принимается к бюджетному учету следующей бухгалтерской записью:

*Дебет счета 110536000 «Прочие материальные запасы — иное движимое имущество учреждения»*

*Кредит счета 110634000 «Вложения в материальные запасы — иное движимое имущество учреждения».*

Спецоборудование может приобретаться в рамках единственного договора, в этом случае счет 010634000 «Вложения в материальные запасы — иное движимое имущество учреждения» не используется, и хозяйственная операция отражается следующей корреспонденцией счетов:

*Дебет счета 110536000 «Прочие материальные запасы — иное движимое имущество учреждения»*

*Кредит счетов 130234000 «Расчеты по приобретению материальных запасов», 120834000 «Расчеты с подотчетными лицами по приобретению материальных запасов».*

На счете 010536000 «Прочие материальные запасы — иное движимое имущество учреждения» спецоборудование учитывается до момента его передачи со склада учреждения в научное подразделение.

3.3. Поступление спецоборудования на склад оформляется приходным ордером на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов) (ф. 0504207), отпуск в эксплуатацию в научное подразделение оформляется требованием-накладной (ф. 0504204) или накладной на отпуск материалов (материальных ценностей) на сторону (ф. 0504205).

3.4. По окончании срока действия договора, в соответствии с условиями государственного контракта, спецоборудование, а также опытные образцы, макеты и другие изделия, приобретенные или изготовленные в процессе выполнения договора, либо передаются, либо остаются у исполнителя.

*Условиями договора, в рамках которого выполнялись НИОКР, может быть предусмотрено, что:* спецоборудование предоставляется заказчиком; спецоборудование подлежит возврату, но приобретается научным учреждением по условиям, заключенного контракта; спецоборудование принято на балансовый учет для использования в качестве объекта нефинансовых активов научным подразделением (исполнителем).

<sup>8</sup> Приказ Минфина России от 06.12.2010 г. № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению».

3.5. При условии когда спецоборудование предоставляется заказчиком, необходимо руководствоваться бухгалтерскими записями, приведенными в Приложении 2.

Спецоборудование для выполнения ОКР учитывается на за балансовом счете 12 «Спецоборудование для выполнения научно-исследовательских работ по договорам с заказчиками» по стоимости, указанной заказчиком в передаточных документах.

Учет по счету 12 «Спецоборудование для выполнения научно-исследовательских работ по договорам с заказчиками» ведется по ф. 0504041. Карточка количественно-суммового учета материальных ценностей в разрезе заказчиков (тем научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ), материально ответственных лиц, мест хранения, по виду (наименованию) оборудования (с указанием производственных номеров, при их наличии) и их количеству. Выбытие спецоборудования с за балансового счета по факту его возврата заказчику в соответствии с условиями договора отражается по стоимости, ранее принятой к учету.

3.6. При условии когда спецоборудование подлежит возврату, но приобретается научным учреждением по условиям заключенного контракта, необходимо руководствоваться бухгалтерскими записями приведенными в Приложении 2.

Спецоборудование списывается с забалансового учета исполнителя. Одновременно спецоборудование приходится по текущей оценочной стоимости на дату принятия к бюджетному учету в качестве объектов материальных запасов на основании первичных учетных документов.

3.7. При условии когда спецоборудование принято на балансовый учет для использования в качестве объекта нефинансовых активов научным подразделением (исполнителем), спецоборудование, не возвращенное заказчику по условиям договора, принимается к учету исполнителя по коду деятельности 4 — субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания (Приложение 2).

При этом затраты на выполнение работ по договору не уменьшаются на стоимость принятого к учету оборудования и других материальных запасов:

*Дебет счетов 0101 xx 000 «Основные средства», 0105 xx 000 «Материальные запасы»*

*Кредит счета 040110180 «Прочие доходы».*

3.8. При условии когда государственным контрактом для выполнения НИОКР предусматривается создание экспериментальных устройств: установок, образцов машин и приборов, стендов для испытания и др., учет экспериментальных устройств следует осуществлять в составе материальных запасов на счете 010536000 «Материальные запасы».

Корреспонденции счетов по приобретению (формированию первоначальной стоимости), принятию к учету материальных ценностей и передаче их в научное подразделение для изготовления экспериментальных устройств по договору аналогичны корреспонденциям счетов по приобретению спецоборудования. Одновременно материальные ценности, используемые при изготовлении экспериментальных устройств, подлежат учету на забалансовом счете 13 «Экспериментальные устройства» по стоимости этих ценностей, отнесенных на увеличение затрат по выполняемым НИОКР.

Списание материальных запасов с забалансового счета 13 «Экспериментальные устройства» осуществляется после проведения демонтажа экспериментальных устройств. При этом пригодные к использованию материальные ценности принимаются к учету по текущей оценочной стоимости:

*Дебет счетов 0101 30 000 «Основные средства», 0105 30 000 «Материальные запасы»*

*Кредит счета 040110180 «Прочие доходы» (Приложение 2).*

Остающиеся в учреждении материальные ценности рассматриваются в целях ведения налогового учета как безвозмездно полученное имущество. Согласно положениям п. 8 ст. 250 НК РФ доходы в виде безвозмездно полученного имущества или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ, признаются внереализационными доходами налогоплательщика и учитываются им при формировании налоговой базы по налогу на прибыль. Указанный доход признается единовременно в размере текущей оценочной стоимости

спецоборудования на дату подписания акта приема-передачи (подп. 1 п. 4 ст. 271, п. 5 ст. 274 НК РФ).

3.9. Материальные объекты (материальные носители), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации, не относятся к нематериальным активам и принимаемым к бухгалтерскому учету в составе нефинансовых активов (материальные запасы) (программа, записанная на дискете или CD, схемы, макеты и т.д.).

Материальные носители нематериальных активов принимаются к учету в составе материальных запасов и списываются с балансового учета при выдаче ответственным лицам, если при передаче учреждению нематериальных активов эти материальные носители передавались с указанием стоимости. Если материальные носители непосредственно связаны с созданием (приобретением) нематериального актива, но у учреждения отсутствуют документы, подтверждающие их стоимость, эти материальные носители отражаются за балансом на счете, например, счет 32 «Материальные носители нематериальных активов».

#### 4. Объекты информационного права

4.1. Первоначальная стоимость объектов информационного права формируется в размере затрат на выполнение научно-технической работы, но не выше суммы государственного контракта.

На основании подписанного акта выполненных работ НИОКР затраты на счете 010602000 «Вложения в нематериальные активы» должны быть списаны на финансовый результат и как объекты информационного права отражены в виде капитализированных затрат на забалансовом счете. Объекты информационного права не подлежат амортизации в бюджетном учете.

### Приложение 1

Пример 1. Учреждение получило безвозмездно исключительные права на программу для ЭВМ. Они относятся к нематериальным активам и являются особо ценным имуществом. Текущая оценочная стоимость прав на программу, подтвержденная документально, составила 45 000 руб. Расходы на информационные услуги, связанные с приобретением НМА, составили 11 800 руб. (в том числе НДС — 1800 руб.).

#### Корреспонденция счетов по учету нематериальных активов, полученных безвозмездно

| Хозяйственные операции                                                                                                                                             | Дебет     | Кредит    | Сумма, руб. |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|-------------|
| Отражена оценочная стоимость исключительных прав на программу для ЭВМ                                                                                              | 110632320 | 140110180 | 45 000      |
| Затраты на информационные услуги, связанные с приобретением НМА, списаны на увеличение его стоимости (с учетом «входного» НДС)                                     | 110632320 | 130226730 | 11 800      |
| Оплачены затраты на информационные услуги, связанные с приобретением НМА, с лицевого счета учреждения                                                              | 130226830 | 120111610 | 11 800      |
| Первоначальная стоимость исключительных прав на программу для ЭВМ с учетом дополнительных расходов по их приобретению составила $45\,000 + 11\,800 = 56\,800$ руб. |           |           |             |
| Исключительные права на программу для ЭВМ, полученные безвозмездно, с учетом затрат на их приобретение отражены в составе НМА учреждения                           | 110220320 | 110632320 | 56 800      |

Пример 2. Учреждение занимается разработкой программы для ЭВМ. Стоимость материалов, израсходованных на создание НМА, составила 11 800 руб. (в том числе НДС — 1800 руб.). Затраты по эксплуатации оборудования (обеспечение их электроэнергией, обслуживание и т.д.), а также по услугам сторонних организаций, занятых в создании НМА, составили 5900 руб. (в том числе НДС — 900 руб.). Расходы на выплату зарплаты работникам, занятым в создании НМА, равны 15 000 руб. С нее были начислены взносы по обязательному социальному страхованию (в том числе по «травме») в размере 4575 руб. За регистрацию прав на программу уплачена государственная пошлина в размере 6100 руб.

**Корреспонденция счетов по учету НМА, созданных собственными силами**

| Хозяйственные операции                                                                                                             | Дебет        | Кредит      | Сумма, руб. |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-------------|-------------|
| Оприходованы прочие материалы, предназначенные для создания НМА (в том числе «входной» НДС)                                        | 1105 36 340  | 1302 34 730 | 11 800      |
| Оплачены прочие материалы с лицевого счета учреждения                                                                              | 1302 34 830  | 1201 11 610 | 11 800      |
| Списана стоимость материалов, использованных в создании НМА                                                                        | 1106 32 320  | 1105 36 340 | 11 800      |
| Расходы по услугам сторонних организаций, связанных с созданием НМА, списаны на увеличение его стоимости (с учетом «входного» НДС) | 1106 32 320  | 1302 хх 730 | 5900        |
| Оплачены услуги сторонних организаций, связанные с созданием НМА                                                                   | 1302 хх 830  | 1201 11 610 | 5900        |
| Начислена зарплата работникам, занятым в создании НМА                                                                              | 1106 32 320  | 1302 11 730 | 15 000      |
| Начислены взносы по обязательному соцстрахованию (в том числе «по травме») с зарплаты работников, занятых в создании НМА.          | 1106 32 320  | 1303 хх 730 | 4575        |
| Отражены расходы на уплату госпошлины за регистрацию программы                                                                     | 1106 32 320  | 1303 05 730 | 6100        |
| Перечислены денежные средства с лицевого счета в оплату госпошлины за регистрацию программы для ЭВМ                                | 1303 05 830  | 1201 11 610 | 6100        |
| Общая сумма расходов по созданию программы для ЭВМ составила:<br>11 800 + 5 900 + 15 000 + 4 575 + 6100 = 43 375 руб.              |              |             |             |
| Отражен перевод вложений на имущество в составе НМА                                                                                | 4 102 30 320 | 1106 32 320 | 43 375      |

Пример 3. Учреждение получает от своего подведомственного учреждения, наделенного правом ведения бухгалтерского учета, нематериальный актив. Его первоначальная стоимость составляет 335 000 руб. На момент передачи по этому нематериальному активу в бухгалтерском учете обособленного учреждения была начислена амортизация в размере 70 000 руб.

**Корреспонденция счетов, получение НМА от головного учреждения**

| Хозяйственные операции                                                      | Дебет     | Кредит    | Сумма, руб. |
|-----------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|-------------|
| Оприходован нематериальный актив                                            | 110230320 | 130404320 | 335 000     |
| Отражена амортизация нематериального актива, начисленная на момент передачи | 130404320 | 110439420 | 70 000      |

Пример 4. В процессе инвентаризации, проводимой в учреждении перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, был выявлен нематериальный актив. По оценке комиссии, его текущая оценочная стоимость составляет 154 000 руб. При оприходовании данного имущества в учете учреждения делают запись:

*Дебет счета 110230320 «Увеличение стоимости нематериальных активов — иного движимого имущества учреждения»*

*Кредит счета 140110180 «Прочие доходы» — 154 000 руб. — оприходован нематериальный актив, выявленный в процессе инвентаризации, по оценочной стоимости.*

**Корреспонденция счетов по учету недостачи нематериального актива**

| Хозяйственные операции                                                                                                                                                                                                                                                                          | Дебет     | Кредит    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| Отражена недостача имущества (по текущей оценочной стоимости), выявленная при инвентаризации                                                                                                                                                                                                    | 120972560 | 140110172 |
| Списана стоимость нематериального актива                                                                                                                                                                                                                                                        | 140110172 | 110230420 |
| Списана начисленная амортизация нематериальных активов                                                                                                                                                                                                                                          | 110439420 | 110230420 |
| Погашена задолженность по недостаче имущества виновным лицом                                                                                                                                                                                                                                    | 120134510 | 120972660 |
| Погашена задолженность по недостаче путем удержания из заработной платы (иных выплат)                                                                                                                                                                                                           | 130403830 | 120972660 |
| Если виновные лица не установлены (суд отказал в возмещении ущерба, виновное лицо признано неплатежеспособным), списана недостача в связи с приостановлением предварительного следствия (уголовного дела, принудительного взыскания) или в связи с признанием виновного лица неплатежеспособным | 140110173 | 120972660 |
| Списана недостача в связи с неустановлением виновных лиц                                                                                                                                                                                                                                        | 140110172 | 120972660 |

Пример 5. Учреждение проводит переоценку нематериального актива. Первоначальная стоимость нематериального актива 190 000 руб. На момент проведения переоценки начислена амортизация в сумме 39 000 руб. Переоценка проводится индексным методом. Согласно данным Росстата по данному нематериальному активу установлен коэффициент пересчета стоимости в размере 1,23.

**Корреспонденция счетов по учету переоценки НМА (дооценка)**

| Хозяйственные операции                                                                                                                                       | Дебет        | Кредит       | Сумма, руб. |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|-------------|
| Стоимость нематериального актива должна быть увеличена на: $190\,000 \text{ руб.} \times 1,23 = 190\,000 \text{ руб.} + 43\,700 \text{ руб.}$                |              |              |             |
| Сумма амортизации по нему увеличивается на: $39\,000 \text{ руб.} \times 1,23 = 39\,000 \text{ руб.} + 8970 \text{ руб.}$                                    |              |              |             |
| Операции по дооценке нематериального актива                                                                                                                  | 1 102 30 320 | 1 401 30 000 | 43 700      |
| Увеличена сумма амортизации по дооцененному НМА                                                                                                              | 1 401 30 000 | 1 104 39 420 | 8970        |
| В балансе за текущий финансовый год будет отражена новая балансовая стоимость нематериального актива в размере: $190\,000 + 43\,700 = 233\,700 \text{ руб.}$ |              |              |             |
| Сумма амортизации в размере: $39\,000 \text{ руб.} + 8970 \text{ руб.} = 47\,970 \text{ руб.}$                                                               |              |              |             |
| Остаточная стоимость нематериального актива составит: $233\,700 - 47\,970 = 185\,730 \text{ руб.}$                                                           |              |              |             |

Пример 6. Учреждение проводит переоценку нематериального актива, ранее полученного от учредителя. Первоначальная стоимость нематериального актива 210 000 руб. На момент проведения переоценки по нему начислена амортизация в сумме 41 500 руб. Переоценка проводится индексным методом. Согласно данным Росстата по нематериальным активам установлен коэффициент пересчета стоимости в размере 0,74.

**Корреспонденция счетов по учету переоценки НМА (уценка)**

| Хозяйственные операции                                                                                                                                       | Дебет     | Кредит    | Сумма, руб. |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|-------------|
| Стоимость нематериального актива должна быть уменьшена на: $210\,000 \text{ руб.} - 210\,000 \text{ руб.} \times 0,74 = 54\,600 \text{ руб.}$                |           |           |             |
| Сумма амортизации по нему уменьшается на: $41\,500 \text{ руб.} - 41\,500 \text{ руб.} \times 0,74 = 10\,790 \text{ руб.}$                                   |           |           |             |
| Уменьшена стоимость нематериального актива на сумму его уценки                                                                                               | 140130000 | 110239420 | 54 600      |
| Уменьшена сумма амортизации по уцененному нематериальному активу                                                                                             | 110439420 | 140130000 | 21 580      |
| В балансе за текущий финансовый год будет отражена новая балансовая стоимость нематериального актива в размере: $210\,000 - 54\,600 = 155\,400 \text{ руб.}$ |           |           |             |
| Сумма амортизации в размере: $41\,500 \text{ руб.} - 10\,790 \text{ руб.} = 30\,710 \text{ руб.}$                                                            |           |           |             |
| Остаточная стоимость нематериального актива составит: $155\,400 - 30\,710 = 124\,690 \text{ руб.}$                                                           |           |           |             |

Пример 7. Учреждение приобрело по лицензионному договору неисключительные права на программный продукт стоимостью 180 000 руб., срок действия договора — 24 месяца. Согласно учетной политике расходы будущих периодов признаются расходами текущего финансового года ежемесячно в течение периода, к которому они относятся.

**Корреспонденция счетов по учету неисключительного права на программный продукт**

| Хозяйственные операции                                                                                                                                                                                               | Дебет     | Кредит    | Сумма, руб. |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|-------------|
| Отражены расходы будущих периодов в сумме приобретенных неисключительных прав на программный продукт                                                                                                                 | 140150226 | 130226730 | 180 000     |
| Программный продукт, полученный в пользование, принят к за балансовому учету с увеличением забалансового счета 01 «Имущество, полученное в пользование» в сумме 180 000 руб.                                         |           |           |             |
| Оплачена задолженность перед поставщиком                                                                                                                                                                             | 130226830 | 130405226 | 180 000     |
| Отражено ежемесячное отнесение расходов будущих периодов на финансовый результат текущего отчетного периода ( $180\,000 / 24 \text{ мес.}$ )                                                                         | 140120226 | 140150226 | 7500        |
| По окончании срока действия лицензионного договора списывается с за балансового учета стоимость программного продукта в сумме 180 000 руб. (уменьшение забалансового счета 01 «Имущество, полученное в пользование») |           |           |             |

Пример 8. В конце декабря текущего года учреждение приобрело неисключительные права на нематериальный актив (программу для ЭВМ). Стоимость прав — 276 120 руб. (НДС не облагается), срок предоставления — 18 месяцев. Для приобретения прав учреждение воспользовалось информационно-консультационными услугами сторонней организации. На них было потрачено 17 700 руб. (в том числе НДС — 2700 руб.). Согласно учетной политике учреждения РБП списываются равномерно в течение периода, к которому они относятся.

**Корреспонденция счетов по учету неисключительного права на программный продукт**

| Хозяйственные операции                                                                                                                 | Дебет        | Кредит       | Сумма, руб. |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|-------------|
| Отражены стоимость неисключительных прав и кредиторская задолженность перед правообладателем                                           | 1 401 50 226 | 1 302 26 730 | 276 120     |
| Оплачена стоимость неисключительных прав с лицевого счета учреждения                                                                   | 1 302 26 830 | 1201 11 610  | 276 120     |
| Учтена стоимость неисключительных прав увеличением забалансового счета 01                                                              | 01           | —            | 276 120     |
| Отражены стоимость информационно-консультационных услуг, связанных с приобретением неисключительных прав, и кредиторская задолженность | 1 401 50 226 | 1 302 26 730 | 17 700      |

|                                                                                                                                                                                                                                               |              |              |         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|---------|
| перед исполнителем (с учетом «входного» НДС)                                                                                                                                                                                                  |              |              |         |
| Оплачена стоимость информационно-консультационных услуг, связанных с приобретением неисключительных прав с лицевого счета учреждения                                                                                                          | 1 302 26 830 | 1 201 11 610 | 17 700  |
| Общая сумма расходов будущих периодов составила: 276 120 + 17 700 = 293 820 руб.                                                                                                                                                              |              |              |         |
| Указанные расходы будут включаться в текущие затраты учреждения в течение 18 месяцев (срока, на который предоставлены исключительные права). Соответственно, ежемесячно учреждению нужно списывать:<br>293 820 руб. / 18 мес. = 16 323,33 руб |              |              |         |
| Списана сумма РБП, приходящихся на один месяц                                                                                                                                                                                                 | 110960226    | 140150226    | 1623,33 |
| За 12 мес. отчетного года в состав текущих затрат учреждения будет включена сумма РБП в размере:<br>16323,33 руб. × 12 мес. = 195 879,96 руб.<br>Сумма РБП, не списанная на конец года, составит: 293 820 — 195 879,96 = 97 940,04 руб.       |              |              |         |

Хозяйственные операции, если объект НМА выбывает до окончания его срока полезного использования, например, через 20 месяцев его амортизации.

| Хозяйственные операции                                                                             | Дебет     | Кредит    | Сумма, руб. |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|-------------|
| Списана сумма начисленной амортизации на уменьшение балансовой стоимости НМА (7775 руб. × 20 мес.) | 110439420 | 110230420 | 155 500     |
| Списание остаточной стоимости выбывающего объекта НМА (466 500 — 155 500)                          | 140110172 | 110230420 | 311 000     |
| По окончании использования полностью самортизированного объекта НМА                                |           |           |             |
| Списан с бюджетного учета объект НМА по истечении срока его полезного использования                | 110439420 | 110230420 | 466 500     |

Пример 9. Учреждением приобретено исключительное право на программу для ЭВМ. Первоначальная стоимость программы — 98 000 руб. Срок полезного использования программы, установленный при принятии ее к учету, составил три года.

#### Корреспонденция счетов по учету амортизации НМА

| Хозяйственные операции                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Дебет        | Кредит       | Сумма, руб. |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|-------------|
| Норма амортизационных отчислений по правам на программу составила: $100\% : 3 = 33,33\%$<br>Сумма амортизационных отчислений по данному НМА равна:<br>– годовая: 98 000 руб. × 33,33% = 32 663,40 руб.;<br>– ежемесячная: 32 663,40 руб. × 1/12 = 2721,95 руб.                                                                                             |              |              |             |
| Начислена амортизация по программе для ЭВМ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 1 401 20 271 | 1 104 39 420 | 2721,95     |
| Программа использовалась в течение 1,5 лет. Комиссией по поступлению и выбытию активов срок полезного использования программы увеличен на 0,5 года. Общий срок полезного использования программы составил 3,5 года. На этот момент по ней начислена амортизация в размере: 32 663,40 руб. × 1,5 года = 48 995,10 руб.                                      |              |              |             |
| Остаточная стоимость НМА составила: 98 000 — 48 995,10 = 49 004,90 руб.                                                                                                                                                                                                                                                                                    |              |              |             |
| Оставшийся срок полезного использования программы равен: 3,5 — 1,5 = 2 года.<br>Новая норма амортизационных отчислений по исключительным правам составит: $100\% / 2 = 50\%$ .<br>Новая сумма амортизационных отчислений по данному НМА равна:<br>– годовая: 49 004,90 руб. × 50% = 24 502,45 руб.;<br>– ежемесячная: 24 502,45 руб. × 1/12 = 2041,87 руб. |              |              |             |
| Начиная с месяца, следующего за месяцем изменения срока полезного использования НМА, в учете начисляется амортизация:<br>Дебет 1401 20 271 Кредит 1104 39 420 — 2041,87 руб.                                                                                                                                                                               |              |              |             |

## Приложение 2

Пример 1. Минпромторг России заключил договор с организацией на выполнение ОКР. Условиями договора предусмотрено, что заказчик предоставляет учреждению специальное оборудование, которое по завершении работ должно быть возвращено. Специальное оборудование передано по акту прием-передачи по стоимости 80 000 руб. По завершении ОКР спецоборудование возвращено заказчику.

#### Бухгалтерские записи при условии предоставления спецоборудования заказчиком (Минпромторгом РФ)

| Содержание операции                                                                       | Дебет           | Кредит          | Сумма, руб. |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-----------------|-------------|
| Организация бюджетного учета у заказчика                                                  |                 |                 |             |
| Оприходовано спецоборудование, поступившее от поставщика                                  | 110536340       | 130234830       | 80 000      |
| Передача материальных запасов исполнителям работ (накладная, акт приемки-передачи и т.п.) | 110536340 (МОЛ) | 110536340 (МОЛ) | 80 000      |
| Снято с забалансового учета спецоборудование при его передаче исполнителю                 | —               | 12              | 80 000      |
| Принято к забалансовому учету спецоборудование, предоставленное исполнителем              | 12              | —               | 80 000      |



| <i>Бухгалтерский учет у научного подразделения</i>                         |    |    |        |
|----------------------------------------------------------------------------|----|----|--------|
| Принято к забалансовому учету спецоборудование, предоставленное заказчиком | 12 | —  | 80 000 |
| Снято с забалансового учета спецоборудование при его возврате заказчику    | —  | 12 | 80 000 |

Пример 2. Минпромторгом России заключен договор с организацией на выполнение ОКР. Цена договора составила 300000 руб., в том числе предусмотрены средства на приобретение спецоборудования в сумме 70000 руб. Условиями договора предусмотрено, что по окончании работ спецоборудование подлежит возврату заказчику.

**Бухгалтерские записи при условии, когда спецоборудование подлежит возврату, но приобретается научным учреждением по условиям заключенного контракта, руб.**

| Содержание операции                                                   | Дебет     | Кредит    | Сумма, руб.            |
|-----------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|------------------------|
| <i>Бухгалтерский учет у научного подразделения</i>                    |           |           |                        |
| Получена предоплата от заказчика по договору                          | 220111000 | 220530000 | 300 000                |
| Оприходовано спецоборудование, поступившее от поставщика              | 210536000 | 230234000 | 70 000                 |
| Произведена оплата поставщику поставленного спецоборудования          | 230234000 | 220111000 | 70 000                 |
| Отражена передача спецоборудования для выполнения ОКР                 | 210960272 | 210536000 | 70 000                 |
| Отражена одновременно на забалансовом учете передача спецоборудования | 12        | —         | 70 000                 |
| Подписан акт о выполненных НИР                                        | 220530000 | 240110130 | 300 000                |
| Списано спецоборудование с забалансового счета                        |           | 12        | 70 000                 |
| <i>Организация бюджетного учета у заказчика</i>                       |           |           |                        |
| Оприходовано спецоборудование при его возврате от исполнителя         | 110536340 | 40110180  | По оценочной стоимости |

Пример 3. Минпромторгом России заключен договор с организацией на выполнение ОКР. Цена договора составила 300 000 руб., в том числе предусмотрены средства на приобретение спецоборудования в сумме 70 000 руб. Условиями договора предусмотрено, что по окончании работ спецоборудование подлежит возврату заказчику.

**Бухгалтерские записи при условии, когда спецоборудование подлежит возврату, но приобретается научным учреждением по условиям, заключенного контракта, руб.**

| Содержание операции                                                   | Дебет     | Кредит    | Сумма, руб.            |
|-----------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|------------------------|
| <i>Бухгалтерский учет у научного подразделения</i>                    |           |           |                        |
| Получена предоплата от заказчика по договору                          | 220111000 | 220530000 | 300 000                |
| Оприходовано спецоборудование, поступившее от поставщика              | 210536000 | 230234000 | 70 000                 |
| Произведена оплата поставщику поставленного спецоборудования          | 230234000 | 220111000 | 70 000                 |
| Отражена передача спецоборудования для выполнения ОКР                 | 210960272 | 210536000 | 70 000                 |
| Отражена одновременно на забалансовом учете передача спецоборудования | 12        | —         | 70 000                 |
| Подписан акт о выполненных НИР                                        | 220530000 | 240110130 | 300 000                |
| Списано спецоборудование с забалансового счета                        |           | 12        | 70 000                 |
| <i>Организация бюджетного учета у заказчика</i>                       |           |           |                        |
| Оприходовано спецоборудование при его возврате от исполнителя         | 110536340 | 40110180  | По оценочной стоимости |

**Бухгалтерские записи при условии, когда спецоборудование принято на балансовый учет для использования в качестве объекта нефинансовых активов научным подразделением (исполнителем)**

| Содержание операции                                                                                     | Дебет     | Кредит    | Сумма, руб.            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|------------------------|
| <i>Бухгалтерский учет у научного подразделения</i>                                                      |           |           |                        |
| Получена предоплата от заказчика по договору                                                            | 220111000 | 220530000 | 300 000                |
| Оприходовано спецоборудование, поступившее от поставщика                                                | 210536000 | 230234000 | 70 000                 |
| Произведена оплата поставщику поставленного спецоборудования                                            | 230234000 | 220111000 | 70 000                 |
| Отражена передача спецоборудования для выполнения ОКР                                                   | 210960272 | 210536000 | 70 000                 |
| Отражена одновременно на забалансовом учете передача спецоборудования                                   | 12        | -         | 70 000                 |
| Подписан акт о выполненных НИР                                                                          | 220530000 | 240110130 | 300 000                |
| Оприходовано остающееся в учреждении спецоборудование по текущей оценочной стоимости                    | 410536340 | 440110180 | По оценочной стоимости |
| Списано спецоборудование с забалансового счета                                                          |           | 12        | 70 000                 |
| <i>Организация бюджетного учета у заказчика</i>                                                         |           |           |                        |
| Заказчик в этом случае только предоставляет финансирование по заключенному контракту для выполнения ОКР |           |           |                        |

# ОТЧЁТ

## о результатах деятельности учреждения по оказанию (выполнению) государственных (муниципальных) услуг (работ), в соответствии с утвержденными показателями государственного (муниципального) задания

|                            |                                                                                                                                                       |               |                           |
|----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------------------|
| Наименование учреждения    | Муниципальное бюджетное дошкольное образовательное учреждение муниципального образования город Краснодар «Центр развития ребенка – детский сад № 100» | Форма по ОКУД | КОДЫ                      |
| Местонахождение учреждения | 350062 г. Краснодар ул. Дзержинского 100/2                                                                                                            | Дата по ОКПО  | 01.01.2017 г.<br>05035919 |
| Периодичность: годовая     |                                                                                                                                                       | ИНН           | 2311140237                |
|                            |                                                                                                                                                       | КПП           | 231101001                 |
|                            |                                                                                                                                                       | по ОКАТО      | 0340100000                |

### Раздел 1. Общие сведения об учреждении

#### 1.1. Перечень видов деятельности, которые учреждение вправе осуществлять в соответствии с его учредительными документами

| Наименование вида деятельности                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Правовое обоснование                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 1. Основные:                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Предоставление доступного бесплатного дошкольного образования.                                                                                                                                                                                                                                                    | Устав, утвержденный постановлением администрации муниципального образования город Краснодар от 14.08.2015 года №5755 «Об утверждении Устава муниципального бюджетного дошкольного образовательного учреждения муниципального образования город Краснодар «Центр развития ребенка – детский сад № 100», лицензия на осуществление образовательной деятельности от 04.07.2012 года № 04345, выданной министерством образования и науки Краснодарского края. |
| 2. Иные:                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Обучение по программам дополнительного образования художественно-эстетической, социально-педагогической, физкультурно-оздоровительной физкультурно-спортивной, биолого-экологической, лингвистической, коррекционно-развивающей направленности, раннего интеллектуального развития детей и другой направленности. |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Квалифицированный уход и присмотр детей сверх установленного Департаментом режима работы Бюджетного учреждения.                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Квалифицированный уход и присмотр детей на дому.                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Дополнительные занятия с воспитанниками по их индивидуальному развитию с учетом пожеланий родителей (законных представителей).                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Методическая, диагностическая и консультативная помощь семьям, воспитывающим детей дошкольного возраста на дому.                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Работа групп кратковременного пребывания разных видов («Особый ребенок», прогулочные группы, группы выходного дня, группы предшкольной подготовки детей с 5,5 лет, адаптационные группы и другие.)                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Психолого-педагогическая поддержка развития детей дошкольного возраста, не посещающих Бюджетное учреждение.                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Психолого-педагогическое консультирование семей (консультация педагога-психолога, учителя – логопеда, врача – педиатра, воспитателя, педагога дополнительного образования и иных специалистов Бюджетного учреждения), проживающих в микрорайоне расположения Бюджетного учреждения.                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Семейные праздники в семьях воспитанников и детей, не посещающих бюджетное учреждение.                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

**1.2. Перечень услуг (работ), оказываемых потребителями за плату в случаях, предусмотренных нормативными правовыми актами**

| Наименование услуги (работы)                           | Потребитель (физические или юридические лица) | Нормативный правовой акт                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|--------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                      | 2                                             | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Обучение по программе: Са-фи-дансе (4-5 лет)           | 51                                            | Постановление администрации муниципального образования город Краснодар от 23.10.2012 № 9565 «Об утверждении цен на платные дополнительные образовательные и иные услуги, относящиеся к основному виду деятельности, оказываемых муниципальным бюджетным дошкольным образовательным учреждением муниципального образования город Краснодар «Центр развития ребенка детский сад № 100». |
| Обучение по программе: Са-фи-дансе (5-6 лет)           | 21                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Обучение по программе: Са-фи-дансе (6-7 лет)           | 24                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Обучение по программе: Игралочка (5-6 лет)             | 32                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Обучение по программе: Игралочка (6-7 лет)             | 14                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Организация досуговой деятельности (2 часа)            | 17                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Консультация учителя-логопеда для родителей (30 минут) | 0                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |

**1.3. Перечень разрешительных документов, на основании которых учреждение осуществляет деятельность**

| Наименование документа                                 | Реквизиты документа                                                                                                                                                                                                                                                               | Срок действия     |
|--------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| 1                                                      | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 3                 |
| Устав                                                  | Постановление администрации муниципального образования город Краснодар от 14.08.2015 года №5755 «Об утверждении Устава муниципального бюджетного дошкольного образовательного учреждения муниципального образования город Краснодар «Центр развития ребенка – детский сад № 100», | с 14.08.2015 года |
| Свидетельство о государственной регистрации            | Серия 23 № 008299238                                                                                                                                                                                                                                                              | С 01.12.2011 г.   |
| Решение Учредителя о создании учреждения               | Постановление администрации муниципального образования город Краснодар от 04.10.2011 года № 7183 «О создании муниципального бюджетного дошкольного образовательного учреждения муниципального образования город Краснодар «Центр развития ребенка – детский сад № 100»            |                   |
| Лицензия на осуществление образовательной деятельности | от 04.07.2012 № 04345                                                                                                                                                                                                                                                             | с 04.07.2012 г.   |

**1.4. Состав наблюдательного совета (при условии, что автономное учреждение)**
**Раздел 2. Показатели эффективности деятельности учреждения**
**2.1. Обеспеченность кадрами<sup>9</sup>**

| № п/п | Наименование показателя                                                                                | Количество баллов                            | Значение   |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|------------|
| 1     | Обеспеченность кадрами не менее 90 % от штатного расписания                                            | Менее 90 % - 0 баллов, 90 % и более - 2 балл | 54% - 0 б. |
| 2     | Доля состава работающего в учреждении на основной работе с первой и высшей квалификационной категорией | Менее 30% - 0 баллов, более 2 балл           | 73% - 2 б. |

<sup>9</sup> Показатели отчета о выполнении государственного задания

|   |                                                                                                                                                                    |                                         |                     |
|---|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|---------------------|
| 3 | Отношение среднесписочной численности работников основного персонала к количеству работников основного персонала, утвержденному штатным расписанием (не менее 98%) | Менее 98% - 0 баллов, и более 1,5 балла | Менее 98% - 0 б.    |
| 4 | Коэффициент совместительства к количеству работников основного персонала, (%)                                                                                      | Менее 10% - 1,5 балл, более 0 баллов    | Менее 10 % - 1,5 б. |
| 5 | Обеспечение в течение трех последних лет прохождения повышения квалификации работниками                                                                            | Менее 3 раз - 0 баллов, более - 2 балла | Менее 3 раз – 0 б.  |

## 2.2. Информация, характеризующая качество услуг (критерии оценки качества)<sup>10</sup>

| № п/п | Наименование показателя                                                                                                                                          | Количество баллов                                      | Значение                    |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|-----------------------------|
| 1     | Укомплектованность                                                                                                                                               | Менее 99 % - 0 б., 99 % и более - 2 б.                 | 100% - 2 б.                 |
| 2     | Соответствие условий обучения установленным требованиям санитарных норм и правил и требованиям безопасности (пожарной безопасности, технике безопасности и иные) | Соответствует нормам – 1 б.<br>Не соответствует – 0 б. | Соответствует нормам - 1 б. |
| 3     | Число обоснованных жалоб получателей услуг                                                                                                                       | Менее 2 раза - 2 балла, более - 0 б.                   | Менее 2 раза – 2б.          |
| 4     | Выполнение показателей объема муниципального задания                                                                                                             | Менее 99 % - 0 баллов, 99 % и более - 2 балл           | Более 99% - 2 б.            |
| 6     | Охват обучающихся в проведении различного рода мероприятий (не менее 80% от количества)                                                                          | Менее 80% - 0 баллов, и более 2 б.                     | Более 80% - 2 б.            |
| 7     | Участие в организации и проведении социально-значимых программ                                                                                                   | Участие – 1 б.<br>Не участие – 0 б.                    | Участие – 1 б.              |
| 8     | Доля родителей (законных представителей), удовлетворенных качеством предоставляемой услуги                                                                       | Менее 99 % - 0 баллов, 99 % и более - 2 балл           | Более 99 % - 2 б.           |

## 2.3. Финансово-экономическая деятельность и исполнительская дисциплина учреждения

| №п/п | Наименование показателя                                                                                                                                  | Количество баллов                                             | Значение         |
|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|------------------|
| 1    | Количество предлагаемых изменений в план финансово-хозяйственной деятельности в части финансового обеспечения выполнения задания <sup>11</sup>           | Более 12 изменений - 0 баллов; менее 12 изменений - 1,5 балла | 1,5 б.           |
| 2    | Использование субсидии на финансовое обеспечение государственного задания в отчетном финансовом году (при условии выполнения задания) <sup>12</sup>      | Менее 97% - 0 баллов; 97% и более - 3 балла                   | Менее 97% - 0 б. |
| 3    | Использование субсидии на иные цели <sup>13</sup>                                                                                                        | Менее 97% - 0 баллов; 97% и более - 1 балл                    | Более 97% - 1 б. |
| 4    | Отсутствие замечаний в части своевременности и качества представления бухгалтерской и иной отчетности, аналитической информации, поручений <sup>14</sup> | с замечаниями – 0 б.                                          | -                |
|      |                                                                                                                                                          | без замечаний – 1,5 б.                                        | 1,5 б.           |
| 5    | Отсутствие замечаний в части своевременности выполнения и качества исполнения распоряжений, поручений, приказов учредителя <sup>15</sup>                 | с замечаниями – 0 б.                                          | -                |
|      |                                                                                                                                                          | без замечаний – 1,0 б.                                        | 1,0 б.           |
| 6    | Своевременность выплаты заработной платы работникам                                                                                                      | Своевременно - 1 б., с нарушением - 0                         | 1,0 б.           |
| 7    | Эффективное управление кредиторской задолженностью по расчетам с поставщиками и подрядчиками <sup>16</sup>                                               | Более 10% - 0 баллов, 5-10% - 1 балл                          | 0 б.             |

<sup>10</sup> Показатели отчета о выполнении государственного задания

<sup>11</sup> Управленческая документация

<sup>12</sup> Показатель исчисляется расчетным путем с помощью данных ф. 0503737, 0503127

<sup>13</sup> Показатель исчисляется только для бюджетных и автономных учреждений расчетным путем с помощью ф. 0503737

<sup>14</sup> Управленческая документация

<sup>15</sup> Управленческая документация

<sup>16</sup> Показатель исчисляется расчетным путем с помощью данных ф. 0503130, ф. 0503730

|    |                                                                                                              |                                                 |                   |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-------------------|
| 8  | Просроченная кредиторская задолженность и нерасплаченная к взысканию дебиторская задолженность <sup>17</sup> | Отсутствие 2 балла, наличие 0 баллов            | 2 б.              |
| 9  | Эффективное управление дебиторской задолженностью <sup>18</sup>                                              | Более 10% - 0 баллов, 5-10% - 1 балл            | 0 б.              |
| 10 | Отсутствие образованных обязательств не обеспеченной планом ФХД <sup>19</sup>                                | Отсутствие 1,5 балла, наличие 0 баллов          | 1,5 б.            |
| 11 | Своевременность сдачи отчетов во внебюджетные фонды <sup>20</sup>                                            | Своевременно - 1 балл, с нарушением - 0 баллов  | 1 б.              |
| 12 | Наличие штрафных санкций <sup>21</sup>                                                                       | Отсутствие 2 балла, наличие 0 баллов            | 2 б.              |
| 13 | Показатель качества формирования себестоимости бюджетной услуги <sup>22</sup>                                | Менее 70 % - 2,5 балла; 70 % и более - 0 баллов | Более 70 % - 0 б. |

#### 2.4. Эффективность системы оплаты и стимулирование персонала<sup>23</sup>

| Наименование показателя                                               | Год, предшествующий отчетному | отчетный год | отклонение (+;-) | Увеличение (снижение) % |
|-----------------------------------------------------------------------|-------------------------------|--------------|------------------|-------------------------|
| План ФХД, тыс. руб.                                                   | 12605775,03                   | 16178885,49  | 3573110,5        | 128,3                   |
| ФОТ по основной деятельности, тыс. руб.                               | 13158299,18                   | 15176279,88  | 2017980,7        | 115,3                   |
| Среднесписочная численность работников по основной деятельности, чел. | 39                            | 64           | 25               | 164,1                   |
| Уровень фонда заработной платы % к плану ФХД                          | 104,4                         | 93,8         | -10,6            | 89,8                    |

**Справочно: при увеличении показателя - 1 балл, при уменьшении показателя - 0 баллов**

#### 2.5. Средняя заработная плата работников учреждения<sup>24</sup>

| Средняя заработная плата (руб.)  |                 |
|----------------------------------|-----------------|
| За год, предшествующий отчетному | За отчетный год |
| 10187,00                         | 18029,00        |

**Справочно: При увеличении средней заработной платы 4,0 балла, при уменьшении 0 баллов.**

#### 2.6. Сводная информация о выполнении целевых показателей, характеризующих эффективность основной деятельности учреждения

| Совокупная значимость баллов<br>(если 48,0 баллов принять за 100%, учреждение выполнило муниципальное задание на 73%) | Значение показателя, характеризующего эффективность деятельности учреждения |                      |                                       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|----------------------|---------------------------------------|
|                                                                                                                       | Установленное значение показателя                                           | Фактическое значение | Отклонение от установленного значения |
| 2.1. Обеспеченность кадрами                                                                                           | 9,0                                                                         | 3,5                  | -5,5                                  |
| 2.2. Критерии оценки качества                                                                                         | 12,0                                                                        | 12,0                 | -                                     |
| 2.3. Финансово-экономическая деятельность и исполнительская дисциплина учреждения                                     | 19,0                                                                        | 12,5                 | -6,5                                  |
| 2.4. Эффективность системы оплаты и стимулирование персонала                                                          | 4,0                                                                         | 3,0                  | -1                                    |
| 2.5. Средняя заработная плата работников учреждения                                                                   | 4,0                                                                         | 4,0                  | -                                     |
| <b>Итого</b>                                                                                                          | <b>48,0</b>                                                                 | <b>35,0</b>          | <b>-13,0</b>                          |

<sup>17</sup> Показатель исчисляется расчетным путем с помощью данных ф. 0503169, 050769

<sup>18</sup> Показатель исчисляется расчетным путем с помощью данных ф. 0503169, 050769

<sup>19</sup> План финансово-хозяйственной деятельности

<sup>20</sup> Управленческая документация

<sup>21</sup> Главная книга оборотов по счету 0209400000.

<sup>22</sup> Показатель исчисляется расчетным путем с помощью данных ф. 0503721.

<sup>23</sup> План финансово-хозяйственной деятельности

<sup>24</sup> Приказ Федеральной службы государственной статистики от 30.10.2012 г. №574 "Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения численности и оплаты труда отдельных категорий работников социальной сферы и науки, в отношении которых предусмотрены мероприятия по повышению средней заработной платы в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 7.05.2012 года №597 "О мероприятиях по реализации государственной социальной политики"

**Раздел 3. Результаты деятельности учреждения<sup>25</sup>****3.1. Сведения о балансовой (остаточной) стоимости нефинансовых активов, дебиторской и кредиторской задолженности**

| Наименование показателя                                                                                                                                    | Единица измерения | Значение показателя         |                            |                                |              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------------------|----------------------------|--------------------------------|--------------|
|                                                                                                                                                            |                   | на начало отчётного периода | на конец отчётного периода | динамика изменения (гр.5-гр.4) | Изменение, % |
| 2                                                                                                                                                          | 3                 | 4                           | 5                          | 6                              | 7            |
| 1. Остаточная стоимость имущества, находящегося на праве оперативного управления по данным баланса                                                         | руб.              | 167629978,25                | 166155037,45               | -1474940,80                    | 99,12        |
| <b>в том числе:</b><br>переданного в аренду                                                                                                                | руб.              | -                           | -                          | -                              | -            |
| переданного в безвозмездное пользование                                                                                                                    | руб.              | -                           | -                          | -                              | -            |
| приобретённого учреждением за счёт средств, выделенных учредителем                                                                                         | руб.              | 167629978,25                | 165866219,86               | -1763758,40                    | 98,95        |
| приобретённого учреждением за счёт доходов от приносящей доход деятельности                                                                                | руб.              | -                           | 288817,59                  | 288817,59                      | -            |
| особо ценного движимого                                                                                                                                    | руб.              | -                           | -                          | -                              | -            |
| 2. Количество объектов недвижимого имущества, находящегося на праве оперативного управления                                                                | шт.               | 1                           | 1                          | -                              | -            |
| <b>в том числе:</b><br>переданного в аренду                                                                                                                | шт.               | -                           | -                          | -                              | -            |
| переданного в безвозмездное пользование                                                                                                                    | шт.               | -                           | -                          | -                              | -            |
| 3. Общая площадь объектов недвижимого имущества, находящегося на праве оперативного управления                                                             | м2                | 4592,5                      | 4592,5                     | -                              | -            |
| <b>в том числе:</b><br>переданного в аренду                                                                                                                | м2                | -                           | -                          | -                              | -            |
| переданного в безвозмездное пользование                                                                                                                    | м2                | -                           | -                          | -                              | -            |
| 4. Объём средств, полученных в отчётном году от распоряжения в установленном порядке имуществом, находящимся у учреждения на праве оперативного управления | руб.              | -                           | -                          | -                              | -            |
| 5. Сумма ущерба по недостачам, хищениям материальных ценностей, денежных средств, а также порче материальных ценностей                                     | руб.              | -                           | -                          | -                              | -            |
| 6. Суммы недостач, взысканные в отчётном периоде с виновных лиц                                                                                            | руб.              | -                           | -                          | -                              | -            |

<sup>25</sup> Показатели данных ф. 0503130, ф. 0503730, справка по за балансовым счетам ф. 0503110, ф. 0503728, ф. 0503128 отчеты по принятым обязательствам

|                                                                    |      |           |            |            |            |
|--------------------------------------------------------------------|------|-----------|------------|------------|------------|
| 7. Суммы недостач, списанные в отчётном периоде за счёт учреждения | руб. | -         | -          | -          | -          |
| 8. Сумма дебиторской задолженности                                 | руб. | 29947,89  | 248658,01  | 218710,12  | в 8,3 р.   |
| 9. Нереальная к взысканию дебиторская задолженность                | руб. | -         | -          | -          | -          |
| 10. Сумма кредиторской задолженности                               | руб. | 115431,32 | 1553365,85 | 1437934,53 | в 13,46 р. |
| 11. Просроченная кредиторская задолженность                        | руб. | -         | -          | -          | -          |

**3.2. Количество потребителей, воспользовавшихся услугами (работами) учреждения, и сумма доходов, полученных от оказания платных услуг (выполнения работ)<sup>26</sup>**

| Вид услуги (работы)                                             | Общее количество потребителей, воспользовавшихся услугами (работами) |                  |                   | Средняя стоимость услуг (работ) для потребителей (руб.) <sup>27</sup> |                   | Сумма доходов, полученных от оказания платных услуг (выполнения работ) (руб.) |
|-----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|------------------|-------------------|-----------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                 | бесплатно                                                            | частично платных | полностью платных | частично платных                                                      | полностью платных |                                                                               |
|                                                                 | 2016 г                                                               | 2016 г           | 2016 г            | 2016 г                                                                | 2016 г            |                                                                               |
| Реализация общеобразовательных программ дошкольного образования | 364                                                                  | -                | -                 | -                                                                     | -                 | -                                                                             |
| Содержание ребенка (присмотр и уход за ребенком)                | 364                                                                  | -                | -                 | -                                                                     | -                 | -                                                                             |
| Обучение по программе: «Са-фидансе (4-5 лет)                    | -                                                                    | -                | 51                | -                                                                     | 90,88             | -                                                                             |
| Обучение по программе: «Са-фидансе (5-6 лет)                    | -                                                                    | -                | 21                | -                                                                     | 90,88             | 16079,69                                                                      |
| Обучение по программе: «Са-фидансе (6-7 лет)                    | 0                                                                    | 0                | 24                | 0                                                                     | 90,88             | 12521,00                                                                      |
| Обучение по программе: «Игралочка» (5-6 лет)                    | 0                                                                    | 0                | 32                | 0                                                                     | 103,14            | 9753,25                                                                       |
| Обучение по программе: «Игралочка» (6-7 лет)                    | 0                                                                    | 0                | 14                | 0                                                                     | 103,14            | 20571,00                                                                      |
| Организация досуговой деятельности (2 часа)                     | 0                                                                    | 0                | 17                | 0                                                                     | 72,33             | 30828,06                                                                      |
| Консультация учителя-логопеда для родителей (30 минут)          | 0                                                                    | 0                | 0                 | 0                                                                     | 288,86            | 0                                                                             |

<sup>26</sup> Показатели данных ф. 0503162 «Отчет о результатах деятельности»

<sup>27</sup> Расчетный показатель (отношение общей суммы средств, планируемых к получению от потребителя за услуги, оказанные на платной основе в рамках государственного (муниципального) задания, к годовому значению показателя объема услуги)

**3.3. Показатели плана финансово-хозяйственной деятельности**

| № п/п        | Наименование показателя                                                                                                                                                                                                                                                                          | Плановый показатель | Фактическое исполнение | % исполнения |
|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|------------------------|--------------|
| 1            | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 3                   | 4                      | 5            |
| 1.           | Остаток средств на начало года                                                                                                                                                                                                                                                                   | X                   | 0,00                   | X            |
| 2.           | Поступления, всего                                                                                                                                                                                                                                                                               | 28 597 785,44       | 27 591 236,61          | <b>96,50</b> |
| в том числе: |                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                     |                        |              |
| 2.1          | Выполнение муниципального задания, в том числе содержание имущества, муниципальными бюджетными учреждениями в т.ч.:                                                                                                                                                                              | 20 441 487,43       | 20 380 846,50          | 99,70        |
| 2.1.1        | Средства местного бюджета на финансирование доплат педагогическим работникам муниципальных образовательных учреждений, реализующих программы дошкольного образования                                                                                                                             | 190 578,00          | 142 804,74             | 74,90        |
| 2.1.2        | Средства местного бюджета на обеспечение стимулирования отдельных категорий работников муниципальных образовательных учреждений                                                                                                                                                                  | 72 682,70           | 59 815,03              | 82,30        |
| 2.1.3        | Средства местного бюджета по подготовке муниципальных бюджетных учреждений к осенне-зимнему сезону                                                                                                                                                                                               | 55 000,00           | 0,00                   | 0,00         |
| 2.2          | Погашение кредиторской задолженности за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, образовавшейся по состоянию на начало текущего года                                                                                                                                           | 647 998,00          | 647 998,00             | 100,00       |
| 2.3          | Субсидии на дополнительную помощь для решения социально значимых вопросов                                                                                                                                                                                                                        | 130 000,00          | 129 835,00             | 99,90        |
| 2.4          | Субсидии на дополнительную помощь для решения социально значимых вопросов                                                                                                                                                                                                                        | 100 000,00          | 99 560,00              | 99,60        |
| 2.5          | Финансирование доплат педагогическим работникам муниципальных образовательных учреждений, реализующих программы дошкольного образования                                                                                                                                                          | 1 554 849,10        | 1 530 320,22           | 98,40        |
| 2.6          | Обеспечение стимулирования отдельных категорий работников муниципальных образовательных учреждений                                                                                                                                                                                               | 2 814 768,25        | 2 161 111,74           | 76,80        |
| 2.7          | Расходы на доведение средней заработной платы педагогических работников муниципальных дошкольных образовательных учреждений, общеобразовательных учреждений, образовательных учреждений, реализующих программы дошкольного образования, до средней заработной платы в системе общего образования | 96 036,87           | 65 219,36              | 67,90        |
| 2.8          | Долгосрочная краевая целевая программа "Безопасность образовательных учреждений "                                                                                                                                                                                                                | 100 000,00          | 100 000,00             | 100,00       |
| 2.9          | Муниципальная ведомственная целе-                                                                                                                                                                                                                                                                | 311 300,00          | 130 000,00             | 41,80        |



|                                                                                      |                                                                                                                                                                  |                      |                                         |              |
|--------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|-----------------------------------------|--------------|
|                                                                                      | вая программа "Обеспечение комплексной безопасности муниципальных учреждений отрасли "Образование"                                                               |                      |                                         |              |
| 2.10                                                                                 | Родительская плата за содержание ребёнка в муниципальных образовательных учреждениях, реализующих основную общеобразовательную программу дошкольного образования | 2 166 696,78         | 2 166 696,78                            | 100,00       |
| 2.11                                                                                 | Добровольные пожертвования (целевые взносы)                                                                                                                      | 89 895,73            | 89 895,73                               | 100,00       |
| 2.12                                                                                 | Доходы от оказания дополнительных образовательных услуг                                                                                                          | 89 753,28            | 89 753,28                               | 100,00       |
| 3.                                                                                   | Выплаты, всего                                                                                                                                                   | 28 597 785,44        | 27 239 879,25                           | <b>95,25</b> |
| в том числе:                                                                         |                                                                                                                                                                  |                      |                                         |              |
| 3.1                                                                                  | Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда, всего из них:                                                                                              | 16 178 885,49        | 15 176 279,88                           | 93,80        |
| 3.1.1                                                                                | Заработная плата                                                                                                                                                 | 12 314 709,36        | 11 532 720,84                           | 93,60        |
| 3.1.2                                                                                | Прочие выплаты                                                                                                                                                   | 37 330,75            | 37 330,75                               | 100,00       |
| 3.1.3                                                                                | Начисления на выплаты по оплате труда                                                                                                                            | 3 826 845,38         | 3 606 228,29                            | 94,20        |
| 3.2                                                                                  | Оплата работ, услуг, всего из них:                                                                                                                               | 2 447 653,06         | 2 184 457,33                            | 89,20        |
| 3.2.1                                                                                | Услуги связи                                                                                                                                                     | 26 208,65            | 26 208,65                               | 100,00       |
| 3.2.2                                                                                | Транспортные услуги                                                                                                                                              | -                    | -                                       | -            |
| 3.2.3                                                                                | Коммунальные услуги                                                                                                                                              | 1 117 897,35         | 1 117 897,35                            | 100,00       |
| 3.2.4                                                                                | Арендная плата за пользование имуществом                                                                                                                         | -                    | -                                       | -            |
| 3.2.5                                                                                | Работы, услуги по содержанию имущества                                                                                                                           | 257 119,52           | 202 119,52                              | 78,60        |
| 3.2.6                                                                                | Прочие работы, услуги                                                                                                                                            | 1 046 427,54         | 838 231,81                              | 80,10        |
| 3.3                                                                                  | Социальное обеспечение, всего из них:                                                                                                                            | -                    | -                                       | -            |
| 3.3.1                                                                                | Пособия по социальной помощи населению                                                                                                                           | -                    | -                                       | -            |
| 3.4                                                                                  | Прочие расходы                                                                                                                                                   | 3 055 313,70         | 3 055 313,70                            | 100,00       |
| 3.5                                                                                  | Поступление нефинансовых активов, всего из них:                                                                                                                  | 6 915 933,19         | 6 823 828,34                            | 98,70        |
| 3.5.1                                                                                | Увеличение стоимости основных средств                                                                                                                            | 1 250 932,90         | 1 216 767,90                            | 97,30        |
| 3.5.2                                                                                | Увеличение стоимости нематериальных активов                                                                                                                      | -                    | -                                       | -            |
| 3.5.3                                                                                | Увеличение стоимости производственных активов                                                                                                                    | -                    | -                                       | -            |
| 3.5.4                                                                                | Увеличение стоимости материальных запасов                                                                                                                        | 5 665 000,29         | 5 607 060,44                            | 99,00        |
| 4.                                                                                   | Остаток средств на конец года                                                                                                                                    | X                    | 351 357,36                              | X            |
| Справочно:                                                                           |                                                                                                                                                                  |                      |                                         |              |
| 5.                                                                                   | Объём публичных обязательств, всего                                                                                                                              | -                    | -                                       | -            |
| в том числе:                                                                         |                                                                                                                                                                  |                      |                                         |              |
| <b>3.4. Эффективность проведения внутренних контрольных мероприятий<sup>28</sup></b> |                                                                                                                                                                  |                      |                                         |              |
| Тип контрольных мероприятий                                                          | Наименование мероприятия                                                                                                                                         | Выявленные нарушения | Меры по устранению выявленных нарушений |              |

<sup>28</sup> Показатели пояснительной записки к годовой бухгалтерской (бюджетной) отчетности табл. 5

| 1               | 2                                                                                                                                                                       | 3                     | 4 |
|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|---|
| Предварительный | Проверка составления плана финансово-хозяйственной деятельности                                                                                                         | Нарушений не выявлено | - |
| Текущий         | Контроль за не превышением сумм заключенных договоров остаткам сметных назначений по КБК                                                                                | Нарушений не выявлено | - |
| Последующий     | Контроль за целевым использованием субсидии на выполнение муниципального задания. Соблюдение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций. | Нарушений не выявлено | - |

### 3.5. Сведения о проведении внешних контрольных мероприятий<sup>29</sup>

| Дата проверки | Наименование контрольного органа                                            | Тема проверки                                                                                                    | Результаты проверки                                    | Меры по результатам проверки            |
|---------------|-----------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| 1             | 2                                                                           | 3                                                                                                                | 4                                                      | 5                                       |
| 9.02.2016 г.  | Служба финансового контроля и бухгалтерского учета Департамента образования | Плановая проверка соблюдения законодательства РФ о контрактной системе в сфере гос закупок товаров, работ, услуг | Осуществление закупок без создания контрактной службы. | Создана контрактная служба в учреждении |

При проведении расчетных показателей определено выполнения муниципального задания на 73%.

|                         |           |  |                       |
|-------------------------|-----------|--|-----------------------|
| Руководитель учреждения |           |  |                       |
|                         | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |

<sup>29</sup> Показатели пояснительной записки к годовой бухгалтерской (бюджетной) отчетности табл. 7

Таблица - Соответствие национальных стандартов государственного сектора МСФО ОС

| <b>Проекты федеральных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе (далее - ФСБУГС)</b> | <b>МСФО ОС</b>                                                                                                                        |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора                   | -                                                                                                                                     |
| Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности                                                                | МСФО ОС 1 «Представление финансовых отчетов»                                                                                          |
| Основные средства                                                                                                  | МСФО ОС 17 «Основные средства», МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость»                                                              |
| Аренда                                                                                                             | МСФО ОС 13 «Аренда»                                                                                                                   |
| Обесценение активов                                                                                                | МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства»; МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» |
| Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки                                                                | МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменение учетных оценок и ошибки»                                                                       |
| События после отчетной даты                                                                                        | МСФО ОС 14 «События после отчетной даты»                                                                                              |
| Резервы, условные обязательства и условные активы                                                                  | МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы»                                                                        |
| Доходы от необменных операций (налоги и трансферты)                                                                | МСФО ОС 23 «Доходы от необменных операций (налоги и трансферты)»                                                                      |
| Доходы от обменных операций                                                                                        | МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций», МСФО ОС 23 «Доходы от необменных операций (налоги и трансферты)»                            |
| Вознаграждения работникам                                                                                          | МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам»                                                                                                |
| Влияние изменений курсов иностранных валют                                                                         | МСФО ОС 4 «Влияние изменений курсов иностранных валют»                                                                                |
| Отчеты о движении денежных средств                                                                                 | МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств»                                                                                        |
| Материальные запасы                                                                                                | МСФО ОС 12 «Материальные запасы»                                                                                                      |
| Нематериальные активы                                                                                              | МСФО ОС 31 «Нематериальные активы»                                                                                                    |
| Представление бюджетной информации в финансовой отчетности                                                         | МСФО ОС 24 «Представление бюджетной информации в финансовой отчетности»                                                               |
| Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность                                                           | МСФО ОС 6 «Консолидированные и индивидуальные финансовые отчеты»                                                                      |
| Сегментная отчетность                                                                                              | МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность»                                                                                                    |
| Затраты по займам                                                                                                  | МСФО ОС 5 «Затраты по займам»                                                                                                         |
| Концессионные договоры на оказание услуг: учет у концедента                                                        | МСФО ОС 32 «Концессионные договоры на оказание услуг: учет у концедента»                                                              |
| Раскрытие информации о связанных сторонах                                                                          | МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах»                                                                                |
| Участие в совместной деятельности                                                                                  | МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности»                                                                                         |
| Инвестиции в ассоциированные субъекты                                                                              | МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные субъекты»                                                                                     |
| Финансовые инструменты                                                                                             | МСФО ОС 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление»                                                                        |
| Строительные контракты                                                                                             | МСФО ОС 11 «Строительные контракты»                                                                                                   |
| Биологические активы (сельское хозяйство)                                                                          | МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство»                                                                                                       |
| Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления                                 | МСФО ОС 22 «Раскрытие финансовой информации о секторе государственного управления»                                                    |

Источник: составлено автором на основе<sup>30</sup>

<sup>30</sup> Концептуальная основа разработки и утверждения национальных стандартов учета и отчетности Российской Федерации в секторе государственного управления. М, 2011 [www.minfin.ru/.../УточКонцсоноваразрутвацстандучетаотчетн.doc](http://www.minfin.ru/.../УточКонцсоноваразрутвацстандучетаотчетн.doc) (дата обращения 10.02.2016 г.)

Таблица — Общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектов государственного сектора

| Наименование показателя                           | ФСБУГС (проект)<br>«Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | МСФООС 1 «Представление финансовых отчетов»                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>31</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Комментарии                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|---------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Определение бухгалтерской (финансовой) отчетности | <p><i>Бухгалтерская (финансовая) отчетность</i> предназначена для отражения финансового результата деятельности, результатов выполнения бюджета, бюджетной сметы, плана финансово-хозяйственной деятельности, для представления в органы государственного (муниципального) финансового контроля, налоговые органы, для целей управления учреждением и иных аналогичных целей.</p> <p><i>Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность</i> предназначена для представления информации о финансовом положении и финансовом результате деятельности группы взаимосвязанных субъектов учета, основанного на принадлежности к одному публично-правовому образованию, группе публично-правовых образований, подведомственности (подконтрольности).</p> <p><i>Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность</i> раскрывает информацию таким образом, как если бы она была подготовлена одним субъектом отчетности: показатели консолидированной отчетности формируются путем суммирования одноименных показателей и исключения взаимосвязанных оборотов, подлежащих консолидации</p> | <p><i>Финансовая отчетность</i> представляет собой структурированное представление финансового положения и финансовых результатов деятельности организации.</p> <p><i>Консолидированная финансовая отчетность</i> — финансовая отчетность группы организаций, представленная таким образом, как если бы она была подготовлена одной организацией</p> | <p><i>Бухгалтерская (финансовая) отчетность</i> — информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период (ст. 3 Федерального закона № 402-ФЗ).</p> <p>Бухгалтерская бюджетная отчетность формируется в соответствии с бюджетным законодательством (ст. 264.1–264.6 БК РФ)</p> | <p>Действующие НПА, регулирующие отчетность государственных (муниципальных) учреждений не дают определения бухгалтерской отчетности, цели бухгалтерской отчетности, кроме Закона «О бухгалтерском учете», действие которого распространяется на все виды учреждений.</p> <p>Понятие консолидированной отчетности дается только в ст. 264.3 «Формирование отчетности об исполнении консолидированного бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов».</p> <p>Цель бухгалтерской (финансовой) отчетности в федеральных стандартах не корректна, поскольку акцент делается на субъект отчетности, который исполняет поставленные цели деятельности по оказанию услуг (выполнению функций, для осуществления которых субъект создан), а бухгал-</p> |
| Цель бухгалтерской                                | <i>Цель бухгалтерской (финансовой) отчетности общего назначения</i> — предо-                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | <i>«Целью финансовой отчетности общего назначения является предоставление инфор-</i>                                                                                                                                                                                                                                                                 | <i>Цель бухгалтерской (финансовой) отчетности</i> — «досто-                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |

<sup>31</sup> Приказы Минфина России от 28.12.2010 г. № 191н; от 25.03.2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений».

| Наименование показателя                   | ФСБУГС (проект)<br>«Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | МСФООС 1 «Представление финансовых отчетов»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>31</sup>                                                                                                                                                                                                        | Комментарии                                                                                                                                                      |
|-------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (финансовой) отчетности общего назначения | <p>ставить пользователям информацию о финансовом положении субъекта отчетности (находящихся в его распоряжении активах и принятых им обязательствах), финансовых результатах деятельности (доходах и расходах) и движении денежных средств за отчетный период, а также об использовании денежных средств, государственного имущества при достижении им поставленных целей деятельности по оказанию услуг (выполнению функций, для осуществления которых субъект создан).</p> <p><i>Цели бухгалтерской (финансовой) отчетности в государственном секторе</i> заключаются в предоставлении информации, полезной при принятии экономических решений:</p> <p>а) об источниках, распределении и использовании финансовых ресурсов;</p> <p>б) о способах финансирования субъекта отчетности и удовлетворении его потребностей в финансовых ресурсах;</p> <p>в) о способности субъекта отчетности финансово обеспечивать свою деятельность и выполнять свои обязательства;</p> <p>г) о финансовом положении субъекта отчетности и его изменениях;</p> <p>д) другой информации, полезной для оценки результатов деятельности субъекта отчетности с точки зрения издержек на ведение деятельности, эффективности этой деятельности и достигнутых результатов</p> | <p>мации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и денежных потоках организации, полезной широкому кругу пользователей для принятия и оценки ими экономических решений о распределении ресурсов».</p> <p><i>«Целями финансовой отчетности общего назначения в общественном секторе должны быть предоставление информации, полезной при принятии решений, и демонстрация способности организации отчитаться за вверенные ей ресурсы путем предоставления:</i></p> <p>а) информации об источниках, распределении и использовании финансовых ресурсов;</p> <p>б) информации о том, как организация финансировала свою деятельность и удовлетворяла свои потребности в денежных средствах;</p> <p>в) информации, полезной при оценке способности организации финансировать свою деятельность и выполнять свои обязательства и намерения;</p> <p>г) информации о финансовом положении организации и его изменениях; и</p> <p>д) агрегированной информации, полезной для оценки результатов деятельности организации с точки зрения издержек на осуществление деятельности, эффективности и достижения результатов»<sup>32</sup></p> | <p>верное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений»<sup>33</sup></p> | <p>терскую (финансовую) отчетность могут составлять и ГУП (МУП), государственные корпорации в случае осуществления полномочий участников бюджетного процесса</p> |

32 МСФООС 1.

33 ст. 13 Закона № 402-ФЗ.

| Наименование показателя | ФСБУГС (проект)<br>«Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | МСФООС 1 «Представление финансовых отчетов»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>31</sup>                                                                                                                                                                                                                                          | Комментарии                                                                                                                                                                          |
|-------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Отчетная дата, период   | <p>Отчетной датой для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности является 1 января года, следующего за отчетным.</p> <p>Отчетным периодом в целях составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектов является отчетный год с 1 января по 31 декабря, за исключением случаев создания, ликвидации и реорганизации путем разделения.</p> <p>Для субъектов отчетности, созданных в течение отчетного года, включая субъекты, возникшие в результате реорганизации путем разделения, первым отчетным периодом является период с даты государственной регистрации по 31 декабря</p> | <p>Финансовая отчетность должна представляться не реже одного раза в год.</p> <p>«При изменении отчетной даты за период, более длительный или короткий, чем один год, организация должна не только указать период, охваченный финансовой отчетностью, но и раскрыть следующую информацию: а) причину использования более длительного или короткого периода; б) такой факт, что сравнительные суммы в некоторых отчетах, а именно, Отчет о финансовых результатах деятельности, Отчет об изменении чистых активов / капитала, Отчет о движении денежных средств и соответствующие примечания не являются в полной мере сопоставимыми.</p> <p>Финансовая отчетность составляется последовательно за годовой период»<sup>34</sup></p> | <p>«Бухгалтерская отчетность составляется учреждениями на следующие даты: квартальная — по состоянию на 1 апреля, 1 июля и 1 октября текущего года, годовая — на 1 января года, следующего за отчетным.</p> <p>Отчетным годом является календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно»<sup>35</sup></p> | <p>В отличие от действующих НПА и федерального стандарта, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в МСФООС отсутствует закрепление отчетной даты и отчетного периода</p> |

34 МСФООС 1

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

## Приложение Е

Таблица - Сравнительный анализ соответствия допущений ФСБУГС положениям МСФООС и действующей системы бухгалтерской (финансовой) отчетности

| Наименование показателя                | ФСБУГС (проект) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора»                                                                                                                                 | МСФООС 1 «Представление финансовых отчетов»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>36</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Комментарии                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|----------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Допущение имущественной обособленности | Допущение имущественной обособленности означает, что активы и обязательства субъектов отчетности существуют обособленно от активов и обязательств собственников имущества (учредителей) этих субъектов и активов и обязательств других организаций | Раскрывается частично в МСФООС 16 «Инвестиционная недвижимость», МСФООС 23 «Доходы от необменных операций (налоги и трансферты)». «Инвестиционная недвижимость может быть приобретена через необменную операцию. Например, федеральное правительство может бесплатно передать местному органу государственной власти излишнее административное здание, которое затем сдается в аренду по рыночным ценам. Инвестиционная недвижимость также может быть приобретена через обменную операцию путем конфискации имущества. В таких случаях стоимостью недвижимости является ее справедливая стоимость на дату приобретения» <sup>37</sup> | «Имущество, являющееся собственностью учредителя государственного (муниципального) учреждения, учитывается учреждением обособленно от иного имущества, находящегося у данного учреждения в пользовании (управлении, на хранение). Обязательства, по которым учреждение отвечает имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, а также указанное имущество, учитываются в бухгалтерском учете учреждений обособленно от иных объектов учета» <sup>38</sup> | Допущение имущественной обособленности в МСФООС реализовано косвенно, путем указания на приобретение инвестиционной собственности через необменные операции. В ФСБУГС допущения обособленности означают, что имущество, закрепленное за учреждением на праве оперативного управления отражается отдельно от имущества, приобретенного за счет деятельности приносящей доход, с выделением для этой цели в пассиве бухгалтерского баланса в Разделе 5 «Расчеты по вкладам с собственником (учредителем)» при условии, что имущество должно в будущем приносить экономические выгоды и полезный потенциал. Когда в действующей системе бухгалтерской (финансовой) отчетности расчеты с учредителем отражаются в активе бухгалтерского баланса с отрицательным показателем на сумму особо ценного имущества и недвижимого имущества |
| Допущение непрерывности                | Допущение непрерывности деятельности субъекта отчетности означает, что субъект                                                                                                                                                                     | «Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерыв-                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | «Бухгалтерский учет ведется непрерывно исходя из предположения, что субъект                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Различий нет                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

<sup>36</sup> Приказы Минфина России от 28.12.2010 г. № 191н; от 25.03.2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений».

<sup>37</sup> МСФООС 16.

<sup>38</sup> П. 3. Приказа Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н.

| Наименование показателя                                       | ФСБУГС (проект) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора»                                                                                                                                                                                                                                                                                               | МСФООС 1<br>«Представление финансовых отчетов»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>36</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Комментарии                                                                                                                                                                                      |
|---------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| деятельности                                                  | ект будет продолжать свою деятельность, выполнять свои функции и обязательства в обозримом будущем, и у учредителя субъекта отсутствуют намерения и (или) необходимость ликвидировать субъект отчетности или прекратить его деятельность в обозримом будущем                                                                                                                                                     | ности деятельности, за исключением случаев, когда у руководства имеется намерение ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность, или если отсутствует реальная альтернатива подобным действиям. Если лица, ответственные за подготовку финансовой отчетности, при формировании своей оценки располагают информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которая может вызвать серьезные сомнения в способности организации непрерывно осуществлять свою деятельность в дальнейшем, то такая неопределенность должна раскрываться в отчетности. Если финансовая отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, то этот факт должен раскрываться в отчетности вместе с методом учета, на основе которого составляется финансовая отчетность с указанием причины, по которой организация не считается непрерывно действующей» <sup>39</sup> | учета будет осуществлять свою деятельность в обозримом будущем» <sup>40</sup> .<br>«Рабочий план счетов субъекта учета, а также требования к структуре аналитического учета, утвержденные в рамках формирования учетной политики субъектом учета, применяются непрерывно и изменяются при условии обеспечения сопоставимости показателей бухгалтерского учета и отчетности за отчетный, текущий и очередной финансовый годы (очередной финансовый год и плановый период» <sup>41</sup> |                                                                                                                                                                                                  |
| Допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни | Допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни означает, что объекты учета отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности в том отчетном периоде, в котором имели место факты хозяйственной жизни, приведшие к возникновению и (или) изменению соответствующих активов, обязательств, доходов и расходов, вне зависимости от поступления или выбытия денежных средств в связи с этими фактами | Хозяйственные операции и события признаются в финансовой отчетности тех периодов, к которым они относятся                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | «Результаты операций признаются по факту их совершения, независимо от того, когда получены или выплачены денежные средства (или их эквиваленты) при расчетах, связанных с осуществлением указанных операций» <sup>42</sup>                                                                                                                                                                                                                                                             | В действующих стандартах учета признание субсидии на иные цели (целевой субсидии) осуществляется по кассовому методу в отличие от МСФООС и федеральных стандартов, где прописан метод начисления |

39 МСФООС.

40 Там же.

41 П. 3. Приказа Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н.

42 Там же.



Таблица 3 — Сравнительный анализ соответствия требований к предоставлению информации

| Наименование показателя               | ФСБУГС (проект) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | МСФООС 1 «Представление финансовых отчетов»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>43</sup>                                          | Комментарии                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Требование уместности (релевантности) | «Информация является уместной (релевантной), если она обладает прогностической и (или) подтверждающей ценностью и может повлиять на решения, принимаемые ее пользователями. Информация обладает прогностической ценностью, если она может использоваться для оценки будущих событий. Информация обладает подтверждающей ценностью, если она может быть использована для подтверждения или корректировки ранее сделанных выводов» <sup>44</sup>                                                                                                                                                                                                                   | «Информация является уместной для пользователей, если ее можно использовать при оценке прошедших, текущих или будущих событий или для подтверждения или корректировки ранее сделанных оценок. Для того чтобы быть уместной, информация также должна быть своевременной» <sup>45</sup>                                                                                                                                                                                                         | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую), отчетность требование уместности прямо не определено | Требование уместности раскрывается в МСФООС и ФСБУГС. В действующих НПА требование уместности прямо не раскрывается. Например, информация о возврате сумм дебиторской задолженности, возникшей в связи с возвратом ранее исполненных денежных обязательств, отраженных как восстановление кассового расхода, не связанных с исполнением обязательств отчетного финансового года, в ф. 0503738 «Отчет о принятых учреждением обязательств» <sup>46</sup> не отражается |
| Требование понятности                 | «Информация считается понятной, если можно обоснованно предполагать, что пользователи, обладающие необходимыми знаниями о деятельности субъекта отчетности, условиях, в которых он функционирует, а также имеющие желание изучать представленную информацию и прилагающие усилия для ее изучения, в состоянии понять ее смысл. Информация не должна исключаться из бухгалтерской (финансовой) отчетности только на том основании, что она может быть слишком трудна для понимания некоторыми пользователями, поскольку при этом бухгалтерская (финансовая) отчетность станет неполной и, следовательно, может вводить пользователей в заблуждение» <sup>47</sup> | «Информация является понятной, если можно обоснованно предполагать, что пользователи в состоянии понять ее смысл. Для этой цели допускается, что пользователи обладают необходимыми знаниями о деятельности организации и об условиях, в которых она действует, а также имеют желание изучать информацию. Информация о сложных вопросах не должна исключаться из финансовой отчетности только на том основании, что она слишком трудна для понимания некоторыми пользователями» <sup>48</sup> | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую), отчетность требование понятности не определено       | Требование понятности раскрывается в МСФООС и ФСБУГС                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

<sup>43</sup> Приказы Минфина России от 28.12.2010 г. № 191н; от 25.03.2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений».

<sup>44</sup> [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/) (дата обращения 13.02.2016 г.).

<sup>45</sup> МСФООС 1.

<sup>46</sup> Письмо Минфина России от 29.12.2014 г. № 02-07-07/68722 «Об особенностях составления представления годовой бюджетной отчетности и сводной...»

<sup>47</sup> [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/) (дата обращения 13.02.2016 г.).

| Наименование показателя                                                    | ФСБУГС (проект) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора»                                                                                                                                                                                    | МСФООС 1 «Представление финансовых отчетов»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>43</sup>                                                                                                                                     | Комментарии                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|----------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Требование своевременности                                                 | Своевременность информации означает, что «информация должна быть доступна пользователям, когда она может повлиять на принимаемые ими решения» <sup>49</sup>                                                                                                                                           | «Для своевременного предоставления информации зачастую может быть необходимо сообщать ее до того, как станут известны все детали сделки, вследствие чего страдает надежность информации. Наоборот, если предоставление информации откладывается до тех пор, пока не станут известны все детали, то информация может быть в высокой степени надежной, но малополезной для пользователей, которым в этот период необходимо было принимать решения» <sup>50</sup> | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, требование своевременности прямо не определено                                                                                       | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не представлено требования своевременности отчетности. А вот в целях обеспечения своевременного и достоверного отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни путем формирования первичных учетных документов в момент совершения факта хозяйственной жизни определено |
| Требование возможности проверки и (или) подтверждения данных (верификация) | Верификация информации включает непосредственное и косвенное подтверждение. Непосредственное подтверждение информации осуществляется путем прямого подсчета, например, при проведении инвентаризации. Для косвенного подтверждения информации используются формулы, модели и иные аналогичные способы | В МСФООС требование проверки не определено                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, требование возможности проверки прямо не определено                                                                                  | Отсутствие в МСФООС определения требования возможности проверки объясняется тем, что Международные стандарты в большей степени ориентированы на подготовку финансовой отчетности, чем контрольные функции                                                                                                                                                 |
| Требование осмотрительности                                                | В ФСБУГС требование осмотрительности не определено                                                                                                                                                                                                                                                    | «Осмотрительность означает присутствие известной степени осторожности при формировании профессиональных суждений, требуемых для выработки расчетных оценок, необходимых в условиях неопределенности, чтобы активы или выручка не были завышены, а обязательства или расходы не были занижены» <sup>51</sup>                                                                                                                                                    | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, требование осмотрительности прямо не определено                                                                                      | Отсутствие в ФСБУГС определения требования осмотрительности объясняется тем, что законодатели в разрабатываемых стандартах не во всех аспектах основываются на профессиональном суждении                                                                                                                                                                  |
| Требование существенности                                                  | «Информация является существенной, если ее отсутствие или искажение могут оказать влияние на решения пользователей. Существенность информации определяется в зависимости от характера и величины анализируемого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности и его возможного влияния на реше-    | «Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения пользователей или оценки, сделанные на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от характера или размера статьи, или ошибки с учетом конкретной ситуации,                                                                                                                                                                                               | «Данные бухгалтерского учета и сформированная на их основе отчетность субъектов учета формируются с учетом существенности фактов хозяйственной жизни, которые оказали или могут оказать влияние на финансо- | Различий нет                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |

48 МСФООС 1.

49 [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/) (дата обращения 13.02.2016 г.).

50 МСФООС 1.

51 МСФООС 1.

| Наименование показателя               | ФСБУГС (проект) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | МСФООС 1 «Представление финансовых отчетов»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>43</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Комментарии                                                                                                                                                         |
|---------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                       | ния пользователей в случае отсутствия или искажения. Единый количественный критерий существенности информации для всех субъектов отчетности не устанавливается» <sup>52</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | связанной с пропуском или искажением информации» <sup>53</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | вое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности учреждения и имели место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный год. Существенной информацией признается информация, пропуск или искажение которой может повлиять на экономическое решение учредителей учреждения (пользователей информации), принятое на основании данных бухгалтерского учета и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта учета» <sup>54</sup>                                                                          |                                                                                                                                                                     |
| Требование достоверного представления | <p>Достоверность информации означает ее <i>полноту, нейтральность и отсутствие ошибок</i>. <i>Полной</i> считается информация, которая включает все необходимые для принятия решений данные и пояснения. Информация считается <i>нейтральной</i>, если ее отбор для представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется без предвзятости.</p> <p><i>Отсутствие ошибок</i> означает, что при описании фактов и событий выбор и применение процессов и процедур для формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществлены в соответствии с применимыми федеральными стандартами, а также положениями утвержденной учетной политики</p> | <p>Для того чтобы информация <i>достоверно</i> представляла операции и другие события, она должна быть представлена в соответствии с содержанием операций и других событий, а не только их юридической формой.</p> <p><i>Надежная информация</i> не содержит существенных ошибок и искажений, и пользователи могут полагаться на нее, рассчитывая на достоверность ее представления или иметь разумные ожидания относительно нее.</p> <p>«Если информация предназначена для достоверного представления операций и других событий, которые она должна представлять, эти операции и события должны учитываться и представляться в соответствии с их <i>содержанием и реальной экономической ситуацией, а не только их юридической формой</i>. Содерж-</p> | «Информация в денежном выражении о состоянии активов, обязательств, иного имущества, об операциях, их изменяющих, и финансовых результатах указанных операций (доходах, расходах, источниках финансирования деятельности экономического субъекта), отражаемая на соответствующих счетах, в том числе на за балансовых, рабочего плана счетов субъекта учета, должна быть полной с учетом существенности ее влияния на экономические (финансовые) решения учредителей учреждения (заинтересованных пользователей информации) и существенности затрат на ее формирование» <sup>57</sup> | В действующих НПД, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не полно представлены элементы требования достоверного представления информации в отчетности |

<sup>52</sup> [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/) (дата обращения 13.02.2016 г.).

<sup>53</sup> МСФООС 1.

<sup>54</sup> Инструкция № 157н.

| Наименование показателя   | ФСБУГС (проект) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора»                                                                                                                                                                                                                                                                                                | МСФООС 1 «Представление финансовых отчетов»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>43</sup>                                                                                                                                                                                                      | Комментарии  |
|---------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
|                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | <p>жание операций или других событий не всегда соответствует их юридической форме»<sup>55</sup>.</p> <p>«Информация является нейтральной, если она не является предвзятой. Финансовая отчетность не является нейтральной, если содержащаяся в ней информация была отобрана или представлена таким образом, чтобы повлиять на принятие решения или формирование профессионального суждения с целью достигнуть predetermined результата или исхода»<sup>56</sup>.</p> <p>Информация в финансовой отчетности должна быть <i>полной</i> с учетом существенности и затрат на нее</p> |                                                                                                                                                                                                                                                                              |              |
| Требование сопоставимости | <p>Информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности является сопоставимой, если позволяет идентифицировать сходства и различия между данной информацией и информацией в других отчетах.</p> <p>Сопоставимость обеспечивается при сравнении: бухгалтерской (финансовой) отчетности разных субъектов отчетности; бухгалтерской (финансовой) отчетности одного и того же субъекта за различные периоды времени</p> | <p>«Информация в финансовой отчетности является сопоставимой, если пользователи в состоянии определить сходства и различия между данной информацией и информацией в других отчетах».</p> <p>«Важным следствием характеристики сопоставимости является то, что пользователей необходимо информировать о политике, применяемой при подготовке финансовой отчетности, изменениях в ней и последствиях этих изменений»<sup>58</sup></p>                                                                                                                                             | <p>«Данные бухгалтерского учета и сформированная на их основе отчетность учреждений должны быть сопоставимы у государственного (муниципального) учреждения независимо от его типа, в том числе за различные финансовые (отчетные) периоды его деятельности»<sup>59</sup></p> | Различий нет |

<sup>57</sup> Инструкция № 157н.

<sup>55</sup> МСФООС 1

<sup>56</sup> Там же.

<sup>58</sup> МСФООС 1.

<sup>59</sup> Инструкция № 157н.

Таблица — Сравнительный анализ соответствия правил составления бухгалтерской (финансовой) отчетности

| Наименование показателя        | ФСБУГС (проект) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | МСФО ОС 1 «Представление финансовых отчетов»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>60</sup>                                                                   | Комментарии                                                                                                                                                                                                                                     |
|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Существенность и агрегирование | «Все существенные группы показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности представляются отдельно. Показатели, отличающиеся от других по содержанию или функции, раскрываются отдельно за исключением случаев, когда они являются незначительными.<br>Если какие-либо из раскрываемых показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности являются незначительными, они объединяются с другими показателями. Показатели, которые не являются существенными для отдельного представления при публичном раскрытии показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, могут быть достаточно существенными для отдельного представления в Пояснениях к раскрываемым показателям» <sup>61</sup> | «Каждый существенный класс аналогичных статей должен быть представлен в финансовой отчетности отдельно. Статьи, отличающиеся по характеру или назначению, должны представляться отдельно, за исключением случаев, когда они являются незначительными.<br>Финансовая отчетность является результатом обработки большого количества операций или других событий, которые объединяются в классы в соответствии с их характером или назначением. Завершающий этап процесса агрегирования и классификации заключается в представлении сжатых и классифицированных данных, которые образуют статьи. Если какая-либо статья сама по себе не является существенной, она объединяется с другими статьями либо в самой финансовой отчетности, либо в Примечаниях. Статья, которая не является достаточно существенной для отдельного представления непосредственно в формах финансовой отчетности, тем не менее, может быть достаточно существенной для отдельного представления в Примечаниях» <sup>62</sup> | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность требование к содержанию показателей отчетности прямо не определено. | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность порядок раскрытия показателей отчетности зависит от форм отчетности и субъекта отчетности.                                                                                |
| Зачет статей отчетности        | «В бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектов статьи активов и обязательств, доходов и расходов отражаются развернуто за исключением случаев, когда сальдированное отражение активов за вычетом обязательств, доходов за вычетом расходов требуется или разрешается каким-либо федеральным стандартом, другими нормативными правовыми актами,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | «Между активами и обязательствами, выручкой и расходами не допускается зачет, за исключением случаев, когда это требуется или разрешено каким-либо МСФО ОС.<br>Важно, чтобы активы и обязательства, выручка и доходы представлялись в отчетности раздельно. За исключением случаев, когда взаимозачет статей отражает содержание операции или другого события, осуществление взаимозачета в                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность требование к зачету статей отчетности прямо не определено.          | Требование к понятию зачета статей отчетности в проекте ФСБУГС раскрыто в соответствии с международными стандартами. В действующей системе отчетности нарушается принцип зачета статей при определении финансового результата по источникам фи- |

<sup>60</sup> Приказы Минфина России от 28.12.2010 г. № 191н; от 25.03.2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений».

<sup>61</sup> [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/) (дата обращения 13.02.2016 г.).

<sup>62</sup> МСФО ОС 1.

| Наименование показателя                  | ФСБУГС (проект) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | МСФООС 1 «Представление финансовых отчетов»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>60</sup>                                                                                                                                                                                                                                   | Комментарии                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                          | <p>регулирующими бухгалтерский учет и отчетность в государственном секторе Российской Федерации.</p> <p>Активы, в отношении которых действующими федеральными стандартами, другими нормативными правовыми актами, регулирующими бухгалтерский учет и отчетность в государственном секторе РФ, предусмотрено формирование резервов, отражаются в бухгалтерском балансе субъектов отчетности за вычетом указанных резервов.</p> <p>Потоки денежных средств отражаются в отчете о движении денежных средств как чистые поступления или выбытия денежных средств в случаях, предусмотренных Федеральным стандартом «Отчеты о движении денежных средств»<sup>63</sup>.</p> | <p>Отчете о финансовых результатах деятельности снижает способность пользователей а) понимать совершенные операции, другие имевшие место события и условия и б) оценивать будущие денежные потоки организации.</p> <p>Оценка активов за вычетом сумм резервов по ним – например, резервов под снижение стоимости материальных ценностей или резервов по сомнительным долгам, не является взаимозачетом.</p> <p>МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций» дает определение выручки и требует, чтобы она измерялась по справедливой стоимости полученного или причитающегося вознаграждения с учетом суммы любых торговых и оптовых скидок, предоставленных организации. В процессе своей обычной деятельности организация совершает и другие операции, которые не приносят выручку, а являются сопутствующими по отношению к основной деятельности, приносящей выручку. Результаты таких операций представляются свернуто путем вычитания из выручки соответствующих расходов, возникающих по одной и той же операции в случаях, когда такое представление отражает содержание операции или другого события»<sup>64</sup>.</p> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | <p>нансового обеспечения.</p> <p>Например, показатели в бухгалтерском балансе ф. 0503730 отражаются по видам финансового обеспечения деятельности учреждения:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- деятельность с целевыми средствами (субсидии на иные цели + субсидия на капитальные вложения);</li> <li>- деятельность по государственному заданию (субсидия на исполнение государственного задания)</li> <li>- приносящая доход деятельность (собственные доходы + средства по обязательному медицинскому страхованию + средства во временном распоряжении).</li> </ul> <p>Таким образом, суммируются показатели по источникам финансового обеспечения, что нарушает принцип зачета статей отчетности при определении финансового результата.</p> |
| Ответственность за финансовую отчетность | <p>«Правильность, полноту и своевременность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их»<sup>65</sup>.</p> <p>Первичные (сводные) учетные документы, регистры бухгалтерского учета составляются в форме электронного документа, подписанного квалифицированной электронной подписью, или на бумажном но-</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                    | <p>«К должностным лицам, которые могут нести ответственность за подготовку финансовой отчетности отдельных организаций (например, министерства), относятся руководители этих организаций (действующий руководитель) и руководитель центрального финансового органа (или представитель руководства финансового органа, например контролер или главный бухгалтер).</p> <p>Обычно возлагается солидарная ответствен-</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <p>«Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером учреждения. В случае передачи руководителем учреждения ведения бухгалтерского учета и составления на его основе отчетности по договору (соглашению) другому государственному учреждению, организации бухгалтерская от-</p> | <p>В ФСБУГС в отличие от МСФООС указана ответственность по подписанию электронных документов квалифицированной электронной подписью</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |

<sup>63</sup> МСФООС 1.<sup>64</sup> МСФООС 1.<sup>65</sup> [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/) (дата обращения 13.02.2016 г.).

| Наименование показателя          | ФСБУГС (проект) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | МСФО ОС 1 «Представление финансовых отчетов»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>60</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Комментарии                                                                                                                                                                                                                    |
|----------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                  | сители                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | ность за подготовку консолидированной финансовой отчетности правительства в целом на руководителя центрального финансового органа (или представителя руководства финансового органа, например контролера или главного бухгалтера) и министра финансов» <sup>66</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                        | четность составляется и представляется централизованной бухгалтерией от имени учреждения. Бухгалтерская отчетность, составленная централизованной бухгалтерией, подписывается руководителем учреждения, передавшего ведение учета, руководителем и бухгалтером-специалистом централизованной бухгалтерии, осуществляющей ведение бухгалтерского учета» <sup>67</sup> |                                                                                                                                                                                                                                |
| Последовательность представления | «Представление и классификация публично раскрываемых показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта остаются неизменными от периода к периоду за исключением следующих случаев:<br>а) когда в результате значительных изменений характера деятельности субъекта или анализа раскрываемых показателей его бухгалтерской (финансовой) отчетности очевидно, что другое представление или классификация показателей будут более уместны с учетом критериев выбора и применения учетной политики, установленных в Федеральном стандарте «Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки»;<br>б) когда изменения представления или классификации публично раскрываемых показателей требуются Федеральными стандартами» <sup>68</sup> | «Представление и классификация статей в финансовой отчетности должны оставаться неизменными от периода к периоду, за исключением следующих случаев:<br>а) в результате значительных изменений в характере деятельности организации или анализа ее финансовой отчетности становится очевидным, что иное представление или классификация будут более приемлемыми с учетом критериев выбора и применения учетной политики, установленных в МСФО ОС 3; или<br>б) какой-либо МСФО ОС требует изменения в представлении информации» <sup>69</sup> | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, изменение принятого содержания и форм отчетности допускается в исключительных случаях, например при изменении типа учреждения                                                                                                                                                                 | Действующие НПА, регулирующие бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не содержат указания на то, в каких случаях допускаются отступления.<br>В МСФО ОС и ФСБУГС последовательность представления информации раскрыто одинаково |

<sup>66</sup> МСФО ОС 1.<sup>67</sup> Приказ Минфина России от 25.03.2011 г. № 33н.<sup>68</sup> [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/) (дата обращения 13.02.2016 г.).<sup>69</sup> МСФО ОС 1.

## Приложение И

Таблица — Понятийный аппарат финансовой (бухгалтерской) отчетности

| Наименование показателя | ФСБУГС (проект) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора» <sup>70</sup>                                                                                                                                           | МСФООС 1 «Представление финансовых отчетов» <sup>71</sup>                                                                                                                                                           | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>72</sup>                                                                                                                | Комментарии                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Активы                  | «Активы — совокупность имущества, денежных средств, принадлежащих субъекту учета или находящихся в его пользовании, контролируемых им в результате произошедших фактов хозяйственной жизни, от которых ожидается поступление полезного потенциала или экономических выгод» | «Активы — ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий, от которых ожидается поступление будущих экономических выгод или возможности полезного использования»                                  | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, определения актива не содержатся. Активы в бухгалтерском балансе классифицируются на нефинансовые и финансовые. | Определение активов модифицировалось, если основным условием отнесения к нефинансовым активам было нахождение в собственности государства, то согласно МСФООС и, соответственно, ФСБУГС основным условием отнесения к активам признается получение экономических выгод и возможности поступления полезного потенциала                                                                                   |
| Обязательства           | «Обязательства — это задолженность, возникшая в результате произошедших фактов хозяйственной деятельности, погашение которой приведет к выбытию активов, заключающих в себе полезный потенциал или экономические выгоды»                                                   | «Обязательства — текущая задолженность организации, являющаяся результатом прошлых событий, погашение которой приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования» | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, определения обязательства не содержатся                                                                         | Понятие обязательства раскрываемое в МСФООС и ФСБУГС, расходится с позицией, изложенной в бюджетном законодательстве РФ, где обязательства рассматриваются в увязке с бюджетным процессом                                                                                                                                                                                                               |
| Чистые активы           | «Чистые активы — разница между активами и обязательствами субъекта учета на определенную дату»                                                                                                                                                                             | «Чистые активы/ капитал — доля в активах организации, остающаяся после вычета всех ее обязательств»                                                                                                                 | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, определения чистых активов не содержатся                                                                        | В действующих НПА понятие «финансовый результат», определяется как разница между совокупными активами и совокупными обязательствами. Поэтому иногда финансовый результат называется чистой стоимостью активов.<br>Активы = Обязательства + Чистая стоимость активов.<br>Чистая стоимость активов = Совокупные активы – Совокупные обязательства.<br>Понятие «капитала» в бюджетной сфере не определено. |

<sup>70</sup> [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/) (дата обращения 13.02.2016 г.).<sup>71</sup> МСФООС 1.<sup>72</sup> Приказы Минфина России от 28.12.2010 г. № 191н; от 25.03.2011 г. № 33н



| Наименование показателя           | ФСБУГС (проект) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора» <sup>70</sup>                                                                                                                                                                | МСФООС 1 «Представление финансовых отчетов» <sup>71</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>72</sup>                                               | Комментарии                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-----------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Доходы                            | «Доходы субъекта учета — это увеличение полезного потенциала его активов или поступление экономических выгод за отчетный период, за исключением увеличения, связанного с вкладами имущества собственником (учредителем)»                                                                        | «Выручка — валовое поступление экономических выгод или возможности полезного использования в течение отчетного периода, приводящее к увеличению чистых активов / капитала, не связанного с увеличением взносов собственников»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, определения дохода не содержатся               | Совет по МСФООС рассматривает выручку как понятие более широкое и включает в нее все валовые поступления за период. Определение выручки соответствует понятию дохода ( <i>income</i> ), которое применяется в МСФО для коммерческого сектора. В отличие от Совета по МСФО, Совет по МСФООС не применяет термин «доход» (он отсутствует в Глоссарии терминов МСФООС), а дает специальную оговорку, что вместо термина «доход» ( <i>income</i> ) в том понимании, в каком он рассматривается в МСФО, в МСФООС используется термин «выручка» ( <i>revenue</i> ) |
| Расходы                           | «Расходы субъекта учета — это снижение полезного потенциала его активов или уменьшение экономических выгод за отчетный период в результате выбытия или потребления активов, возникновения обязательств, за исключением уменьшения, связанного с изъятием имущества собственником (учредителем)» | «Расходы — уменьшение экономических выгод или возможности полезного использования в течение отчетного периода в форме выбытия, или потребления активов, или возникновения обязательств, ведущее к уменьшению чистых активов/ капитала, которое не связано с выплатами в пользу собственников»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, определения расхода не содержатся              | Позиция спорная с точки зрения определений расхода в бюджетном законодательстве                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Вклад собственников (учредителей) | «Вклад собственников (учредителей) — имущество, полученное субъектом учета от собственников (учредителей), за исключением денежных средств и эквивалентов для выполнения возложенных на субъект учета функций» <sup>73</sup> .                                                                  | «Взносы собственников — будущие экономические выгоды, полученные от внешних сторон, не приводящие к возникновению обязательств организации и формирующие долю участия в чистых активах / капитале организации, которая: (а) дает право на выплаты, распределяемые организацией, как (I) будущие экономические выгоды или возможность полезного использования на протяжении ее существования по усмотрению собственников или их представителей, так и (II) любое превышение активов над обязательствами в случае ликвидации организации; и/или (b) может быть продана, обменена, передана или выкуплена» <sup>74</sup> | В действующих НПА, регулирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, определения вклада собственников не содержатся | В действующей системе бухгалтерского учета данную функцию вклада учредителей несет только счет 021006000 «Расчеты с учредителем»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

<sup>73</sup> [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/) (дата обращения 13.02.2016 г.).

## Приложение К

Таблица 6 — Состав, структура, особенности показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности

| Наименование показателя                      | ФСБУГС (проект) «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | МСФООС 1 «Представление финансовых отчетов»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Действующая система бухгалтерской (финансовой) отчетности <sup>75</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Комментарии                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Состав финансовой (бухгалтерской) отчетности | <p>Полный комплект финансовой отчетности включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– бухгалтерский баланс;</li> <li>– отчет о финансовых результатах деятельности;</li> <li>– отчет о движении денежных средств;</li> <li>– отчет, сопоставляющий утвержденный бюджет и исполнение бюджета;</li> <li>– пояснительную записку;</li> <li>– пояснения</li> </ul> | <p>«Полный комплект финансовой отчетности включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– отчет о финансовом положении;</li> <li>– отчет о финансовых результатах деятельности;</li> <li>– отчет об изменении чистых активов / капитала;</li> <li>– отчет о движении денежных средств;</li> <li>– когда организация публикует свой утвержденный бюджет, сопоставление бюджета и фактических сумм образует либо отдельный финансовый отчет, либо колонку с бюджетными данными в финансовых отчетах;</li> <li>– примечания»<sup>76</sup></li> </ul> | <p>Единый состав бюджетной отчетности определен п. 3 ст. 264.1 БК РФ.</p> <p>В него включены:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– отчет об исполнении бюджета;</li> <li>– баланс исполнения бюджета;</li> <li>– отчет о финансовых результатах деятельности;</li> <li>– отчет о движении денежных средств;</li> <li>– пояснительная записка.</li> </ul> <p><b>Состав бухгалтерской отчетности бюджетных и автономных учреждений:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– баланс государственного (муниципального) учреждения;</li> <li>– отчет о финансовых результатах;</li> <li>– справка по заключению счетов бухгалтерского учета;</li> <li>– справка по консолидируемым расчетам;</li> <li>– отчет об исполнении плана ФХД;</li> <li>– отчет о принятых обязательствах;</li> <li>– пояснительная записка</li> </ul> | <p>В действующей системе бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отличие от МСФООС и ФСБУГС, существует требование составления отчетности в зависимости от субъекта отчетности. Так, не участники бюджетного процесса составляют дополнительно отчет об исполнении плана ФХД, отчет о принятых обязательствах, справку по консолидируемым отчетам.</p> <p>В ФСБУГС на основании МСФООС систематизирован комплект финансовой отчетности для всех субъектов отчетности</p> |
| Классификация активов и обязательств         | Активы и обязательства в бухгалтерском балансе классифицируются на долгосрочные (внеоборотные) и краткосрочные (оборотные)                                                                                                                                                                                                                                               | Активы и обязательства в бухгалтерском балансе классифицируются на краткосрочные и долгосрочные                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Активы в бухгалтерском балансе классифицируются на нефинансовые и финансовые. Обязательства в бухгалтерском балансе не детализируются                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Меняется позиция в экономическом содержании активов и обязательств в соответствии с МСФООС                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

<sup>74</sup> МСФООС 1.<sup>75</sup> Приказы Минфина России от 28.12.2010 г. № 191н; от 25.03.2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений».<sup>76</sup> МСФООС 1.

Приложение Л

**Весовые коэффициенты показателей оценки деятельности ГМУ**

| №<br>п/п                                            | Наименование показателей                                                                                                                         | Весовой коэффициент<br>для учреждений        |                                         |
|-----------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|-----------------------------------------|
|                                                     |                                                                                                                                                  | предоставляющих<br>государственные<br>услуги | выполняющих госу-<br>дарственные работы |
| 1. Показатели основной деятельности учреждения      |                                                                                                                                                  | 40                                           | 40                                      |
| 1.1                                                 | Исполнение ГЗ <sup>77</sup> по полноте и эффективности использования средств бюджета на оказание государственных услуг (работ)                   | 22                                           | 22                                      |
| 1.1.1                                               | Исполнение ГЗ по показателям качества государственных услуг                                                                                      | 10                                           | -                                       |
| 1.1.2                                               | Исполнение ГЗ по объему государственных услуг (работ)                                                                                            | 10                                           | 17                                      |
| 1.2                                                 | Доля получателей государственных услуг на платной основе в общем количестве получателей                                                          | 5                                            | 10                                      |
| 1.3                                                 | Доля потребителей, удовлетворенных качеством государственных услуг, в общем количестве получателей                                               | 8                                            | 8                                       |
| 1.4                                                 | Соответствие качества услуг установленным стандартам                                                                                             | 5                                            | -                                       |
| 2. Показатели ФХД учреждения                        |                                                                                                                                                  | 20                                           | 20                                      |
| 2.1                                                 | Доля деятельности, приносящей доход, в общем объеме доходов                                                                                      | 10                                           | 10                                      |
| 2.2                                                 | Доля затрат государственной услуги (работ), в общем объеме субсидии                                                                              | 3                                            | 3                                       |
| 2.3                                                 | Отношение Фз <sup>78</sup> государственной услуги (работы) к средним Фз на аналогичную услугу (работу)                                           | 3                                            | 3                                       |
| 2.4                                                 | Отношение дебиторской задолженности к кредиторской задолженности                                                                                 | 2                                            | 2                                       |
| 3. Показатели кадровой работы учреждения            |                                                                                                                                                  | 10                                           | 10                                      |
| 3.1                                                 | Коэффициент административного обеспечения <sup>79</sup>                                                                                          | 3                                            | 5                                       |
| 3.2                                                 | Коэффициент основного обеспечения <sup>80</sup>                                                                                                  | 2                                            | -                                       |
| 3.3                                                 | Коэффициент технического обеспечения <sup>81</sup>                                                                                               | 3                                            | 3                                       |
| 3.4                                                 | Введение стимулирующих выплат для 100% работников в зависимости от достижения установленных показателей эффективности деятельности работников    | 1                                            | 1                                       |
| 4. Показатели учреждения по использованию имущества |                                                                                                                                                  | 10                                           | 10                                      |
| 4.1                                                 | Фз на оказание государственной услуги (работы) на 1 м <sup>2</sup> площади, используемой при оказании государственной услуги (выполнении работы) | 3                                            | 3                                       |

<sup>77</sup> ГЗ — государственное задание.

<sup>78</sup> Фз — фактические затраты.

<sup>79</sup> Количество работников учреждения, приходящихся на одного работника административно- управленческого аппарата.

<sup>80</sup> Количество оказываемых услуг на единицу основного персонала.

<sup>81</sup> Количество работников учреждения, приходящихся на одного работника вспомогательной категории

## Приложение М

## Рекомендованные значения показателей оценки эффективности деятельности ГМУ

| № п/п                                                 | Наименование показателя                                                                                          | Неэффективные учреждения  | Эффективные учреждения                                                                                                                                     | Высокоэффективные учреждения |
|-------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|
| <b>1. Показатели основной деятельности учреждения</b> |                                                                                                                  |                           |                                                                                                                                                            |                              |
| 1.1                                                   | Исполнение ГЗ по полноте и эффективности использования средств бюджета на оказание государственных услуг (работ) | Менее 95% =<br>= 0 баллов | От 95% до 100%                                                                                                                                             | 100% = 22 балла              |
| 1.1.1                                                 | Исполнение ГЗ по показателям качества государственных услуг                                                      | Менее 95% =<br>= 0 баллов | 95% = 1 б.,<br>96% = 2 б.,<br>97% = 5 б.,<br>98% = 7 б.,<br>99% = 9 б.                                                                                     | 100% = 10 баллов             |
| 1.1.2                                                 | Исполнение ГЗ по показателям объема государственных услуг (работ)                                                | Менее 95% =<br>= 0 баллов | 95% = 1 б.,<br>96% = 2 б.,<br>97% = 5 б.,<br>98% = 7 б.,<br>99% = 9 б.                                                                                     | 100% = 10 баллов             |
| 1.2                                                   | Доля получателей государственных услуг на платной основе                                                         | Менее 5% =<br>= 0 балла   | 5% = 1 б.,<br>6% = 1,5 б.,<br>7% = 3 б.,<br>8% = 3,5 б.,<br>9% = 4 б.                                                                                      | 10% и более =<br>= 5 баллов  |
| 1.3                                                   | Доля потребителей, удовлетворенных качеством государственных услуг                                               | Менее 50% =<br>= 0 баллов | 50–52% = 1 б.,<br>53–56% = 2 б.,<br>57–58% = 3 б.,<br>59–60% = 4 б.,<br>61–62% = 5 б.,<br>63–64% = 6 б.,<br>65–66% = 7 б.,<br>67–68% = 8 б.,<br>69% = 9 б. | 70% и более =<br>= 10 баллов |
| 1.4                                                   | Соответствие качества услуг установленным стандартам                                                             | Менее 85% =<br>= 0 баллов | 85–88% = 1 балл,<br>89–92% = 2 балла,<br>93–96% = 3 балла,<br>97–99% = 4 балла                                                                             | 100% = 5 баллов              |
| <b>2. Показатели ФХД учреждения</b>                   |                                                                                                                  |                           |                                                                                                                                                            |                              |
| 2.1                                                   | Доля деятельности, приносящей доход, в общем объеме доходов                                                      | Менее 10% =<br>= 0 баллов | 10–11% = 1 б.,<br>12% = 2 б.,<br>13% = 3 б.,<br>14% = 4 б.,<br>15% = 5 б.,                                                                                 | 20% = 10 баллов              |

| № п/п                                                      | Наименование показателя                                                                                                                          | Неэффективные учреждения                                                                                                           | Эффективные учреждения                                  | Высокоэффективные учреждения |
|------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|------------------------------|
|                                                            |                                                                                                                                                  |                                                                                                                                    | 16% = 6 б.,<br>17% = 7 б.,<br>18% = 8 б.,<br>19% = 9 б. |                              |
| 2.2                                                        | Доля затрат государственной услуги (работ) в общем объеме субсидии                                                                               | Менее 60% =<br>= 0 баллов                                                                                                          | 60–65% = 1 б.,<br>66–69% = 2 б.                         | 70% = 3 баллов               |
| 2.3                                                        | Отношение Фз государственной услуги (работы) к средним Фз на аналогичную услугу (работу)                                                         | Более 1,15 =<br>= 0 баллов                                                                                                         | 1,15–1,07 = 1 б.,<br>1,06–1,01 = 2 б.                   | 1 = 3 балла                  |
| 2.4                                                        | Отношение ДЗ к КЗ                                                                                                                                | Более 1,1 =<br>= 0 баллов                                                                                                          | 1,1–0,9 = 1 б.                                          | 0,9 = 2 балла                |
| <b>3. Показатели кадровой работы учреждения</b>            |                                                                                                                                                  |                                                                                                                                    |                                                         |                              |
| 3.1                                                        | Коэффициент административного обеспечения                                                                                                        | Менее 3 =<br>= 0 баллов                                                                                                            | 3–4 = 1 б.,<br>4,1–5 = 2 б.                             | 5 и более = 3 балла          |
| 3.2                                                        | Коэффициент основного обеспечения                                                                                                                | Значения устанавливаются исполнительными органами государственной власти для каждого подведомственного государственного учреждения |                                                         |                              |
| 3.3                                                        | Коэффициент технического обеспечения                                                                                                             | Менее 3 =<br>= 0 баллов                                                                                                            | 3–5 = 0,5 б.                                            | 5 и более = 1 балл           |
| 3.4                                                        | Введение стимулирующих выплат для 100% работников в зависимости от достижения установленных показателей эффективности деятельности работников    | Нет = 0 баллов                                                                                                                     | да = 1                                                  |                              |
| <b>4. Показатели учреждения по использованию имущества</b> |                                                                                                                                                  |                                                                                                                                    |                                                         |                              |
| 4.1                                                        | Фз на оказание государственной услуги (работы) на 1 м <sup>2</sup> площади, используемой при оказании государственной услуги (выполнении работы) | Более 1,15 =<br>= 0 баллов                                                                                                         | 1,15–1,07 = 1 б.,<br>1,06–1,01 = 2 б.                   | 1 = 3 балла                  |
| Итого                                                      |                                                                                                                                                  |                                                                                                                                    |                                                         |                              |

## Приложение Н

## Расчет оценки эффективности деятельности подведомственного ГМУ

| №<br>п/п | Наименование показателя                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Максимальная<br>балльность, % | Фактические значения<br>учреждения |          |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|------------------------------------|----------|
|          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                               | показатель                         | баллы, % |
| <b>1</b> | <b>Показатели основной деятельности учреждения</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | <b>40</b>                     |                                    |          |
| 1.1      | Исполнение ГЗ по полноте и эффективности использования средств бюджета на оказание государственных услуг (работ)                                                                                                                                                                                                                                             | 22                            |                                    |          |
| 1.1.1    | Исполнение ГЗ по показателям, характеризующим качество государственных услуг                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 10 (-*)                       |                                    |          |
| 1.1.2    | Исполнение ГЗ по показателям, характеризующим объем государственных услуг (работ)                                                                                                                                                                                                                                                                            | 10 (17*)                      |                                    |          |
| 1.2      | Доля получателей государственных услуг на платной основе в общем количестве получателей                                                                                                                                                                                                                                                                      | 5                             |                                    |          |
| 1.3      | Доля потребителей, удовлетворенных качеством государственных услуг, в общем количестве получателей                                                                                                                                                                                                                                                           | 8                             |                                    |          |
| 1.4      | Соответствие качества услуг установленным стандартам                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 5                             |                                    |          |
| <b>2</b> | <b>Показатели финансово-хозяйственной деятельности учреждения</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                            | <b>20</b>                     |                                    |          |
| 2.1      | Доля деятельности, приносящей доход, в общем объеме доходов                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 10                            |                                    |          |
| 2.2      | Доля затрат государственной услуги (работ) в общем объеме субсидии                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 3                             |                                    |          |
| 2.3      | Отношение Фз государственной услуги (работы) к средним Фз на аналогичную услугу (работу)                                                                                                                                                                                                                                                                     | 3                             |                                    |          |
| 2.4      | Отношение ДЗ к КЗ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 2                             |                                    |          |
| <b>3</b> | <b>Показатели кадровой работы учреждения</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <b>10</b>                     |                                    |          |
| 3.1      | Коэффициент административного обеспечения                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 3 (5*)                        |                                    |          |
| 3.2      | Коэффициент основного обеспечения                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 2 (-*)                        |                                    |          |
| 3.3      | Коэффициент технического обеспечения                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 3                             |                                    |          |
| 3.4      | Введение стимулирующих выплат для 100% работников в зависимости от достижения установленных показателей эффективности деятельности работников                                                                                                                                                                                                                | 1                             |                                    |          |
| <b>4</b> | <b>Показатели учреждения по использованию имущества</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | <b>10</b>                     |                                    |          |
| 4.1      | Фз на оказание государственной услуги (выполнение работы) в расчете на 1 м <sup>2</sup> площади, используемой при оказании государственной услуги (выполнении работы) к средним Фз на оказание однотипных государственных услуг (выполнение работ) в расчете на 1 м <sup>2</sup> площади, используемой при оказании государственных услуг (выполнении работ) | 3                             |                                    |          |
| Итого    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 100                           |                                    |          |

Примечание:

\* — максимальная балльность для учреждений, выполняющих государственные работы.

**КОНЦЕПЦИЯ**  
**организации системы внешнего контроля**  
**за эффективностью использования бюджетных средств**  
**государственными (муниципальными) учреждениями**

**1. Общие положения**

Концепция организации внешнего контроля за эффективностью использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями разработана в соответствии с положениями Программы повышения эффективности управления общественными финансами на период до 2018 г., с учетом стандартов Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ), а также зарубежного опыта построения системы контроля и предназначена для обеспечения формирования эффективной целостной системы контроля за использованием бюджетных средств казенными, бюджетными и автономными учреждениями.

В Концепции определяются *цель, задачи, основные направления, принципы контроля, инструментарий и взаимодействие между контрольными органами и субъектами контроля* (государственными (муниципальными) учреждениями).

В рамках настоящей Концепции под *контролем за эффективностью использования бюджетных средств* понимается совокупность контрольно-диагностических процедур проверки достоверности и законности показателей непосредственных и конечных результатов хозяйствующих субъектов с учетом специфики их деятельности.

*Предметом контроля эффективности использования бюджетных средств* служат финансово-бюджетные операции, складывающиеся в процессе контроля за движением бюджетных средств и направленного на следующее:

- обеспечение соответствия видов деятельности учреждения целям, предусмотренным учредительными документами;
- исполнение плана финансово-хозяйственной деятельности (бюджетной сметы);
- соблюдение условий предоставления и использования субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания, субсидий на иные цели, субсидий на цели осуществления капитальных вложений;
- совершение учреждением крупных сделок;

- соблюдение законодательства РФ в сфере закупочного процесса;
- выполнение условий исполнения государственных (муниципальных) контрактов (договоров);
- обеспечение целевого использования и сохранности государственного (муниципального) имущества;
- оценку эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений по выполнению государственного задания.

## 2. Цели разработки Концепции и сфера ее применения

*Целями разработки Концепции являются:*

- повышение эффективности использования бюджетных средств путем создания эффективной системы контроля за деятельностью государственных (муниципальных) учреждений;
- обеспечение системности, исключения дублирования в работе контрольных органов, наделенных полномочиями по контролю за деятельностью государственных (муниципальных) учреждений;
- определение приоритетных направлений деятельности контрольных органов по контролю за законностью и эффективностью деятельности государственных (муниципальных) учреждений по использованию бюджетных средств.

*Целью контроля эффективности использования бюджетных средств* выступает предупреждение и недопущение нарушений нормативно-правовых актов, регулирующих финансово-хозяйственную деятельность государственных (муниципальных) учреждений.

*Задачами контроля эффективности использования бюджетных средств* выступают: соблюдение нормативно-правовых актов, регулирующих финансово-хозяйственную деятельность учреждений; обеспечение эффективного контроля за осуществлением закупочных процедур; обеспечение целевого использования бюджетных средств; контроль за эффективностью использования объектов государственной собственности; предупреждение и пресечение правонарушений в бюджетной сфере.

*Методы контроля эффективности использования бюджетных средств:* проверка (документальная, фактическая), ревизия (документальная, фактическая), обследование, оценка эффективности, санкционирование операций, контроль бюджетных обязательств, мониторинг.

*Методическими приемами и способами проведения контрольных действий* могут выступать при проведении проверки или ревизии — приемы документального контроля: проверка



отдельного документа (нормативно, формально, арифметически), проверка взаимосвязанных документов (взаимный контроль, встречная проверка), проверка документов, отображающих однородные операции (контрольное сличение, обратная калькуляция, восстановление данных бухгалтерского учета); приемы фактического контроля (инвентаризация, контрольный запуск продукции, контрольный обмер, лабораторный анализ, взвешивание, и др.).

При проведении обследования — контрольные замеры, наблюдение, опрос, анкетирование, наблюдение, исследование бюджетной отчетности, оценка обоснованности исполнения бюджетных расходов и т.д.

При контроле бюджетных обязательств используются приемы документального контроля. При санкционировании операций используются также приемы документального контроля; контроль за не превышением суммы лимитов бюджетных обязательств или бюджетных ассигнований, за соответствием экономического содержания операции, за наличием оправдательных документов, подтверждающих возникновение денежного обязательства. Оценка эффективности либо мониторинг предполагают использование контент-анализа, экспертные опросы, фокус-группы, опросы населения и т.д.

### **3. Основопологающие принципы организации контроля эффективности использования бюджетных средств и распределение вопросов контроля**

К основополагающим принципам организации контроля относятся:

— *принцип независимости*, предполагающий, что органы контроля в процессе выполнения своих функциональных обязанностей должны быть независимы от лиц, заинтересованных в результате контрольных действий;

— *принцип объективности, достоверности*, отражающий полное и объективное объяснение результатов контрольного мероприятия на основе оправдательной, качественной и полной информации и в соответствии со стандартами финансового контроля;

— *принцип законности*, заключающейся в том, что деятельность контрольных органов должна быть регламентирована только нормативно-правовыми актами;

— *принцип эффективности деятельности контрольных органов*, направленный на определение системы показателей оценки эффективности контроля: социальных, организационных, экономических;

— *принцип гласности* контроля, предполагающий открытость информации о результатах контрольной деятельности в сети Интернет;

— *принцип соответствия*, заключающейся в том, что контроль должен отвечать поставленным целям и задачам контрольного мероприятия;

- *принцип плановости*, определяющий, что контрольное мероприятие должно содержать составление плана и программы объектов контроля;
- *принцип всеобщности*, предполагающий, что контроль должен быть всесторонним, повсеместным, законным, целесообразным, эффективным;
- *принцип системности*, предполагающий, что при проведении контроля должны рассматриваться полностью все аспекты деятельности объекта во взаимосвязи;
- *принцип непрерывности*, заключающейся в том, что объекты контроля подлежат предварительному, текущему и последующему контролю;
- *принцип ответственности*, предполагающий, что субъект контроля должен проводить контрольные действия в соответствии с нормативно-правовыми актами и отвечать за достоверность результатов контроля;
- *принцип научности*, определяющий, что в процессе контрольных действий необходимо применение научно обоснованных методов и приемов контроля.

Объекты контроля, предмет контроля, принципы, методы, методические приемы и способы представляют собой методологию процесса контроля.

*Контрольными органами признаются:* органы внешнего государственного (муниципального) финансового контроля; органы внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля; государственные (муниципальные) органы, осуществляющие полномочия учредителя учреждения (главные администраторы бюджетных средств); органы, уполномоченные на осуществление контроля за размещением государственных (муниципальных) заказов; органы, организующие исполнение бюджета (финансовые органы); органы, осуществляющие кассовое исполнение бюджета; иные органы, наделенные полномочиями по контролю за деятельностью государственных (муниципальных) учреждений.

Общее содержание внешнего контроля заключается в следующем.

*Счетная палата РФ, контрольно-счетные органы субъектов РФ (муниципальных образований) проводят:*

- контроль на стадии планирования бюджета (оценка сметных назначений (лимитов бюджетных обязательств) при исполнении действующих расходных обязательств и принимаемых обязательств);
- контроль на стадии исполнения бюджета (проверку принятых и исполненных бюджетных обязательств; подтвержденных и исполненных денежных обязательств);
- контроль на стадии рассмотрения и утверждения бюджетной отчетности;
- оценку эффективности использования бюджетных средств.

*Федеральное казначейство (финансовые органы субъектов РФ, муниципальных образований) осуществляют:*

- санкционирование операций при казначейском сопровождении государственных контрактов, соглашений, контрактов, договоров;
- контроль на стадии исполнения бюджета (проверка принятых и исполненных бюджетных обязательств; подтвержденных и исполненных денежных обязательств).

*Государственные (муниципальные) органы, осуществляющие полномочия учредителя учреждения (главные администраторы бюджетных средств), исполняют:*

- контроль на стадии исполнения бюджета (проверка принятых и исполненных бюджетных обязательств; подтвержденных и исполненных денежных обязательств);
- контроль за полнотой и достоверностью отчетности о реализации государственных (муниципальных) программ, об исполнении государственных (муниципальных) заданий путем оценки эффективности использования бюджетных средств;
- контроль за соответствием использования закрепленного за учреждениями государственного (муниципального) имущества целям, предусмотренным учредительными документами.

Органы, осуществляющие функции и полномочия учредителя, должны проводить оценку эффективности деятельности учреждений на основе разработанной методики, предусматривающей систему показателей оценки эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений по выполнению государственного задания по следующим элементам: показатели основной деятельности учреждений; показатели финансово-хозяйственной деятельности учреждений; показатели кадровой работы учреждений; показатели учреждений по использованию имущества; показатели отраслевой деятельности учреждений. Показатели оценки эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений должны включать все направления деятельности, связанные с использованием бюджетных средств. В частности, они должны охватывать процедуры организации бюджетного, закупочного и учетного процесса.

#### **4. Методическая база контроля эффективности использования бюджетных средств**

Важными элементами эффективной системы контроля являются разработка и внедрение методического обеспечения контрольных мероприятий и процедур, которые включают как стандарты контроля, так и методические документы.

Разработку и внедрение стандартов контроля следует ориентировать на установление требований и внедрение нормативов, необходимых для обеспечения единства бюджетной системы и принципов организации системы контроля на всех ее уровнях. Методические документы (методики, методические рекомендации, руководства) должны предусматривать комплекс-

ный характер системы контроля и оптимальное сочетание различных форм контроля (предварительный, последующий) и видов контроля (внешний, внутренний).

В табл. П15.1 представлены контрольные процедуры проверки государственных (муниципальных) учреждений в разрезе полномочий контрольных органов.

Таблица П15.1 — Контрольные процедуры проверки государственных (муниципальных) учреждений

| Контрольные процедуры                                                                                           | Этапы контроля                                                                                                                                                                                                           | Контрольные органы                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Проверка обоснованности и соответствия принятия бюджетных обязательств сметным назначениям                      | Контроль на стадии планирования бюджета (оценка сметных назначений (лимитов бюджетных обязательств) при исполнении действующих расходных обязательств и принимаемых обязательств)                                        | Счетная палата РФ, контрольно-счетные органы субъектов РФ (муниципальных образований)                                                                                                                                                                                                                                          |
| Проверка операций по принятию и исполнению бюджетных обязательств                                               | Контроль на стадии исполнения бюджета (проверка принятых и исполненных бюджетных обязательств; подтвержденных и исполненных денежных обязательств)                                                                       | 1. Счетная палата РФ, контрольно-счетные органы субъектов РФ (муниципальных образований).<br>2. Федеральное казначейство (финансовые органы субъектов РФ, муниципальных образований).<br>3. Государственные (муниципальные) органы, осуществляющие полномочия учредителя учреждения (главные администраторы бюджетных средств) |
| Проверка тождественности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности                                 |                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Проверка обоснованности принимаемых обязательств                                                                |                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Проверка закупочного процесса                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Проверка принятия и исполнения денежных обязательств, наличие неисполненных обязательств и мер по их реализации |                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Оценка эффективности принятия и исполнения обязательств                                                         | Контроль за полнотой и достоверностью отчетности о реализации государственных (муниципальных) программ, об исполнении государственных (муниципальных) заданий путем оценки эффективности использования бюджетных средств | 1. Счетная палата РФ, контрольно-счетные органы субъектов РФ (муниципальных образований).<br>2. Государственные (муниципальные) органы, осуществляющие полномочия учредителя учреждения (главные администраторы бюджетных средств)                                                                                             |

## 6. Реализация Концепции развития контроля эффективности использования бюджетных средств

Реализация Концепции развития контроля эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями предусматривает законодательно утвержденную терминологию, введенную методологию в виде внешних и внутренних стандартов и по проведению мероприятий и процедур контроля, четкое взаимодействие контрольных органов на всех этапах бюджетного процесса. Реформирование системы бюджетного контроля в РФ должно быть системным и последовательным.

**Положение  
о системе внутреннего контроля  
за ведением бухгалтерского учета, формированием  
и представлением бухгалтерской отчетности**

**1. Общие положения**

Настоящее положение разработано в соответствии с законодательством РФ и уставом бюджетного учреждения (далее – Учреждение).

Положение определяет цели, задачи, принципы, направления, формы и способы проведения внутреннего контроля за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности Учреждения.

*Внутренний контроль бюджетного учреждения* — это деятельность по координации учреждения всех структурных подразделений, от формирования сметных назначений (обязательств) до исполнения денежных обязательств с определением оценки эффективности использования бюджетных средств.

*Система внутреннего контроля бюджетного учреждения* — это комплекс организационных мер, методик и процедур, используемых и осуществляемых руководством, подразделениями и сотрудниками учреждения и направленную на достижение: эффективности, экономичности и результативности использования бюджетных средств; достоверности, объективности, полноты и своевременности формирования и представления бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности бюджетного учреждения; соблюдения бюджетного и иного применимого законодательства, включая нормативные правовые акты вышестоящих главных распорядителей бюджетных средств и локальные (внутренние) нормативные акты.

*Внутренний контроль за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности имеет целью:*

- обеспечение соблюдения установленных законодательством РФ и муниципальными нормативно-правовыми актами внутренних стандартов и процедур составления бухгалтерской отчетности, и ведения бухгалтерского учета;
- повышение качества ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;
- реализацию мероприятий по повышению эффективности использования субсидий бюджета и средств, полученных от деятельности приносящей доход.

*Задачами внутреннего контроля за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности Учреждения являются:*

- обеспечение точности и полноты документального обеспечения объектов бухгалтерского наблюдения;
- обеспечение своевременности предоставления достоверной бухгалтерской отчетности;
- обеспечение соответствия порядка ведения бухгалтерского учета, совершения фактов хозяйственной жизни законодательству РФ, регулирующего порядок осуществления финансово-хозяйственной деятельности;
- выявление путей улучшения финансово-хозяйственной деятельности Учреждения.

Основной задачей внутреннего контроля за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности является обеспечение соответствия проводимых финансово-хозяйственных операций от формирования бюджетных обязательств до исполнения денежных обязательств и их отражение в бухгалтерском учете и отчетности требованиям законодательства РФ.

*Основными принципами* организации и функционирования внутреннего контроля являются: адекватность содержанию деятельности; объективность; централизация; полнота; постоянство; своевременность; гибкость; стандартизация; экономичность.

Под *адекватностью контроля* понимается его соответствие содержанию деятельности учреждения, выполняемым учреждением функциями и поставленным целям.

*Объективность контроля* означает: отсутствие предвзятости, недопустимость использования личных симпатий и антипатий при установлении и осуществлении контрольных процедур; недопустимость использования контроля как «карательных мер» при работе с персоналом.

*Централизация* означает, что руководитель несет всю полноту ответственности за деятельность возглавляемого им учреждения и достижение поставленных целей.

*Полнота* предполагает, что контроль должен охватывать все направления деятельности и подразделения учреждения, важные для достижения поставленных целей и выполнения учреждением установленных функций.

*Постоянство контроля* означает, что процедуры контроля осуществляются не время от времени, а регулярно, с установленной периодичностью.

*Принцип своевременности контроля* связан с предыдущим и означает, что контроль должен обеспечивать возможность выявлять и устранять нарушения, искажения и несоответствия прежде, чем их масштаб и влияние на деятельность учреждения станут существенными.

*Гибкость контроля* означает его быстрое приспособление к происходящим изменениям. Система контроля не устанавливается раз и навсегда. Чтобы контроль достигал поставленных целей, необходимо осуществлять на постоянной основе мониторинг системы контроля и опера-

тивно вносить необходимые изменения в формы, сроки и способы осуществления контрольных процедур.

*Стандартизация контроля* означает не только то, что процедуры контроля должны быть стандартными и понятными.

*Принцип экономичности контроля* заключается в том, что преимущества от организации и функционирования системы контроля должны превышать затраты всех видов ресурсов (материальных, трудовых и др.) на ее организацию и функционирование.

## ***2. Организация внутреннего контроля за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности***

Ответственность за организацию, постановку внутреннего контроля за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности несет главный бухгалтер бюджетного учреждения.

Внутренний контроль организуется по объектам бухгалтерского наблюдения и направлениям контроля.

С целью организации внутреннего контроля за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности главный бухгалтер:

- составляет план и программу контрольной деятельности;
- разрабатывает, определяет виды и периодичность контрольных процедур;
- устанавливает должностных лиц, осуществляющих контрольные процедуры;
- осуществляет мониторинг выполнения контрольных процедур.

План контрольной деятельности должен содержать: тему контрольного мероприятия; объект контроля; проверяемый период; должностные лица, осуществляющие контрольные действия; методы контроля; методические приемы и способы проведения контрольных действий.

Направления проверки осуществляется с применением методов риск-ориентированного планирования, состоящего в определении приоритетности объектов контроля (то есть тех направлений использования бюджетных средств, по которым наиболее вероятны финансово-бюджетные нарушения) при составлении планов контрольной деятельности.

Процедурами внутреннего контроля за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности могут быть:

- *проверка операций по принятию и исполнению обязательств, обоснованности принимаемых обязательств;*
- *проверка принятия и исполнения денежных обязательств, наличие неисполненных обязательств и мер по их реализации;*
- *оценка эффективности принятия и исполнения обязательств;*

— *проверка отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;*

— *анализ показателей оценки эффективности финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения.*

Методами контроля могут выступать проверка (документальная, фактическая), ревизия (документальная, фактическая), обследование, контроль бюджетных обязательств, санкционирование операций, оценка эффективности, мониторинг.

Методическими приемами и способами проведения контрольных действий могут выступать при проведении проверки или ревизии — это *приемы документального контроля*: проверка отдельного документа (нормативно, формально, арифметически), проверка взаимосвязанных документов (взаимный контроль, встречная проверка), проверка документов, отображающие однородные операции (контрольное сличение, обратная калькуляция, восстановление данных бухгалтерского учета); *приемы фактического контроля* (инвентаризация, контрольный запуск продукции, контрольный обмер, лабораторный анализ, взвешивание, и др.).

При проведении обследования — контрольные замеры, наблюдение, исследование бюджетной отчетности, оценка обоснованности исполнения бюджетных расходов и т.д.

При контроле бюджетных обязательств используются приемы документального контроля.

При санкционировании операций используются также приемы документального контроля; контроль за не превышением суммы лимитов бюджетных обязательств и (или) бюджетных ассигнований, за соответствием экономического содержания операции, за наличием оправдательных документов, подтверждающих возникновение денежного обязательства.

Оценка эффективности либо мониторинг предполагает использование контент-анализа, экспертные опросы, фокус-группы, опросы населения и т.д.

*В зависимости от времени совершения* внутреннего контроля выделяют основные формы: предварительный, текущий (оперативный), последующий.

Предварительный финансовый контроль за движением имущества, денежных средств и выполнением обязательств в учреждении должен осуществляться на стадии планирования финансово-хозяйственных мероприятий, подготовки и принятия решения, проработки проектов хозяйственных договоров.

Текущий финансовый контроль должен осуществляться за отдельными операциями финансово-хозяйственной деятельности.

Последующий финансовый контроль направлен на мероприятия, направленные на установление законности действий должностных лиц учреждения после совершения факта хозяй-



ственной жизни, предусматривающие всесторонний анализ финансово-хозяйственной деятельности объекта проверки с целью выявления фактов положительной практики, нарушений, недостатков, рисков и разработки предложений по повышению эффективности деятельности объекта контроля.

При составлении программы контрольной деятельности детализировано раскрываются процедуры контроля, направления контроля и периодичность процедур контроля (табл. 1).

Таблица 1 - Программа проведения внутреннего финансового контроля по теме контрольного мероприятия «Контроль за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности бюджетного учреждения»

| №п /п                                                                                                                                                                                                  | Объект контроля                                                                                                                                                                                      | Процедуры внутреннего финансового контроля                                                                          |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Проверка обоснованности и соответствия принятия обязательств сметным назначениям</b>                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                     |
| 1.                                                                                                                                                                                                     | Отражены плановые показатели по расходам                                                                                                                                                             | Проверка соответствия расходных обязательств с плановыми показателями по расходам. Анализ обоснования обязательств. |
| <b>Проверка операций по принятию и исполнению обязательств, обоснованности принимаемых обязательств</b>                                                                                                |                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                     |
| 2.                                                                                                                                                                                                     | Приняты обязательства в сумме стоимости договора без конкурсной процедуры (с единственным поставщиком)                                                                                               | Проверка принимаемых обязательств, подлежащих исполнению в текущем финансовом году.                                 |
| 2.1                                                                                                                                                                                                    | Договоры, заключенные путем проведения конкурсных процедур. Размещено извещение об осуществлении закупок в ЕИС в сумме начальной (максимальной) цены договора, объявленной в конкурсной документации | Проверка принимаемых обязательств по максимальной цене лота.                                                        |
| 3.                                                                                                                                                                                                     | Приняты обязательства при заключении договора по результатам конкурсной процедуры                                                                                                                    | Проверка принятия обязательств в сумме заключенного договора по результатам конкурсной процедуры.                   |
| 4.                                                                                                                                                                                                     | Корректировка суммы обязательств на основании заключенного договора по результатам конкурсной процедуры                                                                                              | Проверка корректировки принимаемого обязательства на сумму экономии в результате проведения конкурса.               |
| <b>Проверка принятия и исполнения денежных обязательств, наличие неисполненных обязательств и мер по их реализации</b>                                                                                 |                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                     |
| 5.                                                                                                                                                                                                     | Перечислен аванс по договору (приобретение оборудования)                                                                                                                                             | Проверка исполнения денежного обязательства (на сумму аванса).                                                      |
| 6.                                                                                                                                                                                                     | Отражена поставка оборудования                                                                                                                                                                       | Проверка формирования суммы фактических вложений в объект основных средств.                                         |
| 7.                                                                                                                                                                                                     | Произведена окончательная оплата по договору                                                                                                                                                         | Проверка исполнения денежного обязательства (на сумму окончательной оплаты).                                        |
| 8.                                                                                                                                                                                                     | Произведен зачет аванса                                                                                                                                                                              | Проверка принятых денежных обязательств.                                                                            |
| 9.                                                                                                                                                                                                     | Принято денежное обязательство в размере окончательного платежа по договору                                                                                                                          | Проверка денежного обязательства в сумме исполненного договора.                                                     |
| <b>Оценка эффективности принятия и исполнения обязательств при последующей проверке исполнения контракта: проверка достоверности и законности (показатели непосредственных и конечных результатов)</b> |                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                     |
| <b>Проверка отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности</b>                                                                                             |                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                     |
| <b>Анализ показателей оценки эффективности финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения</b>                                                                                              |                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                     |

Контроль за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности в учреждении устанавливается в разрезе объектов бухгалтерского учета: нефинансовые активы; финансовые активы; обязательства (денежные обязательства, сметные назначения, принятые и исполненные бюджетные обязательства); финансовый результат.

Направления контроля формируются соответствующими видами и возможными нарушениями фактов хозяйственной жизни при ведении бухгалтерского учета (табл. 2).

Таблица 2 - Классификация направлений контроля по видам нарушений

| Возможные ошибки и нарушения                                                  | Направления контроля |
|-------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Отражены финансово-хозяйственные операции, не существующие в действительности | Реальность           |
| Не отражение в бухгалтерском учете финансово-хозяйственных операций           | Полнота              |
| Финансово-хозяйственные операции отражены не санкционированно                 | Санкционирование     |
| Отражение в учете неверных суммовых выражений                                 | Точность             |
| Неправильное отражение на счетах учета фактов хозяйственной деятельности      | Классификация и учет |
| Несвоевременное отражение хозяйственной операции                              | Периодизация         |

При осуществлении финансово-хозяйственных операций возможна комбинация возможных ошибок и нарушений, но все они могут быть предотвращены, выявлены и скорректированы соответствующими процедурами контроля организованного для каждой группы объектов учета по направлениям: реальность; полнота; санкционирование; точность; классификация и учет; периодизация. Примерное содержание и периодичность процедур внутреннего контроля по объектам бухгалтерского наблюдения бюджетного учреждения приведено в табл. 3.

Таблица 3 – Процедуры внутреннего контроля объектов бухгалтерского наблюдения

| Направление контроля                  | Процедуры контроля                                                                                                   | Периодичность процедур контроля                                                                                                           |
|---------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Нефинансовые активы</b>            |                                                                                                                      |                                                                                                                                           |
| Реальность<br>Полнота<br>Периодизация | Сверка данных учета по поступлению и выбытию нефинансовых активов с соответствующими первичными учетными документами | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                    |
|                                       | Проверка реквизитов первичных учетных документов                                                                     | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                    |
|                                       | Проверка соответствия показателей бухгалтерской отчетности и регистров учета                                         | Не реже 1 раза в квартал                                                                                                                  |
|                                       | Проверка исполнения доверенностей на получение материальных ценностей                                                | Не реже 1 раза в квартал                                                                                                                  |
|                                       | Контроль соблюдения графика документооборота                                                                         | Не реже 1 раза в квартал                                                                                                                  |
|                                       | Инвентаризация нефинансовых активов и отражение в учете ее результатов                                               | Не реже 1 раза в год перед составлением годовой отчетности (если для отдельных видов активов и регионов деятельности не установлено иное) |
|                                       | Своевременность постановки на учет основных средств, нематериальных активов, материальных запасов                    | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                    |
| Санкционирование                      | Контроль за наличием договоров о материальной ответственности                                                        | Не реже 1 раза в год                                                                                                                      |
|                                       | Контроль за выдачей доверенностей только уполномоченным на                                                           | Не реже 1 раза в квартал                                                                                                                  |

|                                                                  |                                                                                                                                                   |                                                                                                                                               |
|------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                  | получение ценностей лицам                                                                                                                         |                                                                                                                                               |
|                                                                  | Установление доступа к первичным документам, учетным регистрам, системам автоматизированного учета только уполномоченным лицам                    | По мере необходимости                                                                                                                         |
|                                                                  | Контроль доступа к системам автоматизированного учета, периодическая смена паролей                                                                | Не реже 1 раза в год                                                                                                                          |
|                                                                  | Проверка сохранности и использования основных средств, материальных активов, материальных запасов                                                 | При проведении инвентаризации                                                                                                                 |
|                                                                  | Соответствие договоров (аренды, безвозмездного пользования, пожертвования и т.д.) действующему законодательству                                   | Не реже 1 раза в квартал                                                                                                                      |
| Точность                                                         | Сверка сумм, отраженных при учете операций, с данными первичных документов                                                                        | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                        |
|                                                                  | Арифметическая проверка правильности формирования оборотов и сальдо по счетам учета                                                               | При неавтоматизированном учете не реже 1 раза в месяц. При автоматизированном учете – как минимум, при настройке (изменении настроек) системы |
|                                                                  | Сверка данных аналитического и синтетического учета                                                                                               | Не реже 1 раза в квартал                                                                                                                      |
|                                                                  | Проверка правильности формирования первоначальности стоимости нефинансовых активов                                                                | Не реже 1 раза в квартал                                                                                                                      |
|                                                                  | Проверка правильности отнесения основных средств и НМА к амортизационным группам                                                                  | Не реже 1 раза в год                                                                                                                          |
|                                                                  | Проверка правильности применения норм амортизации                                                                                                 | Не реже 1 раза в год                                                                                                                          |
|                                                                  | Проверка начисления амортизации по объектам нефинансовых активам (правильность списания амортизации по ОЦДИ в конце финансового года)             | Не реже 1 раза в год                                                                                                                          |
|                                                                  | Проверка правильности списания стоимости объектов                                                                                                 | Не реже 1 раза в квартал                                                                                                                      |
|                                                                  | Проверка правильности списания недвижимого, особо ценного движимого имущества (согласование с учредителем при наличии соответствующих документов) | Не реже 1 раза в квартал                                                                                                                      |
|                                                                  | Проверка операций по реализации нефинансовых активов                                                                                              | При реализации нефинансовых активов                                                                                                           |
|                                                                  | Проверка операций с арендованными основными средствами                                                                                            | При совершении хозяйственной операции                                                                                                         |
|                                                                  | Проверка правильности расчета сумм при переоценке объектов основных средств                                                                       | При проведении переоценок                                                                                                                     |
|                                                                  | Проверка правильности отнесения имущества к ОЦДИ, ИДИ                                                                                             | Не реже 1 раза в год                                                                                                                          |
| Классификация и учет                                             | Проверка правильности используемых счетов бухгалтерского учета и корреспонденции счетов                                                           | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                        |
|                                                                  | Проверка правильности ведения регистров по учету нефинансовых активов                                                                             | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                        |
| <b>Финансовые активы: денежные средства и денежные документы</b> |                                                                                                                                                   |                                                                                                                                               |
| Реальность<br>Полнота<br>Периодизация                            | Сверка данных по движению денежных средств, денежных документов с соответствующими первичными учетными документами                                | Не позднее дня, следующего за днем совершения операций с денежными средствами.<br>По денежным документам - не реже 1 раза в месяц             |
|                                                                  | Сверка сумм оборотов и остатков денежных средств, отраженных в регистрах учета, выпискам из лицевых счетов и данным главной книги                 | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                        |
|                                                                  | Проверка последовательности нумерации и дат первичных учетных документов                                                                          | При подписании первичных документов. Последующий контроль – не реже 1 раза в месяц                                                            |
|                                                                  | Сверка данных выписки из лицевых счетов с данными регистров бухгалтерского учета                                                                  | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                        |
|                                                                  | Контроль своевременности оформления и представления первич-                                                                                       | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                        |

|                                               |                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                   |
|-----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                               | ных учетных документов (соблюдения графика документооборота)                                                                                     |                                                                                                                                                   |
|                                               | Наличие оправдательных первичных документов, подтверждающих проведение операций на лицевом счете                                                 | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                            |
|                                               | Полнота оприходования денежных средств и денежных документов.                                                                                    | Не позднее дня, следующего за днем совершения операций                                                                                            |
|                                               | Проверка полноты отражения денежных средств и денежных документов в бухгалтерских регистрах.                                                     | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                            |
|                                               | Инвентаризация денежных средств и денежных документов и отражение в учете ее результатов                                                         | Не реже 1 раза в год перед составлением годовой отчетности                                                                                        |
| Санкционирование                              | Контроль своевременности оформления карточки образцов подписей к лицевым счетам                                                                  | По мере необходимости                                                                                                                             |
|                                               | Проверка первичных учетных документов на предмет наличия подписей ответственных лиц и всех необходимых реквизитов                                | При передаче документов для исполнения. Последующий контроль – не реже 1 раза в месяц                                                             |
|                                               | Контроль за наличием договоров о полной материальной ответственности с кассирами                                                                 | При проведении инвентаризаций                                                                                                                     |
|                                               | Установление доступа к первичным документам, учетным регистрам, системам автоматизированного учета денежных средств только уполномоченным лицам  | По мере необходимости                                                                                                                             |
|                                               | Контроль доступа к системам автоматизированного учета денежных средств, периодическая смена паролей                                              | Не реже 1 раза в год                                                                                                                              |
| Точность                                      | Сверка данных аналитического и синтетического учета денежных средств, и денежных документов                                                      | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                            |
|                                               | Сверка сумм, отраженных в регистрах бухгалтерского учета, с данными первичных учетных документов                                                 | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                            |
|                                               | Арифметическая проверка правильности формирования оборотов и сальдо по счетам учета денежных средств и денежных документов                       | При неавтоматизированном учете - не реже 1 раза в месяц<br>При автоматизированном учете – как минимум, при настройке (изменении настроек) системы |
| Классификация и учет                          | Проверка правильности отражения кассовых операций и операций с денежными документами на счетах бухгалтерского учета                              | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                            |
|                                               | Проверка правильности ведения журналов операций по счетам учета денежных средств, денежных документов                                            | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                            |
| <b>Финансовые активы: финансовые вложения</b> |                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                   |
| Реальность<br>Полнота<br>Периодизация         | Сверка оборотов на счетах бухгалтерского учета финансовых вложений с соответствующими первичными учетными документами                            | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                                            |
|                                               | Контроль своевременности поступления первичных учетных документов в бухгалтерию (соблюдения графика документооборота)                            | Не реже 1 раза в квартал                                                                                                                          |
|                                               | Инвентаризация финансовых вложений и отражение в учете ее результатов                                                                            | Не реже 1 раза в год перед составлением годовой отчетности                                                                                        |
| Санкционирование                              | Контроль доступа к системам автоматизированного учета, периодическая смена паролей                                                               | Не реже 1 раза в год                                                                                                                              |
|                                               | Проверка первичных документов на предмет наличия подписей ответственных лиц и всех необходимых согласований                                      | При принятии документов к учету<br>Последующий контроль – не реже 1 раза в месяц                                                                  |
|                                               | Установление доступа к первичным документам, регистрам учета финансовых вложений, системам автоматизированного учета только уполномоченным лицам | По мере необходимости                                                                                                                             |
| Точность                                      | Арифметическая проверка правильности формирования оборотов и сальдо по счетам учета финансовых вложений                                          | При неавтоматизированном учете – не реже 1 раза в месяц. При автоматизи-                                                                          |

|                                       |                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                            |
|---------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                       |                                                                                                                                                                                                  | рованном учете – как минимум, при настройке системы                                                                        |
|                                       | Сверка сумм, отраженных в регистрах бухгалтерского учета, с данными первичных документов                                                                                                         | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                     |
|                                       | Сверка данных аналитического и синтетического учета финансовых вложений                                                                                                                          | Не реже 1 раза в квартал                                                                                                   |
|                                       | Проверка правильности начисления процентов по депозитам, других доходов от финансовых вложений                                                                                                   | По мере начисления процентов, других доходов                                                                               |
|                                       | Проверка правильности расчета сумм положительной и отрицательной переоценки финансовых вложений                                                                                                  | При проведении переоценки                                                                                                  |
| Классификация и учет                  | Проверка правильности классификации финансовых вложений                                                                                                                                          | Не реже 1 раза в квартал                                                                                                   |
|                                       | Проверка правильности используемых счетов бухгалтерского учета и корреспонденции счетов при учете операций с финансовыми вложениями и доходов от финансовых вложений                             | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                     |
|                                       | Проверка правильности ведения реестра учета ценных бумаг, карточек учета средств и расчетов, журнала операций с безналичными денежными средствами                                                | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                     |
| <b>Денежные обязательства</b>         |                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                            |
| Реальность<br>Полнота<br>Периодизация | Сверка данных по начислению и погашению дебиторской и кредиторской задолженности с первичными документами                                                                                        | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                     |
|                                       | Сверка расчетов с дебиторами и кредиторами, обоснованность записей в журнале операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками, соответствие данным, отраженным в актах сверок на отчетную дату | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                     |
|                                       | Контроль своевременности начисления и погашения дебиторской и кредиторской задолженности                                                                                                         | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                     |
|                                       | Проверка наличия случаев необоснованного списания дебиторской (кредиторской) задолженности                                                                                                       | При принятии документов к учету<br>Последующий контроль – не реже 1 раза в месяц                                           |
|                                       | Контроль своевременности поступления первичных учетных документов в бухгалтерию (соблюдения графика документооборота)                                                                            | Не реже 1 раза в квартал                                                                                                   |
|                                       | Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности                                                                                                                                          | Не реже 1 раза в год перед составлением годовой отчетности                                                                 |
| Санкционирование                      | Проверка первичных документов на предмет наличия подписей уполномоченных лиц и необходимых согласований                                                                                          | При принятии документов к учету.<br>Последующий контроль – не реже 1 раза в месяц                                          |
|                                       | Определение перечня лиц, уполномоченных получать денежные средства под отчет                                                                                                                     | По мере необходимости                                                                                                      |
|                                       | Контроль за выдачей подотчетных сумм только уполномоченным лицам                                                                                                                                 | По мере необходимости                                                                                                      |
|                                       | Установление доступа к первичным документам, учетным регистрам, системам автоматизированного учета только уполномоченным лицам                                                                   | По мере необходимости                                                                                                      |
|                                       | Контроль доступа к системам автоматизированного учета, периодическая смена паролей                                                                                                               | Не реже 1 раза в год                                                                                                       |
| Точность                              | Сверка сумм начисления и погашения дебиторской и кредиторской задолженности с данными первичных документов                                                                                       | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                     |
|                                       | Арифметическая проверка правильности формирования оборотов и сальдо по счетам учета расчетов с дебиторами и счетам учета обязательств                                                            | При неавтоматизированном учете – не реже 1 раза в месяц. При автоматизированном учете – как минимум, при настройке системы |
|                                       | Сверка данных аналитического и синтетического учета                                                                                                                                              | Не реже 1 раза в квартал                                                                                                   |
| Классификация                         | Проверка правильности применяемых счетов бухгалтерского учета                                                                                                                                    | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                     |

|                                                   |                                                                                                                                                         |                                                                                                                           |
|---------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ция и учет                                        | и корреспонденции счетов                                                                                                                                |                                                                                                                           |
|                                                   | Проверка правильности ведения регистров бухгалтерского учета по учету расчетов с дебиторами и обязательств                                              | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |
| <b>Финансовый результат</b>                       |                                                                                                                                                         |                                                                                                                           |
| Реальность<br>Полнота                             | Сверка данных по начислению доходов и расходов с соответствующими первичными учетными документами                                                       | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |
| Периодизация                                      | Проверка своевременности начисления доходов и расходов                                                                                                  | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |
|                                                   | Проверка правильности распределения доходов и расходов по отчетным периодам                                                                             | Не реже 1 раза в год                                                                                                      |
| Санкционирование                                  | Проверка первичных учетных документов по начислению доходов и расходов на предмет наличия подписей ответственных лиц и всех необходимых реквизитов      | При принятии документов к учету. Последующий контроль – не реже 1 раза в месяц                                            |
|                                                   | Установление доступа к первичным документам, учетным регистрам, системам автоматизированного учета только уполномоченным лицам                          | По мере необходимости                                                                                                     |
|                                                   | Контроль доступа к системам автоматизированного учета, периодическая смена паролей                                                                      | Не реже 1 раза в год                                                                                                      |
| Точность                                          | Сверка сумм начисленных в учете доходов и расходов с данными первичных документов                                                                       | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |
|                                                   | Арифметическая проверка правильности формирования оборотов и сальдо по счетам учета ФР                                                                  | При неавтоматизированном учете – не реже 1 раза в месяц. При автоматизированном учете – как минимум при настройке системы |
|                                                   | Проверка правильности заключительных записей по счетам текущего финансового года                                                                        | Ежегодно                                                                                                                  |
| Классификация и учет                              | Проверка правильности используемых счетов учета и корреспонденции счетов                                                                                | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |
|                                                   | Проверка правильности классификации доходов и расходов                                                                                                  | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |
|                                                   | Проверка правильности ведения журналов прочих операций по учету доходов, расходов и финансового результата                                              | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |
| <b>Сметные назначения (обязательства)</b>         |                                                                                                                                                         |                                                                                                                           |
| Реальность<br>Полнота<br>Периодизация<br>Точность | Сверка данных бухгалтерского учета полученных обязательств с вышестоящими распорядителями (главным распорядителем) бюджетных средств                    | По мере получения уведомлений о лимитах бюджетных обязательств, но не реже 1 раза в квартал                               |
|                                                   | Сверка данных бухгалтерского учета принятых обязательств с первичными документами, подтверждающими их принятие                                          | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |
|                                                   | Сверка данных учета принятых обязательств с данными о начислении и погашении кредиторской задолженности, перечисления авансов по расчетам с кредиторами | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |
|                                                   | Проверка постановки на учет обязательств, соблюдение порядка ведения учета принятых бюджетных обязательств текущего финансового года                    | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |
|                                                   | Проверка правильности ведения учета утвержденных сметных назначений                                                                                     | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |
|                                                   | Проверка неисполненных обязательств, обязательств принятых сверх утвержденного плана ФХД                                                                | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |
|                                                   | Проверка операций по отложенным обязательствам                                                                                                          | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |
| Классификация и учет                              | Проверка формирования и предоставление информации о обязательствах                                                                                      | При принятии документов к учету. Последующий контроль – не реже 1 раза в месяц                                            |
|                                                   | Проверка правильности используемых счетов учета и корреспонденции счетов                                                                                | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |
|                                                   | Проверка правильности ведения журналов регистрации бюджетных обязательств                                                                               | Не реже 1 раза в месяц                                                                                                    |

Перечень процедур внутреннего контроля, регламент их проведения зависит от особенностей деятельности бюджетного учреждения, определяется количеством, характером и периодичностью совершаемых финансово-хозяйственных операций, поэтому рекомендованные в табл. 3 процедуры могут дополняться и корректироваться.

### **3. Составление отчетности о результатах внутреннего контроля**

На основании данных о выявленных в ходе внутреннего контроля недостатках (нарушениях) при исполнении финансово-хозяйственной деятельности составляется отчет о результатах внутреннего контроля по форме (табл. 5).

Таблица 5 - Отчет о результатах внутреннего контроля

| № п/п | Объект контроля | Тема контрольного мероприятия | Выявленные нарушения (недостатки)                                                                   |                                                                           |                                      |                                           |                                       | Мероприятия по устранению выявленных нарушений (недостатков) |
|-------|-----------------|-------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------------|---------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
|       |                 |                               | Количество нарушений, предусматривающие применение мер бюджетных и административных мер принуждения | Количество нарушений, предусматривающие административные меры принуждения | Количество нарушений в сфере закупок | Количество прочих нарушений и недостатков | Сумма выявленных нарушений, тыс. руб. |                                                              |
| 1     | 2               | 3                             | 4                                                                                                   | 5                                                                         | 6                                    | 7                                         | 8                                     | 9                                                            |
|       |                 |                               |                                                                                                     |                                                                           |                                      |                                           |                                       |                                                              |
|       | Итого           |                               |                                                                                                     |                                                                           |                                      |                                           |                                       |                                                              |

В Отчете указывается направление контрольного мероприятия и соответственно, принадлежащий к ней объект внутреннего контроля, количество выявленных недостатков (нарушений). Указывается сумма средств, выявленная в ходе осуществления внутреннего контроля по источникам финансового обеспечения и мероприятия по устранению выявленных нарушений.

### **4. Оценка эффективности системы внутреннего контроля**

Оценка системы внутреннего контроля осуществляется в соответствии с принципом экономичности и нацелена не только на получение общей ее оценки, но и на выявление конкретных упущений в системе внутреннего контроля для последующей выработки рекомендаций по ее совершенствованию.

*Задачами оценки организации системы внутреннего контроля считается:*

- определение надежности системы внутреннего контроля;
- определение эффективности и результативности деятельности системы внутреннего контроля;
- подготовка предложений по повышению эффективности системы внутреннего контроля.

В соответствии с задачами, необходимо: проанализировать наличие и исполнение нормативно-правовых актов по организации системы внутреннего контроля; определить эффективность и результативность работы сформированной системы через использование финансовых средств и достижение намеченных результатов (табл. 6).

Таблица 6 - Примерный перечень показателей и критериев оценки общего состояния системы внутреннего контроля

| Перечень основных вопросов для контроля                                                                                                                                  | Ссылка на документ (в том числе рабочий), в котором это отражено |     | Комментарии и/или выводы | Максимально возможное кол-во баллов) <sup>82</sup> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|-----|--------------------------|----------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                          | Да                                                               | Нет |                          |                                                    |
| <b>1. Регламентация деятельности службы внутреннего контроля</b>                                                                                                         |                                                                  |     |                          | <b>12</b>                                          |
| 1.1. Имеется ли положение о службе внутреннего контроля                                                                                                                  |                                                                  |     |                          | 3                                                  |
| 1.2. Имеется ли базовые методики, стандарты проведения внутреннего контроля по объектам учета                                                                            |                                                                  |     |                          | 4                                                  |
| 1.3. Обособлена ли служба внутреннего контроля                                                                                                                           |                                                                  |     |                          | 2                                                  |
| 1.4. Качественно ли разработаны базовые методики                                                                                                                         |                                                                  |     |                          | 2                                                  |
| 1.5. Работают ли специалисты с аттестатами аудитора                                                                                                                      |                                                                  |     |                          | 1                                                  |
| <b>2. Документальное подтверждение организации внутреннего контроля</b>                                                                                                  |                                                                  |     |                          | <b>18</b>                                          |
| 2.1. Составлены ли годовые планы, программы работы                                                                                                                       |                                                                  |     |                          | 5                                                  |
| 2.2. Имеются ли документы, свидетельствующие об изучении службой внутреннего контроля систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в подведомственных организациях |                                                                  |     |                          | 5                                                  |
| 2.3. Имеются ли программы проверок подведомственных организаций                                                                                                          |                                                                  |     |                          | 4                                                  |
| 2.4. Все ли документы зарегистрированы, классифицированы и учтены, сформирована ли структура рабочих файлов                                                              |                                                                  |     |                          | 2                                                  |
| 2.5. Все ли документы должным образом оформлены и имеют подписи, свидетельствующие о том, что руководители с ними ознакомлены                                            |                                                                  |     |                          | 2                                                  |
| <b>3. Санкционирование выполнения контрольных процедур</b>                                                                                                               |                                                                  |     |                          | <b>10</b>                                          |
| 3.1. Оформляются ли приказы (внутренние документы) на проведение контрольных мероприятий                                                                                 |                                                                  |     |                          | 4                                                  |
| 3.2. Определен ли круг лиц, имеющих право на санкционирование                                                                                                            |                                                                  |     |                          | 2                                                  |
| 3.3. Утверждены ли планы проверок и инструкции уполномоченными лицами                                                                                                    |                                                                  |     |                          | 2                                                  |
| 3.4. Все ли контрольные мероприятия осуществляются с санкции высшего руководства организации                                                                             |                                                                  |     |                          | 2                                                  |
| <b>4. Анализ, надзор, контроль за качеством контрольных процедур</b>                                                                                                     |                                                                  |     |                          | <b>20</b>                                          |
| 4.1. Разработаны ли и имеются ли в наличии должностные инструкции сотрудников СВК, прописаны ли обязанности проверяющих                                                  |                                                                  |     |                          | 5                                                  |
| 4.2. Соответствует ли распределение ответственных за выполнение контрольных мероприятий долж-                                                                            |                                                                  |     |                          | 5                                                  |

<sup>82</sup> Количество баллов отражает максимально возможную оценку того или иного вопроса, которая может быть снижена до нуля в зависимости от объема (полноты охвата) и качества выполнения.



|                                                                                                                                                                                                                                                                                          |  |  |  |                 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|-----------------|
| ностным обязанностям и планам проверок                                                                                                                                                                                                                                                   |  |  |  |                 |
| 4.3. Осуществляется ли разумная смена (ротация) проверяющих по объектам проверки                                                                                                                                                                                                         |  |  |  | 2               |
| 4.4. Проводится ли надзор за соблюдением внутренних методик, инструкций, программ, правил и процедур                                                                                                                                                                                     |  |  |  | 2               |
| 4.5. Проводится ли контроль руководства за выполнением планов и сроков проведения контрольных мероприятий, рассматриваются ли отчеты по ним                                                                                                                                              |  |  |  | 2               |
| 4.6. Осуществляется ли анализ деятельности сотрудников СВК (приказы о поощрениях или наказаниях)                                                                                                                                                                                         |  |  |  | 2               |
| 4.7. Ведется ли анализ качества проводимых проверок и устанавливаются ли для сотрудников СВК специальные задания с целью оценки их профессионального уровня                                                                                                                              |  |  |  | 2               |
| 5. Этапы внутреннего контроля                                                                                                                                                                                                                                                            |  |  |  | <b>20</b>       |
| 5.1. Как осуществляется процесс планирования внутреннего контроля                                                                                                                                                                                                                        |  |  |  | 5               |
| 5.2. Отвечают ли процедуры проведения сбора, систематизации, документирования следующим основным требованиям: собранная информация должна быть необходимой, достаточной, полной (доказательной) и своевременной                                                                          |  |  |  | 5               |
| 5.3. Соответствуют ли отчеты по проведенным контрольным мероприятиям предъявляемым требованиям: объективности, ясности, лаконичности, конструктивности и своевременности. Внедрены ли в практику внутреннего контроля стандартные формы отчетов по проведенным контрольным мероприятиям. |  |  |  | 5               |
| 5.4. Все ли результаты контрольных мероприятий доведены до заинтересованных лиц, имеются ли случаи принятия высшим руководством решений, не соответствующих выводам контрольных мероприятий                                                                                              |  |  |  | 5               |
| 6. Реализация предложений по результатам контрольных мероприятий                                                                                                                                                                                                                         |  |  |  | <b>20</b>       |
| 6.1. Имеется ли в наличии информационная база по регистрации результатов проверок                                                                                                                                                                                                        |  |  |  | 5               |
| 6.2. Проводится ли анализ и оценка влияния выявленных нарушений на финансово-хозяйственную деятельность учреждения                                                                                                                                                                       |  |  |  | 4               |
| 6.3. Какие меры и предложения приняты по исправлению неправомерных, неэкономичных, неэффективных и нерезультативных операций и по совершенствованию различных аспектов функционирования организации.                                                                                     |  |  |  | 4               |
| 6.4. Осуществляется ли проверка исполнения всех мер и предложений по результатам контрольных мероприятий                                                                                                                                                                                 |  |  |  | 4               |
| 6.5. Все ли результаты контрольных мероприятий рассмотрены высшим руководством                                                                                                                                                                                                           |  |  |  | 3               |
| <i>Итоги оценки состояния внутреннего контроля формируются на основании шкалы оценки</i>                                                                                                                                                                                                 |  |  |  | <b>100</b>      |
| <i>высокая</i>                                                                                                                                                                                                                                                                           |  |  |  | <b>80-100</b>   |
| <i>средняя</i>                                                                                                                                                                                                                                                                           |  |  |  | <b>60-80-</b>   |
| <i>низкая</i>                                                                                                                                                                                                                                                                            |  |  |  | <b>менее 60</b> |

Для оценки системы внутреннего контроля применяется балльно-рейтинговый метод с введением интервалов оценки. Изучается структура (модель) СВК организации и определяются

критерии для оценки надежности и эффективности ее элементов. Оценка эффективности СВК сводится к систематизации, анализу и подведению итогов по информации, полученной в результате проверки выполнения требований всех стандартов внутреннего контроля на основании рекомендованного примерного перечня показателей и критериев оценки общего уровня состояния СВК. Оценка эффективности системы внутреннего контроля требует наличия примерного перечня критериев и показателей, характеризующих эффективность деятельности подразделений внутреннего контроля. Перечень выбираемых критериев и показателей должен отражать специфику экономического субъекта и уровень становления в нем внутреннего контроля или его элементов. Методические подходы к оценке эффективности системы внутреннего контроля, содержат вариантный инструментарий (возможность использования разных способов или методов) оценки на различных стадиях использования финансовых средств, в частности, комплексное применение качественного и количественного методов оценки. Определение эффективности на основе *качественного метода* предполагает проведение внутренней оценки по качественным показателям, характеризующим эффективность организационной структуры и работы СВК за использованием средств, путем анкетирования по перечню вопросов, которые объединяются в такие блоки как: закрепление полномочий должностных лиц, осуществляющих внутренний финансовый контроль; взаимодействие с органами внешнего государственного финансового контроля; организационная структура; уровень подотчетности; организация контрольной деятельности; планирование контрольной деятельности; сфера деятельности. Количественный метод характеризует эффективность внутреннего контроля, предусматривает оценку системы по непосредственным результатам выполняемых контрольных мероприятий: объемы проверенных средств, выявленные нарушения, принятые меры). Количественные показатели следует рассматривать в качестве дополнения к оценке по качественным критериям. На основе результатов качественных и количественных оценок предлагаются подходы к интегральной (комплексной) оценке уровня эффективности системы внутреннего контроля. Комплексная оценка эффективности системы внутреннего контроля может определяться по одному из двух вариантов: как среднеарифметическая сумма оценок эффективности по каждому из показателей эффективности; как средневзвешенная сумма этих оценок с учетом весовых коэффициентов значимости каждого показателя. Выбор варианта определяется значимостью, придаваемому каждому коэффициенту. Если придается одинаковая значимость показателям, то используется вариант определения среднеарифметической величины оценок. При выделении значимости какого-то показателя – вариант средневзвешенной величины.

Таблица 4.6 – Предлагаемая форма отчета «Оценка эффективности деятельности государственного (муниципального) учреждения»

| Показатель                                                                                                         | Код | Единица измерения | Значение показателя по периодам |   |   |   |   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-------------------|---------------------------------|---|---|---|---|
| 1                                                                                                                  | 2   | 3                 | 4                               | 5 | 6 | 7 | 8 |
| <b>1. Результативность финансово-хозяйственной деятельности учреждения</b>                                         |     |                   |                                 |   |   |   |   |
| <b>1.1. Анализ использования имущества (на выполнение государственного задания)</b>                                |     |                   |                                 |   |   |   |   |
| Использование основных средств на выполнение государственного задания                                              | 001 | %                 |                                 |   |   |   |   |
| Использование нематериальных активов на выполнение государственного задания                                        | 002 | %                 |                                 |   |   |   |   |
| Использование материальных запасов в выполнении государственного задания                                           | 003 | %                 |                                 |   |   |   |   |
| Оборачиваемость материальных запасов                                                                               | 004 | дн.               |                                 |   |   |   |   |
| Коэффициент эффективности использования финансовых активов                                                         | 005 |                   |                                 |   |   |   |   |
| <b>Анализ использования имущества (по приносящей доход деятельности)</b>                                           |     |                   |                                 |   |   |   |   |
| Использование основных средств в приносящей доход деятельности                                                     | 101 | %                 |                                 |   |   |   |   |
| Использование нематериальных активов в приносящей доход деятельности                                               | 102 | %                 |                                 |   |   |   |   |
| Использование материальных запасов в приносящей доход деятельности                                                 | 103 | %                 |                                 |   |   |   |   |
| Оборачиваемость материальных запасов                                                                               | 104 | дн.               |                                 |   |   |   |   |
| Коэффициент эффективности использования финансовых активов                                                         | 105 |                   |                                 |   |   |   |   |
| <b>1.2. Анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности</b>                                                |     |                   |                                 |   |   |   |   |
| Показатель соотношения внебюджетной и бюджетной деятельности                                                       | 106 | %                 |                                 |   |   |   |   |
| Коэффициент сбалансированности денежных потоков (по выполнению государственного задания)                           | 107 |                   |                                 |   |   |   |   |
| Коэффициент сбалансированности денежных потоков (по деятельности, приносящей доход)                                | 108 |                   |                                 |   |   |   |   |
| Коэффициент достаточности денежных потоков (по выполнению государственного задания)                                | 109 |                   |                                 |   |   |   |   |
| Коэффициент достаточности денежных потоков (по деятельности, приносящей доход)                                     | 110 |                   |                                 |   |   |   |   |
| Коэффициент эффективности денежных потоков (по выполнению государственного задания)                                | 111 |                   |                                 |   |   |   |   |
| Коэффициент эффективности денежных потоков (по деятельности, приносящей доход)                                     | 112 |                   |                                 |   |   |   |   |
| Рентабельность деятельности по источнику финансового обеспечения (субсидия на выполнение государственного задания) | 113 | %                 |                                 |   |   |   |   |
| Рентабельность деятельности по источнику финансового обеспечения (доходы от внебюджетной деятельности)             | 114 | %                 |                                 |   |   |   |   |
| Эффективность управления имуществом, %                                                                             | 115 | %                 |                                 |   |   |   |   |
| Эффективность управления доходами от всех видов деятельности (по источникам финансового обеспечения)               | 116 |                   |                                 |   |   |   |   |
| <b>2. Оценка эффективности деятельности бюджетного учреждения по выполнению государственного задания</b>           |     |                   |                                 |   |   |   |   |
| Показатель результата деятельности учреждения по исполнению государственного задания                               | 201 | %                 |                                 |   |   |   |   |
| Показатель качества формирования себестоимости государственной услуги                                              | 202 |                   |                                 |   |   |   |   |
| Эффективность исполнения государственного задания                                                                  | 203 | %                 |                                 |   |   |   |   |
| Оценка качества оказания государственной услуги                                                                    | 204 | %                 |                                 |   |   |   |   |