

Документ подписан простой электронной подписью
Информация о владельце:
ФИО: Кулинченко Виктор Васильевич
Должность: Директор
Дата подписания: 17.02.2023 12:45:16
Уникальный программный ключ:
735d42842dd216f40de62a96e22a5064769e33a8

**Кубанский институт социэкономки и права
(филиал) Образовательного учреждения профсоюзов
высшего образования
«Академия труда и социальных отношений»**

**УПРАВЛЕНИЕ
В ГОСУДАРСТВЕННЫХ И МУНИЦИПАЛЬНЫХ
ПРЕДПРИЯТИЯХ И УЧРЕЖДЕНИЯХ**

Электронное учебно-методическое пособие

автор-составитель Н.В. Лоскутов



**Краснодар
2021**

УДК 005.32(075.8)

ББК 65.050

Л97

*Рекомендовано к изданию
Ученым советом КубИСЭП (филиала) ОУП ВО «АТиСО»
(протокол № 7 от 31 мая 2021 года)*

Рецензенты:

О.П. Беспалая кандидат философских наук, доцент, зав.кафедрой гуманитарных дисциплин, экономики и управления Кубанского института социοэкономики и права (филиал) ОУП ВО «АТиСО»

А.Г. Шейн кандидат экономических наук, руководитель Департамента имущественных отношений Краснодарского края

Лоскутов Н.В.

Управление в государственных и муниципальных предприятиях и учреждениях: электронное учебно-методическое пособие / Н.В. Лоскутов. - Краснодар: КубИСЭП (филиал) ОУП ВО «АТиСО», 2021. - 125 с.

Электронное учебно-методическое пособие раскрывает основные вопросы по управлению государственными и муниципальными предприятиями и учреждениями.

Предназначено для обучающихся по направлению подготовки 38.04.04 Государственное и муниципальное управление, направленность «Государственное и муниципальное управление».

© Н.В. Лоскутов, 2021

© КубИСЭП (филиал) ОУП ВО
«АТиСО», 2021

ОГЛАВЛЕНИЕ

	Стр.
Введение	4
Тема 1	6
Особенности хозяйственно-правового положения государственных и муниципальных предприятий и учреждений	
1.1 Виды и классификация государственных и муниципальных предприятий и учреждений, предусмотренных законодательством	6
1.2 Хозяйственно-правовое положение (статус) государственных и муниципальных предприятий и учреждений	14
Тема 2	27
Действующий механизм управления Государственным (муниципальным) предприятием и учреждением	
2.1 порядок и основы формирования основных плановых документов, постановки целей и задач государственных предприятий и организаций	27
2.2 Бюджетирование как основной механизм ресурсного обеспечения управления государственными и муниципальными предприятиями	44
2.3 Организация финансового обеспечения государственных и муниципальных учреждений	68
Тема 3	101
Организационная и иерархическая структуры механизма управления государственными и муниципальными организациями	
3.1 Устройство федеральных органов исполнительной власти, обеспечивающих управление унитарными предприятиями, их функции и полномочия	101
3.2 Устройство органов исполнительной власти субъекта Российской Федерации, обеспечивающих управление унитарными предприятиями, их функции и полномочия	103
Тема 4	106
Управление государственным и муниципальным имуществом	
4.1 понятие и состав государственного и муниципального имущества	106
4.2 Особенности распоряжения имуществом, закрепленным за государственными и муниципальными предприятиями и учреждениями	109
Тема 5	114
Особенности управления и анализа Финансово-хозяйственной деятельности предприятий и учреждений отдельных отраслей государственного сектора	
5.1 Отраслевые особенности планирования и анализа затрат бюджетных учреждений	114
5.2 Особенности налогообложения бюджетных организаций	119
5.3 Особенности финансирования учреждений здравоохранения	121
Заключение	123
Список литературы	124

ВВЕДЕНИЕ

Последние прикладные исследования показывают, что масштабы и объемы государственного сектора в экономике Российской Федерации постоянно растут, хотя руководством страны провозглашен курс и поставлена задача снижения прямого государственного участия в экономике. Государственный сектор экономики представляет собой совокупность предприятий и учреждений, находящихся под управленческим контролем органов государственной власти или органов местного самоуправления, либо иных организаций, имущество которых находится в государственной (муниципальной) собственности и содержание которых, финансируется из государственного (муниципального) бюджета.

Доказанной тенденцией в исследуемой сфере, является усиление монопольного положения государственных и муниципальных предприятий, основанное на закреплении конкретных сфер экономики или отраслей хозяйства за определенными государственными компаниями и корпорациями. В качестве примеров усиления роли государственных предприятий в ряде отраслей экономики можно привести значение которое оказывает консорциум государственных банков (ПАО«Сбербанк», Госкорпорация «ВЭБ», ПАО«ВТБ», ПАО «РСХБ») на состояние финансово-банковского сектора страны, влияние которое оказывает группа государственных предприятий (ПАО «Роснефть», ПАО «Газпром») на состояние топливно-энергетического комплекса государства и другие. Недавние примеры из экономической практики показывают, что государственные компании и предприятия осваивают бизнес-ниши, которые традиционно считались прерогативой только частного бизнеса. Один из последних примеров это покупка ПАО «Банк ВТБ», основным учредителем которого является орган государственной власти, контрольного пакета акций ЗАО «Тандер».

Бюджетные учреждения являются особой организационно-правовой формой функционирования некоммерческих организаций и по своей экономической природе относятся к государственным учреждениям, тем не менее функционируют в рыночном поле, что отражается на организации их функциональной деятельности. Следовательно, успешность государственного и муниципального управления всегда определяется эффективностью использования аккумулируемых бюджетными учреждениями публичных ресурсов.

В этой связи актуальным становится изучение научных подходов и основ управления государственным и муниципальными предприятиями и учреждениями.

Целью написания данного пособия является формирование у обучающихся знаний и навыков, необходимых для обеспечения эффективного управления государственными и муниципальными предприятиями и учреждениями.

Актуальность рассмотренных вопросов определяется спецификой как правового, так и хозяйственного положения государственных и муниципальных предприятий и учреждений, обуславливающей особый порядок принятия и исполнения ими управленческих, корпоративных и государственных решений.

Структура учебного пособия охватывает основные вопросы, касающиеся управления государственными и муниципальными учреждениями и предприятиями. Каждая тема учебного пособия заканчивается контрольными вопросами, позволяющими проверить степень освоения материала.

ТЕМА 1

**ОСОБЕННОСТИ ХОЗЯЙСТВЕННО-ПРАВОВОГО ПОЛОЖЕНИЯ
ГОСУДАРСТВЕННЫХ И МУНИЦИПАЛЬНЫХ
ПРЕДПРИЯТИЙ И УЧРЕЖДЕНИЙ**

1.1 Виды и классификация государственных и муниципальных предприятий и учреждений, предусмотренных законодательством

Вопрос классификации государственных и муниципальных предприятий и учреждений в настоящее время является в научном сообществе дискуссионным. Источником правового регулирования особого статуса государственных и муниципальных предприятий и учреждений, является ряд специальных норм гражданского и бюджетного законодательства РФ. То есть правовой статус государственных и муниципальных предприятий и учреждений определяется Гражданским Кодексом и Бюджетным Кодексом РФ, а также отдельными федеральными законами.

В соответствии со ст. 50 Гражданского Кодекса РФ юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации), либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками (некоммерческие организации). То есть цели деятельности юридического лица являются основным критерием классификации организаций созданных органами государственной власти и местного самоуправления, а именно все предприятия и учреждения делятся на две основные группы: созданные в коммерческих целях для получения прибыли или созданные в не коммерческих целях для каких-либо общественных или социальных нужд

или исполнения публичных обязательств государства, органов власти субъекта и муниципалитетов (бесплатная медицина, бесплатное образования, бесплатный транспорт и т.п.), что отражено схематично на рисунке 1.

Таким образом, по целям создания и деятельности юридические лица подразделяются на два основных вида: коммерческие и некоммерческие организации.

Коммерческая организация – это организация, занимающаяся коммерческой деятельностью, или это организация – участник рынка, основной целью деятельности которой является получение прибыли.



Рисунок 1 – Базовая классификация организаций в Российской Федерации

Некоммерческая организация – это организация, занимающаяся некоммерческой деятельностью, или это организация, основной целью деятельности которой является та или иная цель, не связанная с получением прибыли, которая в свою очередь не подлежит распределению между участниками данной организации.

Различие между коммерческой и некоммерческой организациями в современном Гражданском кодексе РФ сводится в основном к следующему: и та и другая организация может иметь прибыль, но в коммерческой организации эта прибыль может распределяться между учредителями (участниками), а в некоммерческой организации вся полученная прибыль расходуется на уставные цели.

Статьей 65.1 Гражданского Кодекса РФ предусматривается сегментация организаций на корпоративные и унитарные.

Юридические лица, учредители (участники) которых обладают правом участия (членства) в них и формируют их высший орган в соответствии с п. 1 ст. 65.3 настоящего Кодекса, являются корпоративными юридическими лицами (корпорациями). К ним относятся хозяйственные товарищества и общества, крестьянские (фермерские) хозяйства, хозяйственные партнерства, производственные и потребительские кооперативы, общественные организации, общественные движения, ассоциации (союзы), товарищества собственников недвижимости, казачьи общества, внесенные в государственный реестр казачьих обществ в Российской Федерации, а также общины коренных малочисленных народов Российской Федерации.

Юридические лица, учредители которых не становятся их участниками и не приобретают в них прав членства, являются унитарными юридическими лицами. К ним относятся государственные и муниципальные унитарные

предприятия, фонды, учреждения, автономные некоммерческие организации, религиозные организации, публично-правовые компании.

В связи с участием в корпоративной организации ее участники приобретают корпоративные (членские) права и обязанности в отношении созданного ими юридического лица, за исключением случаев, предусмотренных Гражданским Кодексом РФ.

В соответствии со ст. 65.2 Гражданского Кодекса РФ, участники корпорации (участники, члены, акционеры и т.п.) вправе:

- участвовать в управлении делами корпорации;
- в случаях и в порядке, которые предусмотрены законом и учредительным документом корпорации, получать информацию о деятельности корпорации и знакомиться с ее бухгалтерской и иной документацией;
- обжаловать решения органов корпорации, влекущие гражданско-правовые последствия, в случаях и в порядке, которые предусмотрены законом;
- требовать, действуя от имени корпорации, возмещения причиненных корпорации убытков;
- оспаривать, действуя от имени корпорации, совершенные ею сделки по основаниям, предусмотренным ст. 174 Гражданского Кодекса или законами о корпорациях отдельных организационно-правовых форм.

Участники корпорации могут иметь и другие права, предусмотренные законом или учредительным документом корпорации.

Участник корпорации обязан:

- участвовать в образовании имущества корпорации в необходимом размере в порядке, способом и в сроки, которые предусмотрены Гражданским Кодексом, другим законом или учредительным документом корпорации;

- не разглашать конфиденциальную информацию о деятельности корпорации;

- участвовать в принятии корпоративных решений, без которых корпорация не может продолжать свою деятельность в соответствии с законом, если его участие необходимо для принятия таких решений;

- не совершать действия, заведомо направленные на причинение вреда корпорации;

- не совершать действия (бездействие), которые существенно затрудняют или делают невозможным достижение целей, ради которых создана корпорация.

Участники корпорации могут нести и другие обязанности, предусмотренные законом или учредительным документом корпорации.

В соответствии со ст. 65.3 Гражданского Кодекса РФ высшим органом корпорации является общее собрание ее участников.

В некоммерческих корпорациях и производственных кооперативах с числом участников более ста высшим органом может являться съезд, конференция или иной представительный (коллегиальный) орган, определяемый их уставами в соответствии с законом. Компетенция этого органа и порядок принятия им решений определяются Гражданским Кодексом РФ, другими законами и уставом корпорации.

Если иное не предусмотрено Гражданским Кодексом РФ или другим законом, к исключительной компетенции высшего органа корпорации относятся:

- определение приоритетных направлений деятельности корпорации, принципов образования и использования ее имущества;

- утверждение и изменение устава корпорации;

- определение порядка приема в состав участников корпорации и исключения из числа ее участников, кроме случаев, если такой порядок определен законом;

– образование других органов корпорации и досрочное прекращение их полномочий, если уставом корпорации в соответствии с законом это правомочие не отнесено к компетенции иных коллегиальных органов корпорации;

– утверждение годовых отчетов и бухгалтерской (финансовой) отчетности корпорации, если уставом корпорации в соответствии с законом это правомочие не отнесено к компетенции иных коллегиальных органов корпорации;

– принятие решений о создании корпорацией других юридических лиц, об участии корпорации в других юридических лицах, о создании филиалов и об открытии представительств корпорации, за исключением случаев, если уставом хозяйственного общества в соответствии с законами о хозяйственных обществах принятие таких решений по указанным вопросам отнесено к компетенции иных коллегиальных органов корпорации;

– принятие решений о реорганизации и ликвидации корпорации, о назначении ликвидационной комиссии (ликвидатора) и об утверждении ликвидационного баланса;

– избрание ревизионной комиссии (ревизора) и назначение аудиторской организации или индивидуального аудитора корпорации.

Законом и учредительным документом корпорации к исключительной компетенции ее высшего органа может быть отнесено решение иных вопросов.

Вопросы, отнесенные Гражданским Кодексом и другими законами к исключительной компетенции высшего органа корпорации, не могут быть переданы им для решения другим органам корпорации, если иное не предусмотрено законом.

В корпорации образуется единоличный исполнительный орган (директор, генеральный директор, председатель и т.п.). Уставом корпорации может быть предусмотрено предоставление полномочий единоличного

исполнительного органа несколькими лицам, действующим совместно, или образование нескольких единоличных исполнительных органов, действующих независимо друг от друга. В качестве единоличного исполнительного органа корпорации может выступать как физическое лицо, так и юридическое лицо.

В случаях, предусмотренных законом или уставом корпорации, в корпорации образуется коллегиальный исполнительный орган (правление, дирекция и т.п.).

К компетенции указанных в настоящем пункте органов корпорации относится решение вопросов, не входящих в компетенцию ее высшего органа и созданного коллегиального органа управления.

Наряду с исполнительными органами, указанными выше, в корпорации может быть образован в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, другим законом или уставом корпорации, коллегиальный орган управления (наблюдательный или иной совет), контролирующей деятельность исполнительных органов корпорации и выполняющий иные функции, возложенные на него законом или уставом корпорации. Лица, осуществляющие полномочия единоличных исполнительных органов корпораций, и члены их коллегиальных исполнительных органов не могут составлять более одной четверти состава коллегиальных органов управления корпораций и не могут являться их председателями.

Таким образом, большинство государственных и муниципальных предприятий и учреждений являются унитарными организациями за исключением отдельных государственных корпораций, статус которых определяется отдельным законом.

Так, если большинство государственных и муниципальных предприятий и учреждений не преследуют получение прибыли в качестве основной цели и являются унитарными юридическими лицами зачем же их тогда создают?

В научной литературе существуют две точки зрения по этому вопросу: первая, заключается в том, что государственные и муниципальные предприятия и учреждения создаются для оказания государственных и муниципальных услуг. Вторая, заключается в том, что государственные и муниципальные предприятия и учреждения создаются для выполнения публичных нормативных обязательств.

В соответствии с бюджетным законодательством:

– публичные обязательства - обусловленные законом, иным нормативным правовым актом расходные обязательства публично-правового образования перед физическим или юридическим лицом, иным публично-правовым образованием, подлежащие исполнению в установленном соответствующим законом, иным нормативным правовым актом размере или имеющие установленный указанным законом, актом порядок его определения (расчета, индексации);

– публичные нормативные обязательства - публичные обязательства перед физическим лицом, подлежащие исполнению в денежной форме в установленном соответствующим законом, иным нормативным правовым актом размере или имеющие установленный порядок его индексации, за исключением выплат физическому лицу, предусмотренных статусом государственных (муниципальных) служащих, а также лиц, замещающих государственные должности Российской Федерации, государственные должности субъектов Российской Федерации, муниципальные должности, работников казенных учреждений, военнослужащих, проходящих военную службу по призыву (обладающих статусом военнослужащих, проходящих военную службу по призыву), лиц, обучающихся (воспитанников) в государственных (муниципальных) образовательных учреждениях;

Юридические лица, созданные или учрежденные органами государственной власти являющиеся коммерческими организациями, могут создаваться в организационно-правовых формах Акционерных обществ

(ПАО или НАО) и государственных и муниципальных унитарных предприятий.

Акционерное Общество может быть публичным или непубличным, что отражается в его уставе и фирменном наименовании. Публичное общество вправе проводить размещение акций и эмиссионных ценных бумаг, конвертируемых в его акции, посредством открытой подписки. Акции непубличного общества и эмиссионные ценные бумаги, конвертируемые в его акции, не могут размещаться посредством открытой подписки или иным образом предлагаться для приобретения неограниченному кругу лиц.

Дискуссионным является вопрос о том, к какому типу организаций относить государственные корпорации, часть авторов придерживается мнения, что их необходимо относить к некоммерческим организациям, другая часть обосновывает их отнесение к коммерческим организациям. С учетом того, что практически все госкорпорации кроме тех, кто специализируется на торговле оружием и сырьевыми ресурсами являются убыточными автор считает, что государственные корпорации необходимо относить к некоммерческим организациям.

Дополнительно необходимо отметить, что Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», относит государственные корпорации к некоммерческим организациям.

Некоммерческие организации могут осуществлять приносящую доход деятельность, если это предусмотрено их уставами, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и если это соответствует таким целям.

1.2 Хозяйственно-правовое положение (статус) государственных и муниципальных предприятий и учреждений

При определении правового положения данной организационно-правовой формы организаций отечественным законодателям не удалось

избежать употребления двусмысленного термина «предприятие». Понятие «предприятие» ранее широко использовалось для обозначения хозяйствующих субъектов, поскольку в советском гражданском праве отсутствовали организационные формы частного предпринимательства – общества и товарищества, а юридические лица делились на предприятия, учреждения и организации.

Термин «предприятие» используется для обозначения государственных и муниципальных предприятий в исключительном случае, поскольку не был найден равнозначный синоним. Поэтому использовать понятие «предприятие» для обозначения данной организационно-правовой формы надо условно, обращая большее внимание на термин «унитарное», означающий, что у такого предприятия только один учредитель, которому фактически и принадлежит данное предприятие. Гражданский кодекс РФ закрепляет, что в форме унитарных предприятий могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия, и не предусматривает существовавшую ранее такую форму унитарного предприятия как индивидуально-частные предприятия.

Согласно ст.113 ГК РФ унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Все имущество унитарного предприятия является неделимым и не распределяется по вкладам, в том числе между работниками предприятия. В этом заключается существенное отличие унитарного предприятия от предприятий других организационно-правовых форм, имущество которых образуется путем объединения вкладов учредителей.

Несмотря на это, унитарное предприятие является коммерческой организацией и его деятельность направлена на получение прибыли. Но унитарные предприятия вправе заниматься не всеми видами деятельности, а только теми, для осуществления которых они были созданы. Согласно п.1

ст.49 ГК РФ унитарные предприятия обладают специальной, а не общей правоспособностью, т.е. они не могут осуществлять любые виды деятельности. Специальная правоспособность унитарного предприятия основывается на обязательном указании в уставе предприятия предмета и целей деятельности предприятия. В случае если унитарное предприятие совершает сделки в противоречии с целями деятельности, ограниченными в его уставе, такая сделка, согласно ст.173 ГК РФ, может быть признана недействительной.

Унитарное предприятие как самостоятельный хозяйственный субъект само отвечает по своим обязательствам. При этом взыскание кредиторов может быть обращено на все принадлежащее унитарному предприятию имущество.

Имущество унитарного предприятия находится в государственной или муниципальной собственности и принадлежит предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. В зависимости от указанного деления существуют два вида унитарных предприятий: основанное на праве хозяйственного ведения и на праве оперативного управления (федеральное казенное предприятие). Различаются они тем, что, во-первых, создаются различными государственными органами и, во-вторых, обладают различными полномочиями в отношении полученного ими имущества.

Согласно ст.114 ГК РФ унитарное предприятие, основанное на праве хозяйственного ведения, создается по решению уполномоченного на то государственного органа или органа местного самоуправления на основе соответственно государственного или муниципального имущества.

Как уже отмечалось выше, указанным унитарным предприятиям имущество принадлежит на праве хозяйственного ведения. Согласно ст.294 ГК РФ государственным и муниципальным унитарным предприятиям имущество принадлежит на праве хозяйственного ведения и они владеют,

пользуются и распоряжаются этим имуществом в пределах, определяемых Гражданским кодексом РФ и иным действующим законодательством.

Государство как собственник имеет, согласно ст.295 ГК РФ, в отношении имущества, находящегося в хозяйственном ведении государственных (муниципальных) предприятий, следующие права: 1) решает вопросы создания предприятия; 2) определяет предмет и цели его деятельности; 3) утверждает устав предприятия; 4) принимает решение о реорганизации и ликвидации предприятия; 5) назначает директора (руководителя) предприятия; 6) осуществляет контроль за использованием по назначению и сохранностью принадлежащего предприятию имущества; 7) получает часть прибыли от использования имущества, находящегося в хозяйственном ведении предприятия.

Гражданским кодексом РФ установлены ограничения по распоряжению унитарным предприятием недвижимым имуществом. Согласно п.2 ст.295 предприятие не вправе продавать принадлежащее ему на праве хозяйственного ведения недвижимое имущество, сдавать его в аренду, отдавать в залог, вносить в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ или иным способом распоряжаться этим имуществом без согласия собственника. Остальным имуществом, принадлежащим предприятию, оно распоряжается самостоятельно, за исключением случаев, установленных законом или иными правовыми актами.

Согласно ст.115 ГК РФ унитарное предприятие, основанное на праве оперативного управления, может быть создано только по решению Правительства Российской Федерации на базе имущества, находящегося в федеральной собственности. Синонимом понятия «унитарное предприятие, основанное на праве оперативного управления» является термин «федеральное казенное предприятие». Права казенных предприятий на закрепленное за ними имущество ограничены законодательством в большей

степени, чем права унитарных предприятий. Имущество принадлежит казенным предприятиям, согласно ст.296 ГК РФ, на праве оперативного управления.

Казенное предприятие вправе отчуждать или иным способом распоряжаться всем закрепленным за ним имуществом лишь с согласия собственника этого имущества, а самостоятельно может распоряжаться лишь производимой им продукцией, если иное не установлено законом или иными правовыми актами.

Согласно п.2 ст.296 ГК РФ собственник вправе изъять излишнее, неиспользуемое либо используемое не по назначению имущество и распорядиться им по своему усмотрению.

Но предоставляя такие широкие права собственнику казенного предприятия, законодательство возлагает на него и более серьезную ответственность. Согласно ст.115 ГК РФ по всем обязательствам федерального казенного предприятия при недостаточности его имущества собственник (Российская Федерация) несет субсидиарную ответственность.

Гражданский кодекс РФ определяет лишь основы правового положения государственных и муниципальных унитарных предприятий, предусматривая обязательное принятие федерального закона о государственных и муниципальных унитарных предприятиях.

Таким образом, основными источниками правового регулирования статуса государственных и муниципальных предприятий являются Гражданский Кодекс РФ и Федеральный закон от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях».

Подводя итог, отметим, что в соответствии со статьей 113 ГК РФ унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Имущество унитарного предприятия является неделимым и не

может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками предприятия.

Государственное или муниципальное предприятие может быть создано в случае:

- необходимости использования имущества, приватизация которого запрещена, в том числе имущества, которое необходимо для обеспечения безопасности Российской Федерации;

- необходимости осуществления деятельности в целях решения социальных задач (в том числе реализации определенных товаров и услуг по минимальным ценам), а также организации и проведения закупочных и товарных интервенций для обеспечения продовольственной безопасности государства;

- необходимости осуществления деятельности, предусмотренной федеральными законами исключительно для государственных унитарных предприятий;

- необходимости осуществления научной и научно-технической деятельности в отраслях, связанных с обеспечением безопасности Российской Федерации;

- необходимости разработки и изготовления отдельных видов продукции, находящейся в сфере интересов Российской Федерации и обеспечивающей безопасность Российской Федерации;

- необходимости производства отдельных видов продукции, изъятой из оборота или ограниченно оборотоспособной.

Казенное предприятие может быть создано в случае:

- если преобладающая или значительная часть производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг предназначена для обеспечения федеральных нужд, нужд субъекта Российской Федерации или муниципальных нужд;

– необходимости использования имущества, приватизация которого запрещена, в том числе имущества, необходимого для обеспечения безопасности Российской Федерации, функционирования воздушного, железнодорожного и водного транспорта, реализации иных стратегических интересов Российской Федерации;

– необходимости осуществления деятельности по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг, реализуемых по установленным государством ценам в целях решения социальных задач;

– необходимости разработки и производства отдельных видов продукции, обеспечивающей безопасность Российской Федерации;

– необходимости производства отдельных видов продукции, изъятой из оборота или ограниченно оборотоспособной;

– необходимости осуществления отдельных дотируемых видов деятельности и ведения убыточных производств;

– необходимости осуществления деятельности, предусмотренной федеральными законами исключительно для казенных предприятий.

Решение об учреждении унитарного предприятия должно определять цели и предмет деятельности унитарного предприятия.

Остановимся подробнее на особенностях правового статуса государственных компаний как объектов управления.

Государственные компании являются публично-правовыми образованиями.

Особенность административно-правового статуса государственных предприятий заключается в том, что государство не только является собственником таких организаций, но на них возлагаются функции органов государственной власти. К ведению государственных органов относится создание предприятий; определение предмета и цели их деятельности; утверждение устава, управление предприятием, назначение на должность и освобождение от должности руководства; реорганизация и ликвидация

предприятий и т. д. Некоторые виды деятельности (производство оружия, боеприпасов и т. д.) разрешаются только государственным предприятиям.

Считаем верной точку зрения ряда авторов в соответствии с которой отнесение компаний к государственным или негосударственным решается следующим образом: административно-правовой статус государственных компаний имеют те из них, в которых при наличии смешанной формы собственности свыше 50 % собственности (акций или уставного капитала) принадлежит государству в лице органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации или Российской Федерации. Соответственно, административно-правовой статус негосударственных предприятий имеют те из них, доля собственности государства в которых составляет 50 % или менее.

Государственные компании могут создаваться в организационно-правовой форме государственных унитарных предприятий и акционерных обществ, созданных органами исполнительной власти Российской Федерации или субъекта Российской Федерации.

Основными источниками правового регулирования статуса государственных и муниципальных учреждений являются Гражданский Кодекс РФ и Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

Следует отдельно обратить внимание на то, что Гражданским Кодексом РФ определяются правовой статус права и обязанности учреждения, а Бюджетным Кодексом РФ и Федеральным законом от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», вопросы планирования и распоряжения ресурсами (в первую очередь финансовыми).

В соответствии со ст. 123.21 ГК РФ учреждением признается унитарная некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера.

Учредитель является собственником имущества созданного им учреждения. На имущество, закрепленное собственником за учреждением и приобретенное учреждением по иным основаниям, оно приобретает право оперативного управления в соответствии с настоящим Кодексом.

Учреждение может быть создано гражданином или юридическим лицом (частное учреждение) либо соответственно Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации, муниципальным образованием (государственное учреждение, муниципальное учреждение). При создании учреждения не допускается соучредительство нескольких лиц.

Учреждение отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами, а в случаях, установленных законом, также иным имуществом. При недостаточности указанных денежных средств или имущества субсидиарную ответственность по обязательствам учреждения в случаях, предусмотренных Гражданским Кодексом, несет собственник соответствующего имущества. (имеется ввиду что не отвечают недвижимым имуществом, и у казенных учреждений отвечают деньгами и субсидиарно собственник имущества).

Учредитель учреждения назначает его руководителя, являющегося органом учреждения. В случаях и в порядке, которые предусмотрены законом, руководитель государственного или муниципального учреждения может избираться его коллегиальным органом и утверждаться его учредителем.

По решению учредителя в учреждении могут быть созданы коллегиальные органы, подотчетные учредителю.

В соответствии со ст. 123.22 ГК РФ государственное или муниципальное учреждение может быть казенным, бюджетным или автономным учреждением. Порядок финансового обеспечения деятельности государственных и муниципальных учреждений определяется законом.

Государственные и муниципальные учреждения не отвечают по обязательствам собственников своего имущества.

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

Бюджетное учреждение отвечает по своим обязательствам всем находящимся у него на праве оперативного управления имуществом, в том числе приобретенным за счет доходов, полученных от приносящей доход деятельности, за исключением особо ценного движимого имущества, закрепленного за бюджетным учреждением собственником этого имущества или приобретенного бюджетным учреждением за счет средств, выделенных собственником его имущества, а также недвижимого имущества независимо от того, по каким основаниям оно поступило в оперативное управление бюджетного учреждения и за счет каких средств оно приобретено.

По обязательствам бюджетного учреждения, связанным с причинением вреда гражданам, при недостаточности имущества учреждения, на которое в соответствии с абзацем первым настоящего пункта может быть обращено взыскание, субсидиарную ответственность несет собственник имущества бюджетного учреждения.

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

По обязательствам автономного учреждения, связанным с причинением вреда гражданам, при недостаточности имущества учреждения, на которое в соответствии с абзацем первым настоящего пункта может быть

обращено взыскание, субсидиарную ответственность несет собственник имущества автономного учреждения.

Ежегодно автономное учреждение обязано опубликовывать отчеты о своей деятельности и об использовании закрепленного за ним имущества.

Особенности правового положения государственных и муниципальных учреждений отдельных типов определяются законом.

В соответствии со ст. 9.1. Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», функции и полномочия учредителя в отношении государственного учреждения, созданного Российской Федерацией или субъектом Российской Федерации, муниципального учреждения, созданного муниципальным образованием, в случае, если иное не установлено федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента Российской Федерации или Правительства Российской Федерации, осуществляются соответственно уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации, органом местного самоуправления.

Бюджетные учреждения – одна из самых многочисленных групп организаций, функционирующих в нашем государстве. Это учреждения, содержание которых обеспечивается за счет средств федерального, региональных и местных бюджетов.

В бюджетную систему государства мобилизуется более половины финансовых ресурсов, создаваемых в стране. Подавляющая часть бюджетных организаций выполняет различные социальные функции. Поэтому от величины и эффективности использования средств, предоставляемых из бюджетной системы этим учреждениям, зависит выполнение социальных задач, стоящих перед обществом.

Таким образом, **бюджетное учреждение** – государственное (муниципальное) учреждение, финансовое обеспечение выполнения функций которого, в том числе по оказанию государственных (муниципальных) услуг

физическим и юридическим лицам в соответствии с государственным (муниципальным) заданием, осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основе бюджетной сметы.

При этом *государственным (муниципальным) заданием* является документ, устанавливающий требования к составу, качеству и (или) объему, условиям, порядку и результатам оказания государственных (муниципальных) услуг.

Статус бюджетного учреждения имеет только организация, обладающая одновременно нижеследующими признаками.

В качестве учредителей организации должны выступить органы государственной власти РФ, субъектов РФ, а также органы местного самоуправления. Акционерные общества, кооперативы и другие аналогичные хозяйствующие субъекты не могут создать бюджетную организацию.

В качестве цели создания бюджетной организации в учредительных документах могут быть определены исключительно функции некоммерческого характера. В то же время указанное ограничение нельзя понимать так, что бюджетной организации запрещено оказывать платные услуги и самостоятельно получать доходы.

Основная масса бюджетных организаций осуществляет те или иные виды платной деятельности и получает таким образом средства, необходимые для своего развития.

Однако, получение прибыли не является целью бюджетной организации, а все самостоятельно заработанные средства должны направляться исключительно на расширение и развитие системы услуг, для предоставления которых и создана данная бюджетная организация.

Бюджетная организация должна финансироваться из федерального бюджета, бюджета субъекта РФ, муниципального бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда.

Данный признак имеет следующую особенность: само по себе получение финансирования из бюджета еще не говорит о том, что данная организация является бюджетной. Бюджетные средства выделяются не только бюджетным организациям, но и коммерческим структурам. Это осуществляется в многочисленных формах, начиная от закупки различных товаров в государственных или муниципальных целях и кончая предоставлением финансовой поддержки в виде дотаций и т. п.

Контрольные вопросы

1Обоснуйте необходимость создания государственных и муниципальных предприятий и учреждений.

2Назовите и охарактеризуйте подходы к классификации государственных и муниципальных предприятий и учреждений, основные виды государственных и муниципальных предприятий и учреждений.

3Раскройте цели управления государственными и муниципальными предприятиями и учреждениями?

4Приведите и раскройте содержание основных нормативно-правовых актов, регламентирующих правовой и хозяйственный статус государственных и муниципальных предприятий и учреждений.

5Раскройте порядок «закрепления» определенных перечней государственных (муниципальных) услуг за конкретными бюджетными учреждениями.

6Раскройте особенности создания, правового статуса и функционирования государственных и муниципальных унитарных предприятий.

7Раскройте особенности создания, правового статуса и функционирования государственных и муниципальных бюджетных учреждений.

8 Раскройте особенности функционирования и ведения хозяйственной деятельности казенными бюджетными учреждениями, бюджетными учреждениями и автономными некоммерческими организациями.

9 Раскройте особенности функционирования и ведения хозяйственной деятельности государственными корпорациями и государственными компаниями.

10 Обоснуйте место и роль государственных и муниципальных учреждений в обеспечении полномочий и обязательств органов государственной власти и местного самоуправления.

ТЕМА 2

ДЕЙСТВУЮЩИЙ МЕХАНИЗМ УПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫМ (МУНИЦИПАЛЬНЫМ) ПРЕДПРИЯТИЕМ И УЧРЕЖДЕНИЕМ

2.1 Порядок и основы формирования основных плановых документов, постановки целей и задач государственных предприятий и организаций

Содержание управления государственными и муниципальными предприятиями и учреждениями, составляет деятельность по принятию решений о распределении ресурсов и их планированию. В первую очередь, финансовых ресурсов.

Принятие управленческих решений происходит на основании документов и информации. Основными плановыми документами государственного или муниципального учреждения является бюджетная

смета - документ, устанавливающий в соответствии с классификацией доходы и расходов учреждения и лимиты бюджетных обязательств казенного учреждения, а также план финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения.

Основой для формирования бюджетной сметы и плана финансово-хозяйственной деятельности государственного или муниципального учреждения, является государственное (муниципальное) задание бюджетного учреждения. Можно сказать, что государственное (муниципальное) задание бюджетного учреждения на год (а иногда и на более длительный срок), является основным управленческим документом, на основании которого происходит принятие в последующем всех тактических и оперативных решений.

В соответствии с Бюджетным Кодексом РФ, государственное (муниципальное) задание – документ, устанавливающий требования к составу, качеству и (или) объему (содержанию), условиям, порядку и результатам оказания государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ).

Статьей 69.2 Бюджетного Кодекса РФ предусматривается, что государственное (муниципальное) задание учреждения должно содержать:

- показатели, характеризующие качество и (или) объем (содержание) оказываемых государственных (муниципальных) услуг (выполняемых работ);

- требования к отчетности об исполнении государственного (муниципального) задания.

Государственное (муниципальное) задание на оказание государственных (муниципальных) услуг физическим и юридическим лицам также должно содержать:

- определение категорий физических и (или) юридических лиц, являющихся потребителями соответствующих услуг;

- порядок оказания соответствующих услуг;
- предельные цены (тарифы) на оплату соответствующих услуг физическими или юридическими лицами в случаях, если законодательством Российской Федерации предусмотрено их оказание на платной основе, либо порядок установления указанных цен (тарифов) в случаях, установленных законодательством Российской Федерации.

Показатели государственного (муниципального) задания используются при составлении проектов бюджетов для планирования бюджетных ассигнований на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ), составлении бюджетной сметы казенного учреждения, а также для определения объема субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания бюджетным или автономным учреждением.

Государственное (муниципальное) задание формируется для бюджетных и автономных учреждений, а также казенных учреждений, определенных в соответствии с решением органа государственной власти (государственного органа), органа местного самоуправления, осуществляющего бюджетные полномочия главного распорядителя бюджетных средств.

Финансовое обеспечение выполнения государственных (муниципальных) заданий осуществляется за счет средств федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов, местных бюджетов в порядке, установленном соответственно Правительством Российской Федерации, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации, местной администрацией.

Бюджетные учреждения получают государственное (муниципальное) задание и субсидии на выполнение госзадания.

Порядок формирования государственного задания в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания утвержден постановлением Правительства РФ от 26.06.2015 № 640 «О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания». Указанным постановлением утверждена форма государственного задания, согласно приложению № 1.

При установлении федеральному государственному учреждению государственного задания на оказание нескольких государственных услуг (выполнение нескольких работ) государственное задание формируется из нескольких разделов, каждый из которых содержит требования к оказанию одной государственной услуги (выполнению одной работы).

Государственное задание, не содержащее сведений, составляющих государственную и иную охраняемую тайну (далее – сведения, составляющие государственную тайну), формируется в электронном виде в установленном порядке в информационной системе Министерства финансов Российской Федерации, в том числе посредством информационного взаимодействия с иными информационными системами федеральных органов исполнительной власти (государственных органов), осуществляющих функции и полномочия учредителей в отношении федеральных бюджетных или автономных учреждений, если иное не установлено федеральными законами и нормативными правовыми актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации (далее – орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя), в соответствии с регламентом информационного взаимодействия Министерства финансов Российской Федерации, включающим форматы данных, необходимых для формирования государственного задания,

согласованным с соответствующими органами, осуществляющими функции и полномочия учредителя в отношении федеральных бюджетных или автономных учреждений.

Государственное задание, содержащее сведения, составляющие государственную тайну, формируется в форме бумажного документа с соблюдением законодательства Российской Федерации о государственной тайне.

Государственное задание учреждения формируется в процессе формирования федерального бюджета на очередной финансовый год и плановый период и утверждается не позднее 15 рабочих дней со дня утверждения главным распорядителем средств федерального бюджета лимитов бюджетных обязательств на предоставление субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания (далее – субсидия) в отношении:

а) федеральных казенных учреждений – главными распорядителями средств федерального бюджета, в ведении которых находятся федеральные казенные учреждения;

б) федеральных бюджетных или автономных учреждений – органами, осуществляющими функции и полномочия учредителя.

Государственное задание утверждается на срок, соответствующий установленному бюджетным законодательством Российской Федерации сроку формирования федерального бюджета.

В случае внесения изменений в показатели государственного задания формируется новое государственное задание (с учетом внесенных изменений) в соответствии с положениями настоящего раздела.

Государственное задание формируется в соответствии с утвержденным главным распорядителем средств федерального бюджета, в ведении которого находятся федеральные казенные учреждения, либо органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя в отношении

федеральных бюджетных или автономных учреждений, ведомственным перечнем государственных услуг и работ, оказываемых (выполняемых) федеральными государственными учреждениями в качестве основных видов деятельности (далее – ведомственный перечень), сформированным в соответствии с базовыми (отраслевыми) перечнями государственных и муниципальных услуг и работ, утвержденными федеральными органами исполнительной власти, осуществляющими функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в установленных сферах деятельности (далее – базовый (отраслевой) перечень).

Органы, осуществляющие функции и полномочия учредителя в отношении федеральных бюджетных или автономных учреждений, главные распорядители средств федерального бюджета в отношении федеральных казенных учреждений обеспечивают формирование и представление информации и документов по каждому государственному заданию, за исключением содержащихся в них сведений, составляющих государственную тайну, в Федеральное казначейство для включения в реестр государственных заданий, ведение которого осуществляется Федеральным казначейством в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации. Реестр государственных заданий размещается на официальном сайте в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по размещению информации о государственных и муниципальных учреждениях (www.bus.gov.ru) и едином портале бюджетной системы Российской Федерации.

Государственное задание и отчет о выполнении государственного задания, за исключением содержащихся в них сведений, составляющих государственную тайну, размещаются в установленном порядке на официальном сайте в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по размещению информации о государственных и

муниципальных учреждениях (www.bus.gov.ru), а также могут быть размещены на официальных сайтах в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» главных распорядителей средств федерального бюджета, в ведении которых находятся федеральные казенные учреждения, и органов, осуществляющих функции и полномочия учредителя в отношении федеральных бюджетных или автономных учреждений, и на официальных сайтах в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» федеральных государственных учреждений.

Финансовое обеспечение выполнения государственного задания

Объем финансового обеспечения выполнения государственного задания рассчитывается на основании нормативных затрат на оказание государственных услуг, нормативных затрат, связанных с выполнением работ, с учетом затрат на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного за федеральным государственным учреждением или приобретенного им за счет средств, выделенных федеральному государственному учреждению учредителем на приобретение такого имущества, в том числе земельных участков (за исключением имущества, сданного в аренду или переданного в безвозмездное пользование) (далее – имущество учреждения), затрат на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается имущество учреждения.

Объем финансового обеспечения выполнения государственного задания (R) определяется по формуле:

$$R = \sum_i N_i \times V_i + \sum_w N_w - \sum_i P_i \times V_i + N^{yH} + N^{cH}$$

где N_i – нормативные затраты на оказание i-й государственной услуги, включенной в ведомственный перечень;

V_i – объем i -й государственной услуги, установленной государственным заданием;

N_w – нормативные затраты на выполнение w -й работы, включенной в ведомственный перечень;

P_i – размер платы (тариф и цена) за оказание i -й государственной услуги в соответствии с пунктом 36 настоящего Положения, установленный государственным заданием;

$N^{УН}$ – затраты на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается имущество учреждения;

$N^{СИ}$ – затраты на содержание имущества учреждения, не используемого для оказания государственных услуг (выполнения работ) и для общехозяйственных нужд (далее – не используемое для выполнения государственного задания имущество).

Обратите внимание: бюджетное учреждение не вправе отказаться от выполнения государственного (муниципального) задания. Это четко указано в п. 6 ст. 9.2 Закона № 7-ФЗ.

Однако, если в нормативные акты, на основании которых было сформировано государственное задание бюджетного учреждения, внесены изменения, госзадание бюджетного учреждения может быть откорректировано.

Также, согласно п. 5 Положения № 640, изменение объема субсидии из федерального бюджета федеральному бюджетному учреждению на финансовое обеспечение выполнения государственного задания (субсидии на госзадание) в течение срока выполнения госзадания бюджетного учреждения возможно только при соответствующем изменении государственного задания бюджетного учреждения.

На выполнение государственных (муниципальных) заданий средства выделяются из соответствующего бюджета. Причем если речь идет о казенном учреждении, финансирование происходит в рамках утвержденных смет. Бюджетным и автономным учреждениям выделяются субсидии на госзадание.

Размер субсидии на госзадание определяется путем суммирования следующих показателей:

– нормативные затраты на оказание государственных услуг в рамках государственного задания бюджетного учреждения;

– нормативные затраты на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного за бюджетным учреждением учредителем или приобретенного им за счет средств, выделенных учредителем (за исключением имущества, сданного в аренду).

Методические рекомендации по расчету нормативных затрат утверждены приказом Минфина России, Минэкономразвития России от 29.10.2010 № 137н/527.

Важно что, бюджетные учреждения имеют право оказывать услуги и выполнять работы в пределах установленного государственного (муниципального) задания за плату (конечно, если такой вариант законодательно допустим). Тогда субсидии рассчитываются с учетом планируемых поступлений.

Статьей 221 Бюджетного Кодекса предусмотрено обязательное формирование учреждениями бюджетной сметы.

Бюджетная смета казенного учреждения составляется, утверждается и ведется в порядке, определенном главным распорядителем бюджетных средств, в ведении которого находится казенное учреждение, в соответствии с общими требованиями, установленными Министерством финансов Российской Федерации.

Бюджетная смета казенного учреждения, являющегося органом государственной власти (государственным органом), органом управления государственным внебюджетным фондом, органом местного самоуправления, осуществляющим бюджетные полномочия главного распорядителя бюджетных средств, утверждается руководителем этого органа.

Утвержденные показатели бюджетной сметы казенного учреждения должны соответствовать доведенным до него лимитам бюджетных обязательств на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств по обеспечению выполнения функций казенного учреждения.

Бюджетная смета казенного учреждения составляется с учетом объемов финансового обеспечения для осуществления закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд, предусмотренных при формировании планов закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, утверждаемых в пределах лимитов бюджетных обязательств на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств на закупку товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд.

В бюджетной смете казенного учреждения дополнительно должны утверждаться иные показатели, предусмотренные порядком составления и ведения бюджетной сметы казенного учреждения.

Показатели бюджетной сметы казенного учреждения, руководитель которого наделен правом ее утверждения в соответствии с порядком утверждения бюджетной сметы казенного учреждения, могут быть детализированы по кодам элементов (подгрупп и элементов) видов расходов, а также по кодам статей (подстатей) соответствующих групп (статей) классификации операций сектора государственного управления в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств.

Приказом Минфина РФ от 20.11.2007 № 112н «Об общих требованиях к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенных учреждений», утверждены Общие требования к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенных учреждений.

Порядок составления, утверждения и ведения бюджетных смет федеральных казенных учреждений устанавливается главным распорядителем средств федерального бюджета, в ведении которого находятся федеральные казенные учреждения, в соответствии с Общими требованиями к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенных учреждений, утвержденными настоящим приказом.

Главный распорядитель средств бюджета утверждает порядок составления, утверждения и ведения смет подведомственных учреждений в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, в том числе с учетом настоящих Общих требований.

Главный распорядитель средств бюджета вправе установить в порядке составления, утверждения и ведения смет подведомственных учреждений особенности для отдельных учреждений и (или) групп учреждений с учетом:

- данных по результатам проверки правильности составления и ведения смет;
- результатов выполнения учреждением сметы за отчетный и (или) текущий финансовый год;
- данных о соблюдении учреждением бюджетного законодательства Российской Федерации по результатам проведения контрольных мероприятий в том числе внутреннего финансового контроля организации бюджетного учета и отчетности учреждения.

Порядок составления, утверждения и ведения смет учреждений принимается в форме единого документа.

Общие требования к составлению смет учреждения

Составлением сметы является установление объема и распределения направлений расходования средств бюджета на основании доведенных до учреждения в установленном порядке лимитов бюджетных обязательств по расходам бюджета на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств по обеспечению выполнения функций учреждения на период одного финансового года (далее – лимиты бюджетных обязательств).

Показатели сметы формируются в разрезе кодов классификации расходов бюджетов бюджетной классификации Российской Федерации с детализацией до кодов статей (подстатей) классификации операций сектора государственного управления.

Главный распорядитель, распорядитель средств бюджета, учреждение вправе дополнительно детализировать показатели сметы по кодам аналитических показателей.

Главный распорядитель (распорядитель) средств бюджета вправе формировать свод смет учреждений, содержащий обобщенные показатели смет учреждений, находящихся в его ведении.

Смета составляется учреждением на основании разработанных и установленных (согласованных) главным распорядителем (распорядителем) средств бюджета на соответствующий финансовый год расчетных показателей, характеризующих деятельность учреждения и доведенных объемов лимитов бюджетных обязательств.

К представленной на утверждение смете прилагаются обоснования (расчеты) плановых сметных показателей, использованных при формировании сметы, являющихся неотъемлемой частью сметы.

В целях формирования сметы учреждения на очередной финансовый год на этапе составления проекта бюджета на очередной финансовый год (на очередной финансовый год и плановый период) учреждение составляет проект сметы на очередной финансовый год по рекомендуемому образцу.

Формирование проекта бюджетной сметы на очередной финансовый год осуществляется в соответствии с порядком составления, утверждения и ведения сметы, установленным главным распорядителем средств бюджета.

В случае, если закон (решение) о бюджете утверждается на очередной финансовый год и плановый период, главный распорядитель средств бюджета при установлении порядка составления, утверждения и ведения сметы вправе предусмотреть формирование проектов смет на очередной финансовый год и годы планового периода.

Общие требования к ведению сметы учреждения

Ведением сметы является внесение изменений в смету в пределах доведенных учреждению в установленном порядке объемов соответствующих лимитов бюджетных обязательств.

Внесение изменений в смету, требующее изменения показателей бюджетной росписи главного распорядителя средств бюджета и лимитов бюджетных обязательств, утверждается после внесения в установленном порядке изменений в бюджетную роспись главного распорядителя средств бюджета и лимиты бюджетных обязательств.

Утверждение изменений в смету осуществляется руководителем главного распорядителя средств бюджета, утвердившего смету учреждения (руководителем распорядителя средств бюджета, учреждения – в случае предоставления им права утверждать смету в соответствии с п. 8 Общих требований) на основании предложений руководителя учреждения в порядке, установленном главным распорядителем средств бюджета.

Внесение изменений в смету учреждения (свод смет учреждений) осуществляется в порядке, установленном главным распорядителем средств бюджета в соответствии с п. 2 Общих требований.

Приказом Министерства Финансов РФ от 28.07.2010 № 81н утверждены Требования к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения.

Указанный приказ применяется к бюджетным учреждениям, в отношении которых федеральными органами исполнительной власти, законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами уполномоченных органов местного самоуправления принято решение о предоставлении им субсидии из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с п. 1 ст. 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, и к автономным учреждениям.

Требования устанавливают общие требования к порядку составления и утверждения плана финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения (далее – План).

Государственное (муниципальное) бюджетное и автономное учреждение (далее – учреждение), их обособленные (структурные) подразделения без прав юридического лица, осуществляющие полномочия по ведению бухгалтерского учета (далее – подразделение), составляют в соответствии с настоящими Требованиями План в порядке, определенном органом исполнительной власти (органом местного самоуправления), осуществляющим функции и полномочия учредителя в отношении учреждения (далее – орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя), если иное не установлено федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента Российской Федерации или Правительства Российской Федерации.

Орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя, вправе установить особенности составления и утверждения Плана для отдельных учреждений.

Если федеральное бюджетное или автономное учреждение в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, на основании нормативного правового акта Правительства Российской Федерации осуществляет функции и полномочия учредителя в отношении подведомственных им федеральных бюджетных и автономных учреждений,

то положения, установленные Требованиями для подразделений, распространяются на указанные подведомственные учреждения.

План составляется на финансовый год в случае, если закон (решение) о бюджете утверждается на один финансовый год, либо на финансовый год и плановый период, если закон (решение) о бюджете утверждается на очередной финансовый год и плановый период. Орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя, при установлении порядка вправе предусматривать дополнительную детализацию показателей Плана, в том числе по временному интервалу (поквартально, ежемесячно).

Требования к составлению Плана

План составляется учреждением (подразделением) по кассовому методу в рублях с точностью до двух знаков после запятой по форме, утвержденной органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, с соблюдением положений пункта 8 Требований, содержащей следующие части:

- заголовочную;
- содержательную;
- оформляющую.

В заголовочной части Плана указываются: гриф утверждения документа, содержащий наименование должности, подпись (и ее расшифровку) лица, уполномоченного утверждать План, и дату утверждения; наименование документа; дата составления документа; наименование учреждения; наименование подразделения (в случае составления им Плана); наименование органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя; дополнительные реквизиты, идентифицирующие учреждение (подразделение); финансовый год (финансовый год и плановый период), на который представлены содержащиеся в документе сведения; наименование единиц измерения показателей, включаемых в План и их коды по Общероссийскому классификатору единиц измерения (ОКЕИ) и

(или) Общероссийскому классификатору валют (ОКВ).

Содержательная часть Плана состоит из текстовой (описательной) части и табличной части.

В текстовой (описательной) части Плана указываются:

– цели деятельности учреждения (подразделения) в соответствии с федеральными законами, иными нормативными (муниципальными) правовыми актами и уставом учреждения (положением подразделения);

– виды деятельности учреждения (подразделения), относящиеся к его основным видам деятельности в соответствии с уставом учреждения (положением подразделения);

– перечень услуг (работ), относящихся в соответствии с уставом (положением подразделения) к основным видам деятельности учреждения (подразделения), предоставление которых для физических и юридических лиц осуществляется, в том числе за плату;

– общая балансовая стоимость недвижимого государственного (муниципального) имущества на дату составления Плана (в разрезе стоимости имущества, закрепленного собственником имущества за учреждением на праве оперативного управления; приобретенного учреждением (подразделением) за счет выделенных собственником имущества учреждения средств; приобретенного учреждением (подразделением) за счет доходов, полученных от иной приносящей доход деятельности);

– общая балансовая стоимость движимого государственного (муниципального) имущества на дату составления Плана, в том числе балансовая стоимость особо ценного движимого имущества;

– иная информация по решению органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя.

В табличную часть Плана включаются следующие таблицы:

Таблица 1 «Показатели финансового состояния учреждения

(подразделения)» (далее – Таблица 1), включающая показатели о нефинансовых и финансовых активах, обязательствах, принятых на последнюю отчетную дату, предшествующую дате составления Плана;

Таблица 2 «Показатели по поступлениям и выплатам учреждения (подразделения)» (далее – Таблица 2);

Таблица 2.1 «Показатели выплат по расходам на закупку товаров, работ, услуг учреждения (подразделения)» (далее – Таблица 2.1);

Таблица 3 «Сведения о средствах, поступающих во временное распоряжение учреждения (подразделения)» (далее – Таблица 3);

Таблица 4 «Справочная информация» (далее – Таблица 4).

В табличной части Плана может отражаться иная информация по решению органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя, с соблюдением структуры (в том числе строк и граф) табличной части Плана и дополнением (при необходимости) иными строками и графами.

В целях формирования показателей Плана по поступлениям и выплатам, включенных в табличную часть Плана, учреждение (подразделение) составляет на этапе формирования проекта бюджета на очередной финансовый год (на очередной финансовый год и плановый период) План, исходя из представленной органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, информации о планируемых объемах расходных обязательств:

– субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания (далее - государственное (муниципальное) задание);

– субсидий, предоставляемых в соответствии с абзацем вторым п. 1 ст. 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации;

– субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в

государственную (муниципальную) собственность;

- грантов в форме субсидий, в том числе предоставляемых по результатам конкурсов;

- публичных обязательств перед физическими лицами в денежной форме, полномочия по исполнению которых от имени органа государственной власти (государственного органа), органа местного самоуправления планируется передать в установленном порядке учреждению (подразделению);

- бюджетных инвестиций (в части переданных полномочий государственного (муниципального) заказчика в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации).

Плановые показатели по поступлениям формируются учреждением (подразделением) с указанием, в том числе:

- субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания;

- субсидий, предоставляемых в соответствии с абзацем вторым п. 1 ст. 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации;

- субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность;

- грантов в форме субсидий, в том числе предоставляемых по результатам конкурсов;

- поступлений от оказания учреждением (подразделением) услуг (выполнения работ), относящихся в соответствии с уставом учреждения (положением подразделения) к его основным видам деятельности, предоставление которых для физических и юридических лиц осуществляется на платной основе, а также поступлений от иной приносящей доход деятельности.

Плановые показатели по выплатам формируются учреждением (подразделением) в соответствии с Требованиями в разрезе соответствующих показателей, содержащихся в Таблице 2.

Общая сумма расходов бюджетного учреждения на закупки товаров, работ, услуг, отраженная в Плане, подлежит детализации в плане закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных или муниципальных нужд, формируемом в соответствии с законодательством Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд (далее – план закупок), а также в плане закупок, формируемом в соответствии с Федеральным законом № 223-ФЗ согласно положениям ч. 2 ст.15 Федерального закона № 44-ФЗ.

В Сведениях, составленных для осуществления расходов за счет целевых субсидий учреждения, отражаются, в том числе операции по перечислению средств подразделениям.

На уровне субъектов Российской Федерации порядок формирования плановых документов, бюджетных учреждений как правило повторяет по аналогии соответствующие нормы, регламентирующие формирование плановых документов, федеральных бюджетных учреждений. В качестве примера можно привести приказ Департамента имущественных отношений Краснодарского края от 03.12.2010 № 1370 «Об утверждении Порядка составления, утверждения и ведения бюджетной сметы департамента имущественных отношений Краснодарского края и бюджетных смет казенных учреждений, подведомственных департаменту имущественных отношений Краснодарского края».

2.2 Бюджетирование как основной механизм ресурсного обеспечения управления государственными и муниципальными предприятиями

Планирование является одной из важнейших функций управления государственным предприятием, от которой зависит эффективность его финансово-хозяйственной деятельности, а иногда и выживание. В связи с этим, в последнее время большую прикладную значимость приобретают технологии и инструменты внутрифирменного, корпоративного планирования, в том числе и бюджетирование.

Основой отчетности, контроля, анализа результатов деятельности государственных и муниципальных предприятий являются корпоративные бюджеты.

Как показал анализ научной литературы, в настоящее время сформировалось две точки зрения на понимание категории бюджетирование. Так ряд авторов рассматривают бюджетирование в широком (как методология) и узком (как процесс) смысле этого термина.

Внутрифирменное бюджетирование как методология включает принципы, методы обоснования бюджетов в системе управления предприятием по структурным подразделениям, видам деятельности с последовательной их ориентацией на получение высоких конечных результатов. В рамках данного подхода корпоративное бюджетирование рассматривается не как инструмент реализации планирования и его специальная функция, а как самостоятельная функция управления и прикладное направление научного обоснования управленческих решений с специальными приемами и способами (калькулирование, управленческий учет, формирование бюджетов, казначейский контроль и т.п.).

В обоснование понимания бюджетирования как методологии можно провести аналогии с Бюджетным Кодексом РФ. Так бюджетный процесс (бюджетное планирование) в Бюджетном Кодексе РФ рассматривается как регламентируемая специальными нормами бюджетного законодательства Российской Федерации деятельность органов государственной власти, органов местного самоуправления и иных участников бюджетного процесса

по составлению и рассмотрению проектов бюджетов, утверждению и исполнению бюджетов, контролю за их исполнением, осуществлению бюджетного учета, составлению, внешней проверке, рассмотрению и утверждению бюджетной отчетности.

Как управленческая технология бюджетирование обеспечивает повышение финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений на основе планирования, учета в системе бюджетов комплекса оптимальных показателей будущего развития предприятия, его структур и видов бизнеса. Бюджетирование как процесс (или технология) включает этапы и процедуры разработки, исполнения, контроля и анализа системы бюджетов, позволяя сопоставить затраты и полученные результаты в финансовых терминах на предстоящий период в целом, по видам деятельности и структурным подразделениям.

Таким образом, если порядок бюджетирования в государственных и муниципальных учреждениях регламентируется нормами бюджетного законодательства, то регламентация корпоративного бюджетирования в государственных и муниципальных предприятиях, основывается на подзаконных, распорядительных актах, изданных учредителями или органами управления такими предприятиями.

Цель бюджетирования – это повышение эффективности (рентабельности) работы предприятия за счет детального и адресного планирования и контроля доходов и расходов, получаемых от тех или иных видов деятельности на всех уровнях управления (при условии формирования и поддержания финансовой устойчивости предприятия на всех этапах его развития).

Бюджетирование как подсистема финансового планирования – это процесс разработки финансовых планов и смет по структурным подразделениям предприятий и по основным видам деятельности. В качестве объекта бюджетирования может выделяться тот или иной вид бизнеса, когда

на одном государственном и муниципальном предприятии существуют несколько видов деятельности, или обособленная территориально, технологически или по сегменту рынка структурная единица предприятия, а также структуры предприятия, обеспечивающие эффективное его функционирование, кооперацию и синхронизацию технологических и управленческих процессов.

Бюджетирование позволяет управлять результативностью (эффективностью) государственного и муниципального предприятия по его составляющим за счет выбора оптимального управленческого поведения по всем бизнес-операциям, видам деятельности (планирование, оценка и контроль бюджетов по видам бизнеса), структурам.

Внутрифирменное бюджетирование базируется на управленческом учете и носит в основном конфиденциальный характер. Поэтому помимо бухгалтерской отчетности и открытых финансовых планов разрабатываются формы бюджетов и бюджетный регламент государственного предприятия, конкретизирующие финансовые показатели и факторы, их определяющие, с учетом оптимизации принимаемых управленческих решений на все уровнях.

Внутрифирменное бюджетирование на государственном или муниципальном предприятии как процесс включает:

- 1.Технологию бюджетирования, в которую входят: порядок расчета бюджетов по различным направлениям деятельности, а также инструментарий бюджетирования, включая виды и форматы бюджетов, принципы бюджетирования; систему целевых показателей и нормативов; порядок консолидации бюджетов различных структурных единиц и функционального назначения;

2. Организацию бюджетирования, предполагающую формирование центров финансовой ответственности и центров затрат; создание регламента разработки бюджетов; организацию их исполнения и механизма контроля; определение временного интервала бюджетов; распределение функций и

ответственности между уровнями управления по разработке и исполнению бюджетов; график документооборота; систему внутренних нормативных и распорядительных документов;

3. Информационно-методическое обеспечение бюджетирования, предусматривающее постановку сплошного управленческого учета, в рамках которого в любое время можно получить оперативную информацию исполнения ранее принятых бюджетов в разрезе видов бизнеса и по структурным подразделениям; выработку требований к исходной информации и методам ее сбора и обработки.

Этот комплексный процесс при всей сложности его реализации и затратности дает значительный эффект за счет более упорядоченных и оптимальных управленческих решений. В общем виде составляющие системы внутрифирменного бюджетирования на государственном или муниципальном предприятии представлены на рисунке 2.





Рисунок 2 – Составляющие системы бюджетирования государственного (муниципального) унитарного предприятия

В рамках организации процесса бюджетирования и для обеспечения объективных условий управления финансами государственного предприятия необходимо установить и внедрить бюджетный регламент, предусматривающий порядок разработки, передачи, согласования, консолидации бюджетов структурных подразделений в единый документ организации; методику и порядок проведения анализа и корректировки показателей, оценку исполнения бюджета.

Важным элементом системы бюджетирования на который стоит обратить внимание являются требования к управленческому учету хозяйственных операций, определяющие порядок ведения, сроки и форматы управленческой отчетности государственного и муниципального предприятия.

Методические подходы к формированию системы бюджетов и инструментария корпоративного бюджетного планирования государственного (муниципального) унитарного предприятия

Бюджетирование по структурам и видам хозяйственной деятельности государственного (муниципального) унитарного предприятия предполагает обоснование технологии разработки и исполнения бюджетов предприятия.

Бюджет государственного (муниципального) предприятия – это плановый документ, в котором определяются источники и направления использования средств по статьям, принятым в целом по предприятию в соответствии с учетной политикой и нормативно-ограничительными

условиями (обеспечение ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости).

Бюджет, как правило, представлен в виде запланированных финансовых смет, прогнозируемых объемов финансовых ресурсов, источников и условий их получения и использования.

Классической точкой зрения считается, что система бюджетов на предприятии включает: мастер-бюджет (сводный бюджет) – совокупность связанных между собой трех основных бюджетов (бюджета движения денежных средств, бюджета доходов и расходов (плана прибылей и убытков), балансового отчета) с учетом данных всех остальных бюджетов. Его форма и порядок расчета принимаются, как и в сводном финансовом плане, но могут быть изменены в зависимости от специфики деятельности предприятия и особенностей постановки управленческого учета.

Система внутрифирменных бюджетов государственного (муниципального) унитарного предприятия (мастер-бюджета) включает:

1 Основные бюджеты:

1.1 Бюджет доходов и расходов по структурным единицам и видам бизнеса, который показывает эффективность деятельности структурных подразделений и видов бизнеса (форма бюджета в основном принимается как баланс доходов и расходов). При его разработке по структурам и видам бизнеса обосновываются вначале прямые затраты, которые в полном объеме относятся на соответствующий вид бизнеса, а затем распределяются косвенные (накладные) затраты по видам бизнеса в соответствии с заданным алгоритмом расчетов (по удельному весу прямых затрат, занимаемой площади, числу работников или другим критериям, принятым на данном предприятии). Этот бюджет разрабатывается по тем структурам, которые выделены как центры финансовой ответственности.

1.2 Бюджет движения денежных средств, который позволяет:

- выделить дебиторскую задолженность, в том числе просроченную, связанную с тем или иным видом деятельности;
- детализировать наиболее важные статьи оплаты счетов, в том числе возврат займов и погашение текущей кредиторской задолженности;
- уточнить и конкретизировать источники поступления денежных средств, в том числе по видам бизнеса.

Этот бюджет разрабатывается по видам бизнеса и формирует условия платежеспособности предприятия, а также повышения оборачиваемости оборотных средств, снижения затрат на обслуживание кредиторской задолженности.

1.3 Расчетный баланс может составляться в целом по государственному предприятию, для отдельных видов бизнеса и по структурным подразделениям, организующим тот или иной вид бизнеса (в основном это характерно для структур, территориально выделенных и находящихся в отдаленности от головного предприятия).

При составлении расчетного баланса необходимо опираться на бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств, бюджет инвестиций (капитальных затрат).

Большинство авторов сходятся во мнении, что основные бюджеты государственного (муниципального) предприятия формируются на основе его операционных бюджетов.

Операционные бюджеты определяют планируемые операции на предстоящий период и включают доходы и расходы по конкретным центрам финансовой ответственности (структурным подразделениям или видам деятельности), связанные с производством, реализацией продукции и услуг.

Традиционно в менеджменте выделяют следующие операционные бюджеты: бюджет продаж, бюджет запасов, бюджет прямых затрат на материалы и заработную плату, бюджет накладных расходов и другие, позволяющие рассчитать отдельные статьи доходов и текущих расходов.

Операционный бюджет (английское название – *operatingbudget*) – план деятельности конкретного центра финансового учета, в котором содержится детальная информация о планируемых натуральных показателях центра финансового учета и связанных с ними расходов (либо доходов). Роль создания операционного бюджета настолько важна, что для решения данной задачи каждое внутреннее структурное подразделение предприятия ответственное за реализацию конкретных функций наделяется бюджетными полномочиями (становится центром финансовой ответственности) и ответственностью за их реализацию.

Как верно отмечает В.И. Долгий, именно операционные бюджеты обеспечивают увязку и перевод натуральных (объемных) показателей производственной деятельности предприятия в стоимостные параметры прибыли и затрат государственного (муниципального) предприятия.

На практике операционный бюджет государственного (муниципального) унитарного предприятия формируется из нескольких составляющих (рисунок 3).

1 Бюджета продаж – документ, содержащий плановые сведения о количестве продаваемых товаров и услуг, их цене и стоимости на всем горизонте планирования.

2 Бюджет коммерческих затрат. Здесь учитываются все потенциальные расходы, которые связаны с реализацией продуктов (товаров) и услуг в определенный временной промежуток (в будущем). Задача разработки такого бюджета, как правило, лежит на отделе продаж.

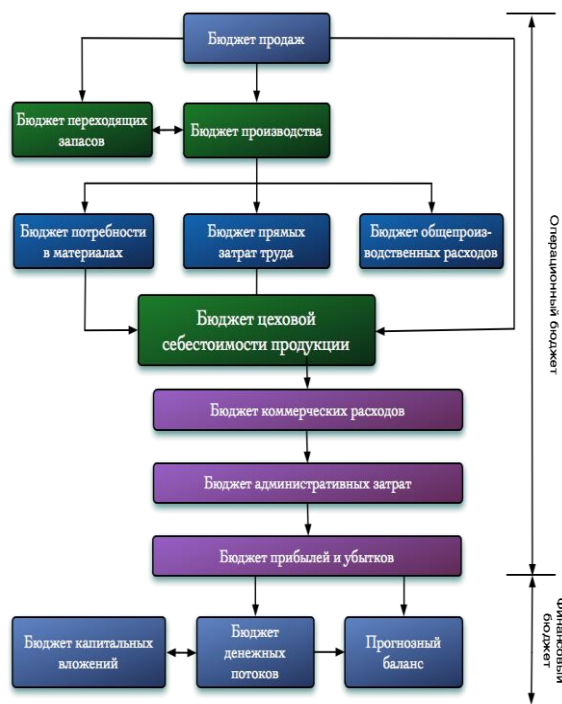


Рисунок 3 – Структура операционных

бюджетов государственного (муниципального) унитарного предприятия

3. *Производственный бюджет – документ содержащий календарный план производства товаров и услуг. На большинстве предприятий, функционирующих с советских времен под производственным бюджетом, как правило, понимают производственную программу. Как только определены объемы реализации товара в численном виде, вычисляются объемы услуг или товары, которые должны быть произведены для реализации текущих задач. На базе информации о требуемом уровне запасов на конец определенного срока и об объеме единиц продаж осуществляется разработка производственного плана.*

4. *Бюджет применения и закупки материалов. В этом бюджете содержатся плановые сведения о периодах закупок и объемам сырьевой продукции (полуфабрикатов), необходимых для покрытия нужд производства, нормативном размере складских остатков. Применение материала обуславливается производственным бюджетом, а также вероятными корректировками уровня материальных запасов.*

5. *Бюджет трудовых расходов.* При создании этого документа расчетный отдел вычисляет рабочее время (в часах), которое необходимо для реализации заданного производственного объема. Расчет производится посредством перемножения единиц услуг (товара) на действующие нормы затрат. Здесь же определяются трудовые затраты в форме наличности путем умножения ставок оплат на необходимые расходы труда.

6. *Бюджет общепроизводственных затрат.* Такой документ имеет форму детального плана, в котором оговариваются будущие затраты на производство, не учитывающие прямые издержки на трудовые ресурсы и материалы. К целям данного бюджета стоит отнести – интегрирование бюджетов, отображающих общепроизводственные издержки, а также аккумуляцию данной информации с последующим расчетом нормативов на определенный период времени.

7. *Бюджет административных и общих затрат (расходов).* Здесь представлен детальный анализ операционных издержек без учета затрат на производство и продажу товара. Его задача - обеспечить полноценную работу компании в будущий период. Составление бюджета важно для покрытия дефицита информации, необходимой для формирования бюджета денежных средств и контроля затрат.

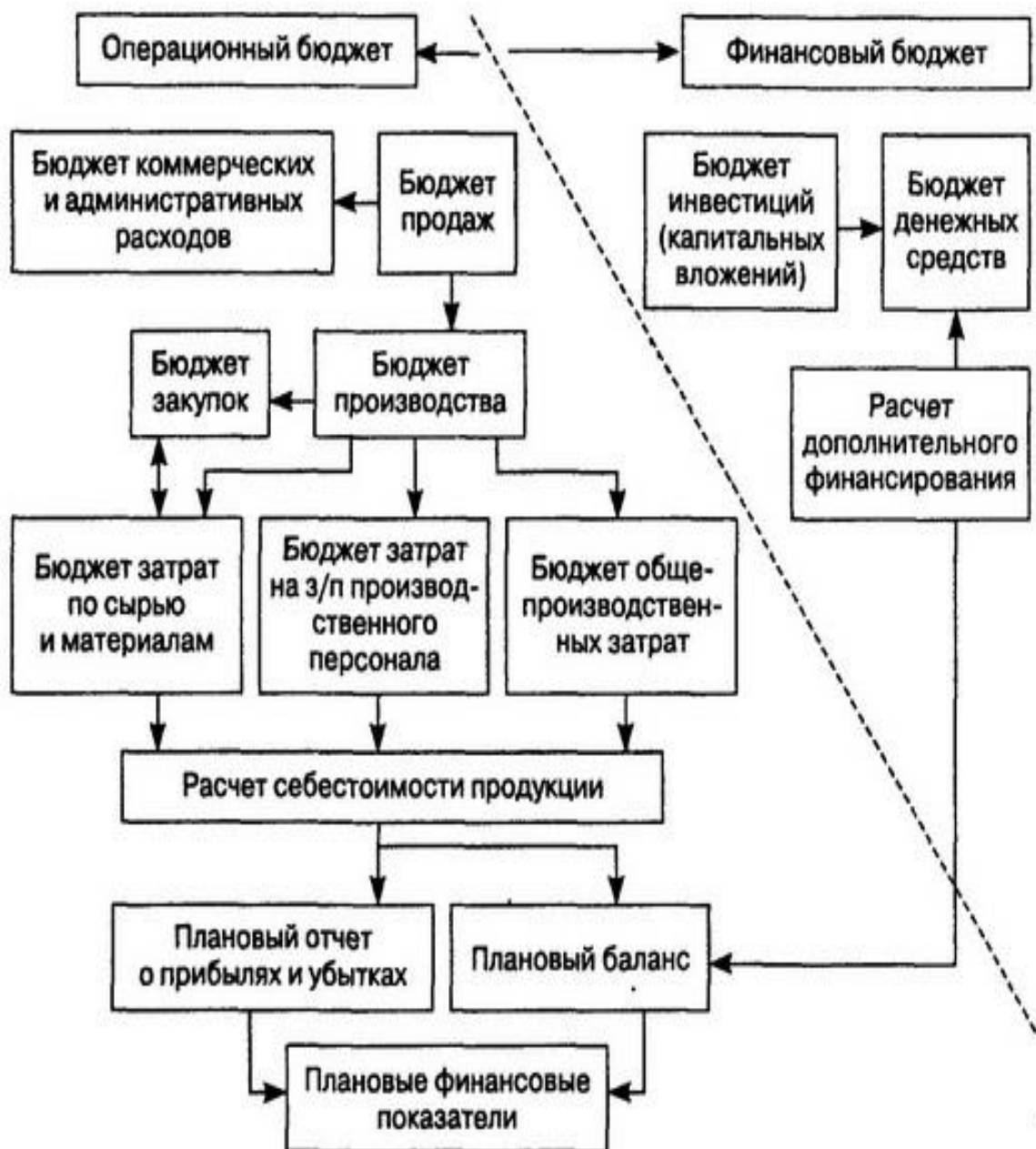


Рисунок 4–Взаимосвязь бюджетов государственного (муниципального) унитарного предприятия

8. Прогнозный отчет (в отношении доходов и затрат). На базе указанных выше документов должен составляться план-прогноз себестоимости проданного товара. Для этих целей применяется информация из бюджетов применения расходов труда, материалов, общепроизводственных затрат и так далее. Использование информации об

ожидаемой прибыли, данных о коммерческих расходах, а также о себестоимости товара позволяет сформировать отчет о доходах и расходах компании.

В научной литературе выделяют следующие этапы формирования операционных бюджетов предприятия:

1. Первый этап – разработка прогноза продаж государственного (муниципального) унитарного предприятия. Это реально в той ситуации, когда компания исходит из рыночных особенностей планирования. Такой подход нелогичен лишь для тех структур, которые имеют лимитированные (небольшие) объемы выпуска продукции и слабые производственные мощности. Для таких компаний количество продаж в будущем определяется, как правило, на базе пропускной способности имеющейся техники, а также мощностей самого производства. Но даже в такой ситуации составление плана продаж позволяет грамотно продумать и реализовать инвестиционные планы.

Ранее мы установили, что источником поступления финансовых средств в государственные (муниципальное) унитарные предприятия могут быть субсидии на выполнение государственного задания (иные безвозмездные поступления из бюджета), а также продажи товаров, работ или услуг сторонним потребителям на рынке.

Таким образом, для целей управления и отслеживания контрольных показателей бюджет продаж государственного (муниципального) унитарного предприятия должен детализироваться до необходимого уровня, то есть обособленно учитывать «свободные» продажи на рынок и продажи (поставки) товаров, работ или услуг по государственному заказу.

Бюджет продаж должен формироваться в соответствии с основными видами деятельности, предусмотренными учредительными документами государственного предприятия, с учетом предложений такого

государственного предприятия, касающихся прогнозов сбыта соответствующих услугах и работах, оцениваемых на основании прогнозируемой динамики количества потребителей услуг и работ, уровня удовлетворенности существующими объемом и качеством товаров, услуг и результатов работ и возможностей государственного предприятия по оказанию услуг и выполнению работ, а также показателей выполнения государственным предприятием государственного задания в отчетном финансовом году.

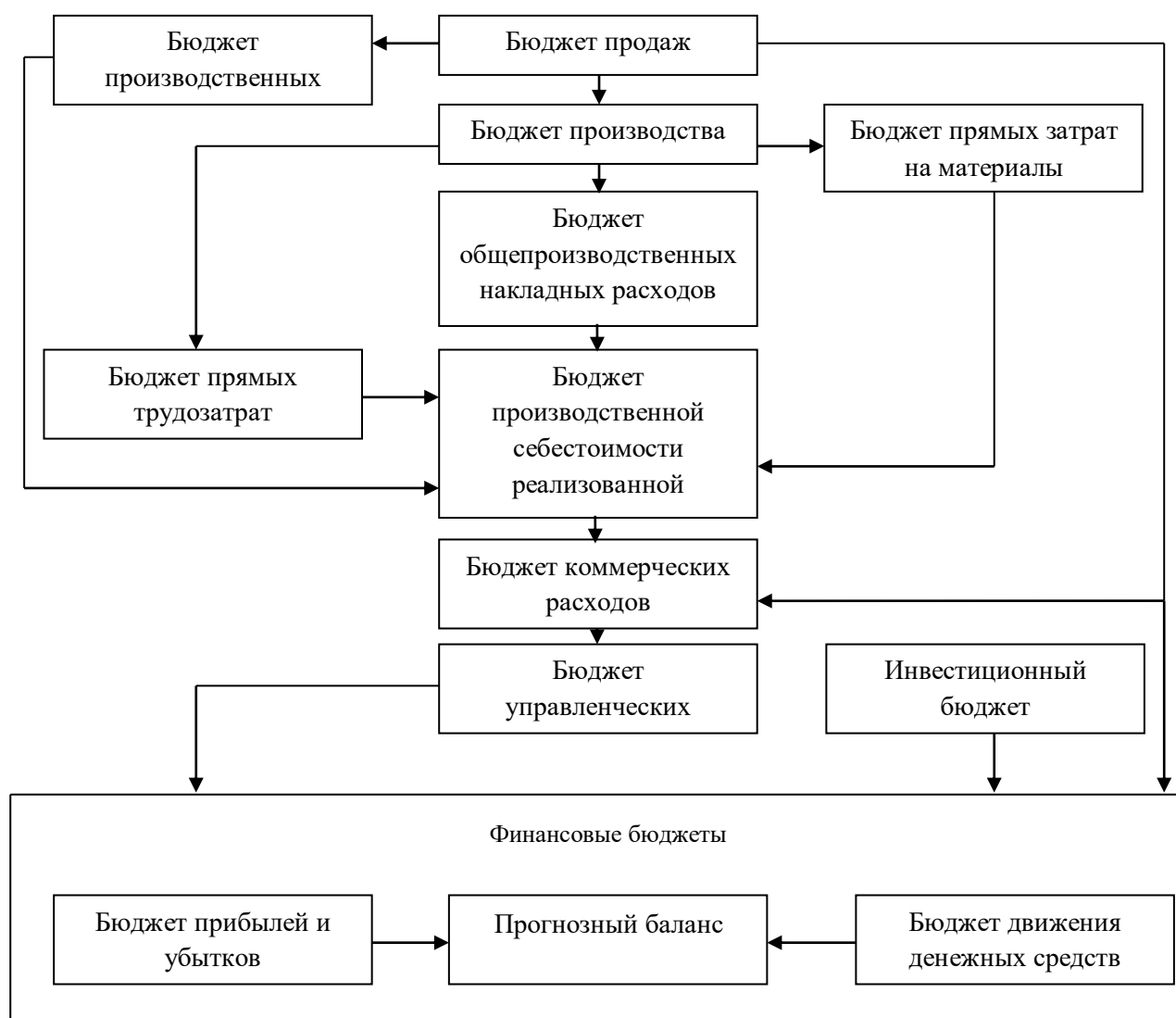


Рисунок 5 – Последовательность формирования бюджетов государственного (муниципального) унитарного предприятия
 Основой формирования бюджета продаж должен являться государственный заказ (Государственное задание) содержащий показатели,

характеризующие качество и (или) объем (содержание) товара, государственной услуги (работы), определение категорий физических и (или) юридических лиц, являющихся потребителями соответствующих услуг, предельные цены (тарифы) на оплату соответствующих услуг физическими или юридическими лицами в случаях, если законодательством Российской Федерации предусмотрено их оказание на платной основе, либо порядок установления указанных цен (тарифов) в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, порядок контроля за исполнением государственного задания и требования к отчетности о выполнении государственного задания.

2. Второй этап проходит фактически одновременно (параллельно) с первым – *формирование двух бюджетов (запасов и производства)*. Без наличия полной информации о запасах невозможно знать, что, как и в каких объемах нужно производить. Возможно, предприятию стоит заняться не производством, а распродажей имеющихся запасов. Или же, наоборот, требуется восполнение резервов.

3. Третий этап – *создание бюджетов (планов) коммерческих и административных затрат*. Здесь стоит отметить, что коммерческие издержки, как правило, имеют переменный (полупеременный) характер. Следовательно, их учет стоит проводить в привязке к плану реализации товара. Что касается административных затрат, то в данный бюджет включаются лишь издержки, запланированные на управленческий аппарат.

4. Четвертый этап – *формирование бюджета снабжения*. Данные для его составления изымаются из прогнозов продаж и фактического объема запасов.

5. Пятый этап – *создание бюджета производства*. Этот процесс плавно перетекает в формирование бюджета затрат основных материалов. По данному бюджету можно увидеть, какой объем сырьевой продукции, комплектующих и материалов будет затрачен для реализации необходимого

объема производства. Так что при первой же возможности составления бюджета в натуральном и денежном выражении, этим стоит воспользоваться. Также на этом этапе требуется запланировать объемы заработной платы.

6. Шестой этап– *планирование косвенных затрат на производство*, то есть издержек, которые придется нести компании на поддержание процесса в работоспособном состоянии. Такой вид затрат может отображать различный уровень связи с прибылью и быть постоянным или же полупеременным. Именно с помощью косвенных расходов можно в дальнейшем точно высчитать себестоимость услуг (товаров).

7. Седьмой этап– *формирование бюджета в отношении расходов и доходов предприятия касательно основных видов работ (деятельности)*. Его составление – не проблема, ведь информацию можно черпать уже из сформированных ранее отчетов. При расширении данного плана образуется та часть отчета об убытках и прибыли, в которой отражена деятельность организации без учета инвестиционной и финансовой составляющей. Если у организации нет «прочего вида деятельности» в существенных объемах и нет планов получения прибыли от нее, то план – отчет о прибылях и убытках готов к применению. После этого стоит вернуться к прогнозированию прибыли и превратить его в прогноз выручки, где речь идет о поступлении уже реальных («живых» средств).

8. Восьмой этап– *заключительный*. На данном этапе ведется работа по прогнозированию баланса предприятия. Для этого проводится планирование возможного развития событий и заполняется балансовая форма на будущий период времени. По полученной информации (на основании баланса) можно высчитать будущие параметры устойчивости организации в отношении финансов, а также провести сравнение с текущими показателями. Такой анализ позволяет скорректировать текущее положение структуры и улучшить ее позиции в будущем.

Бюджетное планирование на предприятии предполагает наличие специальных организационных структур (внутренних структурных подразделений), в обязанности которых вменяется данная функция.

Ряд авторов считает, что процесс бюджетирования в государственном (муниципальном) предприятии – это создание организационных структур, отвечающих за организацию процесса бюджетирования; нормативных документов и комитета по бюджету. Ведение на постоянной основе процесса сквозного планирования (бюджетирования) невозможно без наличия адекватной организационной структуры предприятия. Составление операционного, инвестиционного, финансового и сводного бюджетов требует наличия подразделений с соответствующими функциями и полномочиями.

Как показывает практика, на небольших предприятиях проект сводного бюджета обычно составляется бухгалтерией и утверждается генеральным директором, на средних и крупных государственных предприятиях сводный бюджет, как правило, утверждается правлением и учредителем, а разрабатывается финансовой службой.

В организационной структуре процесса бюджетирования выделяют субъекты планирования и объекты планирования:

–**субъекты планирования**– подразделения, участвующие в разработке сводного бюджета: аппарат управления организацией. Он рассматривает, корректирует и представляет на утверждение бюджетные показатели объектов планирования. К ним относятся планово-экономические, финансово-экономические, планово-аналитические службы, отдел труда и заработной платы, управление маркетинга и сбыта и др.;

–**объекты планирования** – подразделения, которым составляется сводный бюджет и которые ответственны за выполнение сводного бюджета: производственные цехи, служба сбыта, отдел снабжения, складские службы и др.

В «чистом виде» субъектов планирования не бывает, так как любое подразделение государственного (муниципального) предприятия ответственно за выполнение того или иного бюджетного задания. Например, планово-экономическая служба, составляющая бюджетные сметы затрат функциональных служб, имеет свою бюджетную смету затрат, за выполнение которой оно ответственно и т.д.

Обычно различают две схемы организации работ по составлению бюджетов государственного (муниципального) предприятия:

1) *по методу break-down (сверху – вниз)*: работа по составлению бюджета начинается **«сверху»**, т.е. руководство предприятия определяет цели и задачи, в частности, плановые показатели по прибыли. Затем эти показатели во все более детализированной форме, по мере продвижения на более низкие уровни структуры предприятия, включаются в планы подразделений

2) *по методу build-up (снизу – вверх)* поступают наоборот. Например, расчет показателей реализации начинают отдельные сбытовые подразделения, а затем уже руководитель отдела реализации предприятия сводит эти показатели в единый бюджет, который впоследствии может войти составной частью в общий бюджет предприятия.

В процессе бюджетирования должны участвовать практически все подразделения компании, но, тем не менее, координатором всего процесса является именно финансовая дирекция, в состав которой входят все финансово-экономические подразделения государственного (муниципального) унитарного предприятия. На финансовую дирекцию как на координатора и основного контролера процесса бюджетирования ложится большая нагрузка, поэтому от того, насколько эффективно сможет работать финансовая дирекция, во многом будет зависеть и успешность системы бюджетирования.

Таким образом, финансовая дирекция должна уметь обеспечить работоспособность системы бюджетирования, то есть поддерживать в государственном (муниципальном) предприятии выполнение функций бюджетирования. Естественно, что для этого необходимо выстроить эффективный механизм бюджетного управления. Достигается эффективность за счет обязательной регламентации всего процесса бюджетирования.

Как правило, под термином «финансовая дирекция» подразумевается совокупность всех финансовых, экономических и учетных подразделений государственного или муниципального предприятия. Естественно, в каждой компании – своя организационная структура, и подразделения могут называться по-разному. В научной литературе термины «финансовая дирекция», «плановая служба» или «финансовая служба» используются как синонимы.

Практика показывает, что полноценные финансовые службы создаются на средних и крупных государственных (муниципальных) предприятиях и возглавляются финансовыми директорами. Несмотря на то, что должность финансового директора в некоторых отечественных компаниях появилась более 15 лет назад, тем не менее далеко не во всех компаниях четко себе представляют, кто же такой финансовый директор и в чем должны заключаться его основные функции.

Для внедрения эффективной системы бюджетирования финансовая дирекция должна быть достаточно сильной, причем как в методическом, так и менеджерском аспекте.

Как показывает рисунок 5 финансовый директор фактически является организатором всего бюджетного цикла государственного предприятия, концентрируя в одном лице бюджетные полномочия и ответственность за их применение.

Важнейшим коллегиальным органом, ответственным за организацию бюджетирования на государственном (муниципальном) предприятии

является бюджетный комитет. Иногда указанная функция возлагается на Совет Директоров, созданный учредителем государственного (муниципального) предприятия.

Стоит отметить, что не во всех государственных (муниципальных) предприятиях, даже тех что используют элементы бюджетного управления, есть бюджетный комитет.

По мере роста и развития компании генеральный директор не может, да и не должен, владеть полной информацией обо всех нюансах деятельности компании в различных функциональных областях или бизнес-единицах. Для этого, собственно, в компании и появляются должности заместителей генерального директора – директоров по функциональным направлениям и, возможно, директоров бизнес-направлений (если компания имеет дивизиональную организационную структуру).

С развитием бизнеса усложняется система управления и, в частности, бюджетирования. Для эффективного и быстрого принятия согласованных решений необходимо непосредственное участие в таких процессах топ-менеджеров (функциональных директоров и руководителей бизнес-единиц). С этой целью в компаниях и создаются бюджетные комитеты.

При формировании бюджетного комитета нужно помнить, что в большинстве компаний придется потратить значительные усилия для того, чтобы сделать из него действительно полезный орган управления бюджетным процессом.

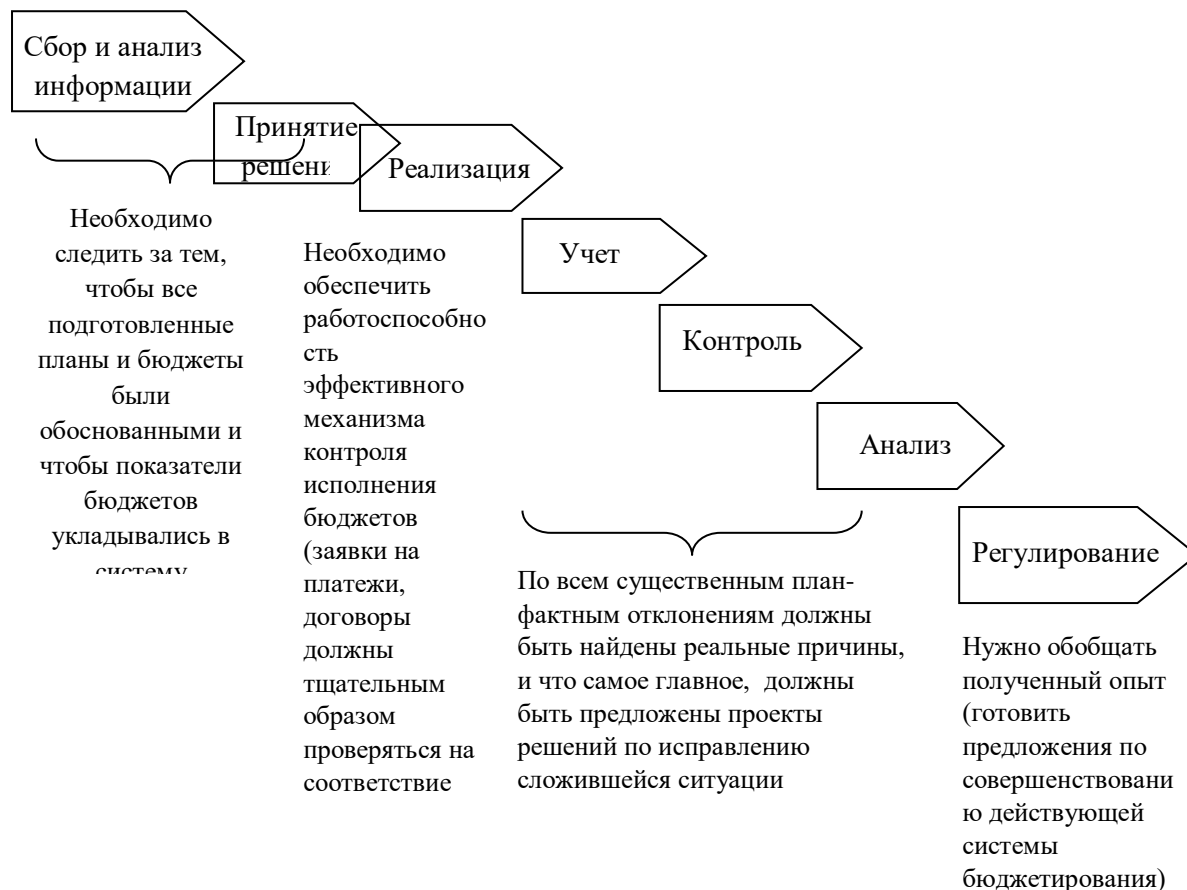


Рисунок 6– Влияние финансового директора на финансово-экономическое состояние государственного (муниципального) предприятия на различных фазах бюджетного цикла

Таким образом, при построении работы бюджетного комитета нужно добиваться того, чтобы не было таких крайностей, когда финансовый директор либо отстраняется от обсуждения актуальных вопросов, либо, наоборот, является единственным участником данного процесса. Кстати, в Положении о бюджетном комитете может быть зафиксирован регламент выступления топ-менеджеров, каждый из которых должен давать все

необходимые пояснения, касающиеся тех бюджетов, которые за ними закреплены (рисунок 7).

Для того чтобы бюджетирование давало ожидаемый эффект, в этом процессе должны участвовать практически все подразделения государственного (муниципального) предприятия. Для слаженной работы всех подразделений государственного (муниципального) предприятия в процессе бюджетирования необходима четкая регламентация этого процесса и контроль за исполнением регламентов.

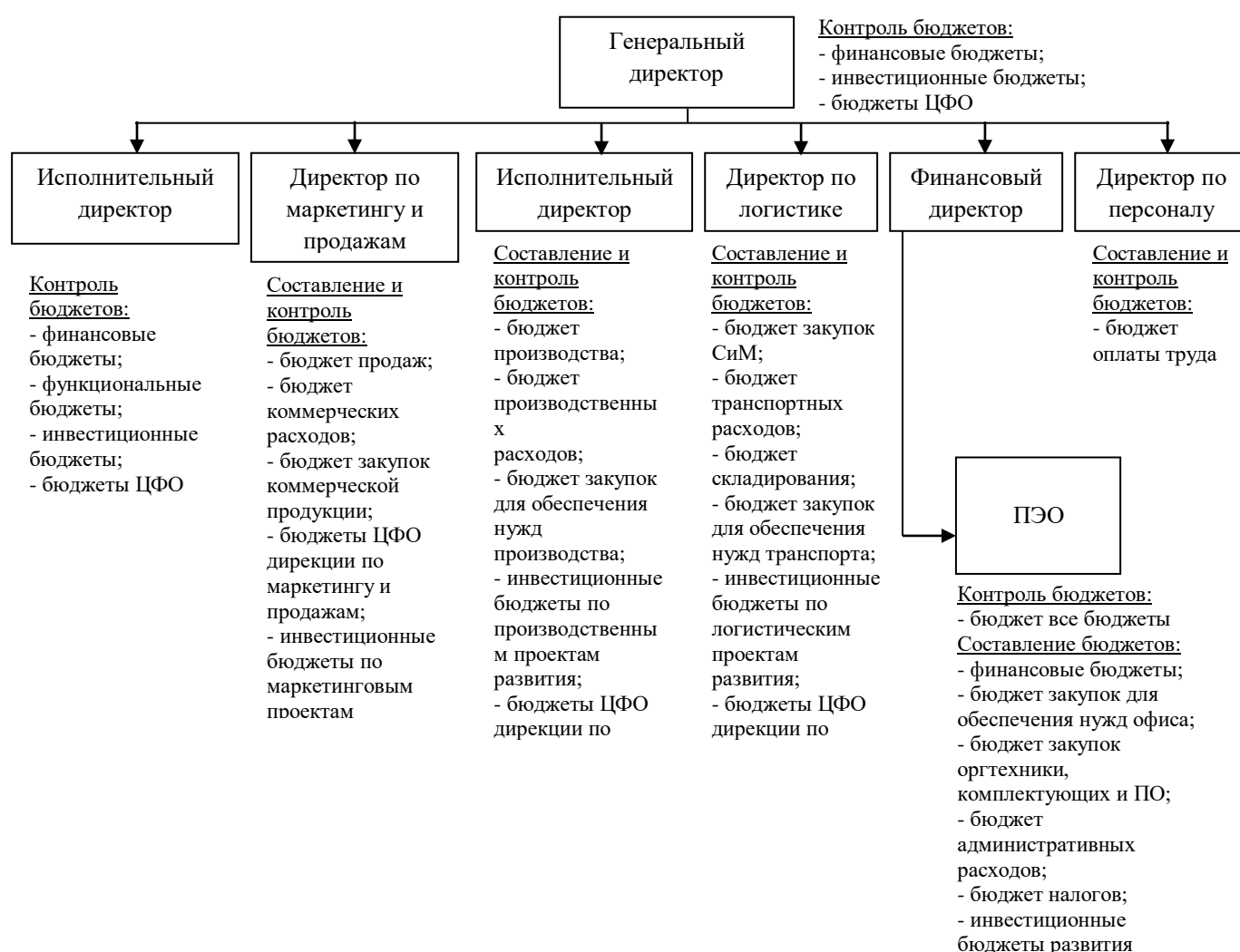


Рисунок 7– Пример распределения бюджетов между членами бюджетного комитета государственного (муниципального) предприятия

Таким образом, важным условием эффективной работы системы бюджетирования является не только наличие регламента бюджетирования, но и четкое выполнение данного регламента.

Фактически «бюджетный регламент государственного (муниципального) предприятия это обязательный для применения всеми подразделениями (центрами финансового учета) предприятия корпоративный документ, регулирующий порядок формирования, утверждения и контроля бюджета предприятия».

Важным вопросом является исследование - с целью разработки рекомендаций современного инструментария бюджетного планирования государственного (муниципального) унитарного предприятия.

Следует отметить, что в научной литературе выделяется ряд специфических инструментов (методов, способов и приемов) реализации бюджетирования:

1) структурирование центров финансовой ответственности с целью построения финансовой структуры предприятия;

2) ведение управленческого учета по правилам, установленным самой организацией с целью предоставления информации руководству для планирования, контроля и принятия решений в процессе управления;

3) структурирование центров финансовой ответственности с целью построения финансовой структуры предприятия;

4) ведение управленческого учета по правилам, установленным самой организацией с целью предоставления информации руководству для планирования, контроля и принятия решений в процессе управления;

5) метод последовательной итерации бюджетов компании;

6) калькулирование;

7) казначейский контроль и казначейское исполнение бюджетов;

8) организационная регламентация;

9) методы консолидации бюджетов и управленческой отчетности, метод декомпозиции бюджетов;

10) план-факт анализ исполнения бюджетов;

11) корреляционно-регрессионный анализ;

12) факторный анализ, в том числе с использованием простейших методик (метод цепных подстановок и метод абсолютных разниц).

Ранее нами обращалось внимание на то, что внутрифирменное бюджетирование как методология включает принципы, методы обоснования бюджетов в системе управления государственного (муниципального) предприятия по структурным подразделениям, видам деятельности с последовательной их ориентацией на получение высоких конечных результатов.

В обоснование понимания бюджетирования как методологии можно провести аналогии с Бюджетным Кодексом РФ. Так, бюджетный процесс (бюджетное планирование) в Бюджетном Кодексе РФ рассматривается как регламентируемая специальными нормами бюджетного законодательства Российской Федерации деятельность органов государственной власти, органов местного самоуправления и иных участников бюджетного процесса по составлению и рассмотрению проектов бюджетов, утверждению и исполнению бюджетов, контролю за их исполнением, осуществлению бюджетного учета, составлению, внешней проверке, рассмотрению и утверждению бюджетной отчетности.

Как управленческая технология бюджетирование обеспечивает повышение финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений на основе планирования, учета в системе бюджетов комплекса оптимальных показателей будущего развития предприятия, его структур и видов бизнеса. Бюджетирование как процесс (или технология) включает этапы и процедуры разработки, исполнения, контроля и анализа системы бюджетов, позволяя сопоставить затраты и полученные результаты в

финансовых терминах на предстоящий период в целом, по видам деятельности и структурным подразделениям.

Таким образом, особенностью методологии бюджетирования в государственных и муниципальных предприятиях является то, что она регламентируется специальными нормами бюджетного законодательства Российской Федерации и внутрикорпоративными распорядительными документами и представляет деятельность органов государственной власти, органов местного самоуправления и иных участников бюджетного процесса по составлению и рассмотрению проектов корпоративных бюджетов, утверждению и исполнению бюджетов, контролю за их исполнением, осуществлению бюджетного учета, составлению, внешней проверке, рассмотрению и утверждению бюджетной отчетности унитарных предприятий.

Элементом системы бюджетирования на государственных (муниципальных) унитарных предприятиях являются порядок и способы определения и планирования затрат.

В качестве методической основы для определения затрат государственных (муниципальных) предприятий можно по аналогии использовать методы их определения, рекомендованные совместным Приказом Минфина РФ № 137н, Минэкономразвития РФ № 527 от 29.10.2010 «О методических рекомендациях по расчету нормативных затрат на оказание федеральными государственными учреждениями государственных услуг и нормативных затрат на содержание имущества федеральных государственных учреждений».

Так, для определения нормативных затрат могут использоваться следующие методы:

- нормативный;
- структурный;
- экспертный.

В случае наличия утвержденных нормативов затрат, выраженных в натуральных показателях, в том числе нормативов питания, оснащения мягким инвентарем, медикаментами, норм потребления расходных материалов, нормативов затрат рабочего времени, объемов снижения потребления энергетических ресурсов в соответствии с требованиями энергетической эффективности или иных натуральных параметров оказания государственной услуги, указанные нормативы затрат, выраженные в натуральных показателях, используются при определении нормативных затрат.

В случае отсутствия утвержденных натуральных нормативов затрат органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, в целях определения нормативных затрат могут быть самостоятельно установлены нормативы затрат, выраженные в натуральных показателях.

При применении структурного метода нормативные затраты в отношении соответствующей группы затрат определяются пропорционально выбранному основанию (например, затратам на оплату труда и начислениям на выплаты по оплате труда персонала, участвующего непосредственно в оказании государственной услуги; численности персонала, непосредственно участвующего в оказании государственной услуги; площади помещения, используемого для оказания государственной услуги и др.).

При применении экспертного метода нормативные затраты в отношении соответствующей группы затрат определяются на основании экспертной оценки (например, оценки доли группы затрат (например, трудозатраты) в общем объеме затрат, необходимых для оказания государственной услуги и др.).

2.3 Организация финансового обеспечения государственных и муниципальных учреждений

Основой финансового планирования бюджетной организации является *смета доходов и расходов*.

Бюджетные ассигнования, лимиты бюджетных обязательств по подведомственным распорядителям (получателям) бюджетных средств распределяет (доводит до сведения) распорядитель бюджетных средств, при этом должны быть определены цели расходования бюджетных средств. Для этого утверждается смета расходов, в которой определяются цели использования получателями соответствующих бюджетных средств. Распорядители и получатели бюджетных средств вправе расходовать бюджетные средства только на цели, установленные утвержденной сметой, а расходование бюджетных средств на другие цели представляет собой нецелевое использование средств, что является нарушением бюджетного законодательства Российской Федерации, за которое предусмотрена бюджетная ответственность. По своей сущности все бюджетные средства представляют собой целевые средства, так как они предназначены для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления.

До начала финансового года бюджетная организация обязательно составляет смету, а по истечении отчетного периода – баланс исполнения сметы.

Следует обратить внимание, что только *сочетание всех перечисленных признаков*, вместе взятых по отношению к одной структуре, характеризует бюджетное учреждение, каждый из названных признаков сам по себе не означает, что мы имеем дело с бюджетным учреждением.

В Бюджетном кодексе Российской Федерации (ст. 161) установлено, что бюджетное учреждение осуществляет операции с бюджетными средствами через *лицевые счета бюджетных учреждений*. Лицевые счета, согласно ст. 220.1 БК РФ, открываются в Федеральном казначействе или

финансовом органе субъекта Российской Федерации (муниципального образования).

Бюджетное учреждение осуществляет операции по расходованию бюджетных средств в соответствии с бюджетной *сметой*, ведущейся в соответствии с БК РФ.

Оплата бюджетным учреждением заключенных государственных (муниципальных) контрактов и иных договоров, подлежащих исполнению за счет бюджетных средств, производится в пределах доведенных ему по *кодам классификации расходов* соответствующего бюджета лимитов бюджетных обязательств и с учетом принятых и неисполненных обязательств.

При нарушении бюджетным учреждением установленного финансовым органом порядка учета бюджетных обязательств санкционирование оплаты денежных обязательств бюджетного учреждения приостанавливается в соответствии с порядком, определенным соответствующим финансовым органом.

Нарушение бюджетным учреждением данных требований при заключении государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров является основанием для признания их судом недействительными по иску соответствующего главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств.

В случае уменьшения бюджетному учреждению главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств и ранее доведенных лимитов бюджетных обязательств, приводящего к невозможности исполнения бюджетным учреждением бюджетных обязательств, вытекающих из заключенных им государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров, бюджетное учреждение должно обеспечить согласование новых сроков, а если необходимо, и других условий государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров.

Сторона государственного (муниципального) контракта, иного договора вправе потребовать от бюджетного учреждения возмещения только фактически понесенного ущерба, непосредственно обусловленного изменением условий государственного (муниципального) контракта, иного договора.

Бюджетные кредиты бюджетным учреждениям не предоставляются. Бюджетное учреждение не имеет права получать кредиты (займы).

Согласно п. 5 ст. 161 БК РФ, бюджетное учреждение самостоятельно выступает в суде в качестве ответчика по своим денежным обязательствам. Бюджетное учреждение обеспечивает исполнение всех денежных обязательств, указанных в исполнительном документе, в пределах доведенных ему лимитов бюджетных обязательств.

Различие правового положения бюджетного учреждения и коммерческой организации: данное положение соответствует п. 2 ст. 56 и п. 2 ст. 120 ч. 1 ГК РФ, п. 2 ст. 9 ФЗ «О некоммерческих организациях», согласно которым учреждение отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами; при их недостаточности субсидиарную ответственность по его обязательствам несет собственник имущества.

В зависимости от выполняемых функций (т. е. по роду деятельности) бюджетные учреждения могут подразделяться в соответствии с функциональной классификацией расходов бюджета. Существуют различные подходы к классификации по данному признаку. Ниже приведем пример укрупненной классификации по функциональному признаку.

Можно выделить бюджетные организации, реализующие функции государства и, соответственно, получающие финансирование по разделам бюджетной классификации:

– государственное управление и местное самоуправление, к которому, в частности, относится Комитет РФ по финансовому мониторингу, Комитет

РФ по военно-техническому сотрудничеству с иностранными государствами, Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии, Счетная палата РФ, Министерство финансов РФ;

– судебная власть, в том числе Конституционный суд, Верховный суд, суды общей юрисдикции;

– международная деятельность, посольства и представительства за рубежом и т.д.

В соответствии с бюджетной классификацией действует следующее функциональное разделение расходов бюджета.

- 1) общегосударственные вопросы;
- 2) национальная оборона;
- 3) национальная безопасность и правоохранительная деятельность;
- 4) национальная экономика;
- 5) жилищно-коммунальное хозяйство;
- 6) охрана окружающей среды;
- 7) образование;
- 8) культура, кинематография, средства массовой информации;
- 9) здравоохранение, физическая культура, спорт;
- 10) социальная политика;
- 11) межбюджетные трансферты.

Каждый из приведенных разделов имеет подразделы.

Таким образом, бюджетное учреждение может быть отнесено к соответствующему разделу и подразделу бюджетной классификации по функциональному признаку.

В зависимости от источника финансирования бюджетные организации могут быть разделены на следующие группы, которые финансируются за счет средств:

- федерального бюджета;

- бюджетов субъектов РФ;
- местных бюджетов.

В зависимости от источников формирования средств бюджетные организации могут быть разделены на две группы:

- оказывающие платные услуги физическим и юридическим лицам и, соответственно, имеющие собственные источники средств;
- не оказывающие платные услуги физическим и юридическим лицам и, соответственно, не имеющие собственных источников средств.

Классификация бюджетных учреждений связана с некоторыми особенностями организации финансов для различных видов учреждений.

Особое место финансов бюджетных учреждений в финансовой системе определяется тем положением, которое занимают бюджетные учреждения в обеспечении функций государства. Последние в значительной степени реализуются именно через бюджетные организации. Следует выделить следующие особенности финансового планирования бюджетных учреждений:

1. Бюджетные организации могут предоставлять и предоставляют определенные платные услуги, формируя часть своих финансовых ресурсов за счет самостоятельно заработанных доходов, что позволяет отнести их к хозяйствующим субъектам.

Исходя из указанных особенностей, исследователи определяют место финансов бюджетных организаций как промежуточное между общественными финансами и финансами предприятий и организаций. Указанное специфическое местоположение подтверждается и нижеследующей особенностью финансов бюджетных организаций.

2. Отсутствие самостоятельности в расходовании средств. Поскольку бюджетные организации в основном находятся на бюджетном финансировании, осуществляется жесткий контроль со стороны государства за экономным и рациональным расходованием выделенных

бюджетных ассигнований, в отличие от коммерческих структур, для финансов которых характерен принцип самостоятельности.

В то же время в целом бюджетные учреждения слабо ориентированы на повышение качества оказываемых ими услуг, эффективное использование бюджетных ассигнований и закрепленного за ними государственного имущества. В ряде случаев сложилась практика взимания разного рода поборов с населения за оказание гарантированных государством и уже оплаченных бюджетом услуг и увлечения «внебюджетными» доходами в ущерб основной деятельности.

В результате, с одной стороны, усиливаются различия в доступности и качестве бюджетных услуг для разных категорий населения, с другой – проявляется резкая меж- и внутриотраслевая дифференциация реального финансового состояния бюджетных учреждений.

К основным принципам планирования деятельности бюджетных учреждений относятся следующие:

1. Целевое использование выделенных и самостоятельно заработанных средств. В отличие от всех остальных учреждений, бюджетные организации при расходовании средств должны строго придерживаться тех целей, на которые эти средства выделены. Если коммерческая организация может расходовать полученные в оплату за поставленные товары или оказанные услуги средства на любые цели, начиная от инвестирования новых проектов и кончая направлением их на благотворительность, то бюджетные организации такой свободой действий не располагают. Полученные из бюджета или самостоятельно заработанные средства они могут использовать исключительно на те цели, которые предусмотрены в смете;

2. Жесткое разграничение бюджетного финансирования и самостоятельно заработанных средств. На каждую из групп составляется отдельная смета по их расходованию, по каждой из групп составляется самостоятельная отчетность;

3. *Бюджетный иммунитет.* Согласно ст. 239 БК РФ, иммунитет бюджетов – это правовой режим, при котором взыскания на бюджетные средства осуществляются только на основании:

– судебного акта возмещения недофинансирования, если взыскиваемые средства были утверждены в законодательном порядке в составе расходов бюджета;

– судебного акта возмещения убытков, причиненных физическому или юридическому лицу в результате незаконных действий государственных органов или их должностных лиц;

4. *Контроль со стороны государственных органов и органов местного самоуправления за целевым и рациональным расходованием средств.* По мнению экспертов, тенденцией будущего станет преобразование части бюджетных учреждений в автономные учреждения для оптимизации их деятельности, в том числе и по причине участия таких учреждений в конкурентных рынках.

Введение этого режима было порождено потребностью урегулировать существующую коллизию между нормами, дающими право в беспорядочном порядке производить списание денежных средств со счетов физических и юридических лиц и тем, что расходы бюджетов утверждаются законодательным актом соответствующего уровня, носят целевой и обязательный характер.

Целесообразно рассмотреть возможность перевода значительной части бюджетных учреждений со сметного принципа финансирования на формирование государственных заданий с обеспечением финансирования за счет субсидий, в том числе на основе преобразования бюджетных учреждений в автономные учреждения.

Тем не менее механизм такого преобразования бюджетных учреждений в достаточной мере не разработан.

Особенности взаимоотношения бюджетных организаций с кредитной системой определяются принципами организации финансов бюджетных учреждений. К основным услугам, которые коммерческие банки предоставляют своим клиентам, относятся нижеследующие.

Расчетно-кассовое обслуживание – это набор услуг, которые предоставляют коммерческие банки клиентам, заключившим с ними договор банковского счета. Расчетно-кассовое обслуживание включает расчетные услуги и кассовые услуги.

Расчетные услуги – это услуги по осуществлению расчетных операций через расчетную сеть ЦБ РФ, расчетную сеть, образованную коммерческими банками самостоятельно без ЦБ РФ, расчеты между филиалами одного и того же коммерческого банка, включающие полный цикл обработки платежа в соответствии с используемой в регионе технологией расчета.

Кассовые услуги – это услуги по выдаче наличных денег и их инкассации.

Говоря о расчетно-кассовом обслуживании, следует различать, с одной стороны, ведение счетов по учету бюджетных средств и осуществление расчетов за счет этого источника, и с другой – ведение счетов по учету самостоятельно полученных бюджетными организациями доходов.

Бюджетные организации, финансируемые за счет федеральных средств, в настоящее время переведены на обслуживание в федеральное казначейство, через которое они и получают все названные выше расчетные услуги. Эти организации не имеют права самостоятельно заключать с банками договор банковского счета для открытия счетов по учету бюджетного финансирования. Указанные средства зачисляются на единый счет федерального казначейства, с которым непосредственно и работают банки.

Бюджетные организации представляют платежные документы в федеральное казначейство, которое после проверки этих документов передает их банкам (в основном ЦБ РФ) для исполнения. Следовательно,

прием расчетных документов банк осуществляет от федерального казначейства; оно же получает от банка подтверждение о приеме расчетных документов к обработке, расчетные документы, поступившие при возврате средств, выписки по счетам.

Несколько иначе дело обстоит с кассовым обслуживанием. Наличные средства бюджетные организации получают непосредственно в банке, но по чековой книжке, выданной структурам федерального казначейства. Оставшиеся неиспользованными средства федерального бюджета или федеральных внебюджетных фондов бюджетная организация также сдает в кассу банка. Структуре федерального казначейства, которой открыт счет, банк устанавливает лимит кассы, но с учетом лимитов кассы всех бюджетных организаций, находящихся на обслуживании в данной структуре федерального казначейства.

Банк не контролирует соблюдение лимита кассы бюджетными организациями, находящимися на обслуживании в казначейской системе. Порядок ведения кассовых операций распорядителей бюджетных средств, открывших лицевые счета в органах казначейства, контролируют сами органы казначейства.

Существует специфика и в приеме расчетных документов. Если любая внебюджетная организация может использовать свои средства как в конце года, так и в самом его начале, то для средств бюджета такая свобода неприемлема – и в конце года все расчеты должны быть завершены.

Что касается субъектов РФ, то здесь возможно несколько вариантов.

Бюджетные организации имеют значительно меньше самостоятельности, чем прочие хозяйствующие субъекты. В соответствии со ст. 236 БК РФ размещение бюджетных средств на банковских депозитах, получение дополнительных доходов в процессе исполнения бюджета за счет размещения бюджетных средств на банковских депозитах и передача полученных доходов в доверительное управление не допускается.

Несоблюдение этих требований приводит к нецелевому использованию средств бюджета и влечет ответственность, установленную в ст. 302 Бюджетного кодекса РФ.

Предоставление банком кредитов бюджетным организациям запрещено в законодательном порядке и не имеет места на практике.

Валютные операции по отношению к бюджетным организациям не имеют особой специфики.

Ресурсы бюджетных учреждений: бюджетное финансирование

Материальную основу финансовых отношений, складывающихся в бюджетных учреждениях, составляют их финансовые ресурсы – совокупность денежных средств, находящихся в оперативном управлении бюджетных организаций. К ним относятся: средства бюджетов разных уровней, государственных внебюджетных фондов и поступления от осуществления предпринимательской деятельности.

Финансовые ресурсы, формируемые в системе бюджетных организаций, используются: в вышестоящем органе управления при распределении средств нижестоящим учреждениям – путем дробления на ряд фондов по территориальному и целевому признакам; в низовом учреждении – путем распределения средств по целевому назначению и по производству расходов, связанных с его функциональной деятельностью.

Важное значение в современных условиях в качестве источника финансовых ресурсов имеют собственные внебюджетные средства, которые представлены различными видами поступлений от предпринимательской деятельности бюджетных организаций. Под предпринимательской понимается любая приносящая доходы (за исключением бюджетного финансирования) деятельность, в том числе по профилю бюджетной организации. Все внебюджетные средства вместе с бюджетными ассигнованиями отражаются в смете доходов и расходов бюджетной организации.

Основным видом финансовых ресурсов бюджетных организаций является **бюджетное финансирование**. Бюджетное финансирование основано на определенных принципах, характеризуется специфическими формами и методами предоставления средств.

Принципы бюджетного финансирования играют важную роль в организации рациональной системы бюджетного финансирования бюджетных организаций. К ним относятся:

– получение максимального эффекта при минимуме затрат. Бюджетные средства должны предоставляться лишь при условии обеспечения наибольшей результативности от их использования.

Этот эффект может выражаться, с одной стороны, в решении различных задач социально-экономического развития страны, а с другой – в обратном притоке в бюджет денежных средств за счет роста доходов получателей бюджетных ассигнований;

– целевой характер использования бюджетных ассигнований. Бюджетополучателям средства из бюджета перечисляются только на основе утвержденного бюджета, причем на заранее обусловленные цели. Строгое соблюдение этого принципа препятствует неэффективному использованию бюджетных ассигнований;

– предоставление бюджетных средств по мере выполнения производственных и других показателей и с учетом использования ранее отпущенных ассигнований. Зависимость бюджетного финансирования от выполнения показателей позволяет финансовым органам осуществлять действенный и эффективный контроль за деятельностью предприятий, организаций и учреждений;

– безвозвратность бюджетного финансирования. Предоставление средств без условия их обязательного возврата в бюджет;

– бесплатность бюджетного финансирования. Выделение бюджетных средств без уплаты государству каких-либо доходов в виде процента или других видов оплаты ассигнований.

В практике бюджетных ассигнований используются два *способа бюджетного финансирования*:

1. Финансирование по системе *«нетто – бюджет»*. Этот способ предоставления денежных средств характеризуется тем, что бюджетное финансирование выделяется на довольно ограниченный круг затрат, предусмотренных утвержденным бюджетом.

2. Финансирование по системе *«брутто – бюджет»*. Применяется для предприятий и организаций, полностью находящихся на бюджетном финансировании. В этом случае бюджетные средства предоставляются на все виды расходов, которые связаны как с текущим содержанием, так и с расширением деятельности бюджетных организаций.

Указанные способы предоставления денежных средств осуществляются при помощи следующих форм бюджетного финансирования бюджетных организаций.

1. Ассигнований на содержание бюджетных учреждений.

2. Средств на оплату товаров, работ и услуг, выполняемых физическими и юридическими лицами по государственным и муниципальным контрактам.

3. Трансфертов населению.

4. Субвенций и субсидий физическим и юридическим лицам.

Важным элементом бюджетного финансирования являются методы предоставления средств из бюджета. С их помощью финансовые органы обеспечивают денежными средствами предусмотренные бюджетом мероприятия, осуществляют перераспределение средств в целях достижения других результатов их использования, регулируют складывающиеся пропорции в использовании финансовых ресурсов.

Финансирование бюджетных организаций может проводиться за счет расходов бюджетов разных уровней. Распределение и закрепление расходов между бюджетами осуществляется по согласованию органов государственной власти Российской Федерации и органов государственной власти субъектов Федерации либо по согласованию органа государственной власти субъекта Федерации и органов местного самоуправления.

На основе Закона о федеральном бюджете на соответствующий год правительство издает постановление о мерах по реализации этого закона, в котором конкретизированы механизмы и порядок расходования средств федерального бюджета и поставлены задачи министерствам и ведомствам по исполнению бюджета.

Бюджет по расходам исполняется с применением последовательно осуществляемых процедур санкционирования и финансирования расходов. *Санкционирование* расходов бюджета включает следующие обязательные этапы, после выполнения которых можно проводить финансирование.

1. Составление и утверждение бюджетной росписи.
2. Утверждение и доведение до распорядителей и получателей бюджетных средств уведомлений о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, а также утверждение им смет доходов и расходов.
3. Принятие денежных обязательств получателями бюджетных средств.
4. Подтверждение и выверка исполнения денежных обязательств.

Каждый этап санкционирования расходов бюджета имеет свои особенности.

Министерство финансов РФ составляет сводную бюджетную роспись по главным распорядителям бюджетных средств, утверждает порядок ее исполнения и доводит годовой объем бюджетных ассигнований и лимиты бюджетных обязательств до главных распорядителей бюджетных средств.

Бюджетная роспись – это документ, который составляется и ведется главным распорядителем бюджетных средств (главным администратором

источников финансирования дефицита бюджета) в соответствии с БК РФ (ст. 6) в целях исполнения бюджета по расходам (источникам финансирования дефицита бюджета).

Сводная бюджетная роспись – это документ, который составляется и ведется финансовым органом (органом управления государственным внебюджетным фондом) в соответствии с БК РФ (ст. 6), в целях организации исполнения бюджета по расходам бюджета и источникам финансирования дефицита бюджета.

Главные распорядители на основе установленных им объемов бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств доводят распределенные бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств до распорядителей и получателей средств бюджета, находящихся в их ведении. Бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств доводятся в форме уведомлений. Это не дает права бюджетным учреждениям на нецелевое расходование бюджетных средств.

Главными распорядителями бюджетных средств (главными распорядителями средств соответствующего бюджета) могут быть органы государственной власти (государственный орган), органы управления государственным внебюджетным фондом, органы местного самоуправления, органы местной администрации, а также наиболее значимые учреждения науки, образования, культуры и здравоохранения, указанные в ведомственной структуре расходов бюджета, имеющие право распределять бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств между подведомственными распорядителями и (или) получателями бюджетных средств.

Распорядителями бюджетных средств (распорядителями средств соответствующего бюджета) могут являться: органы государственной власти (государственный орган), органы управления государственным внебюджетным фондом, органы местного самоуправления, органы местной

администрации, бюджетные учреждения, имеющие право распределять бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств между подведомственными распорядителями и (или) получателями бюджетных средств.

Организации ритмичного исполнения бюджета могло бы способствовать укрупнение утверждаемой законом ведомственной структуры расходов с возможностью ее детализации при формировании и ведении сводной бюджетной росписи, а также предоставление права главным распорядителям бюджетных средств на ведение своих бюджетных росписей.

В то же время расширение полномочий главных распорядителей при исполнении бюджета должно опираться не только на четкие целевые ориентиры их деятельности, но и на отлаженные бюджетные процедуры, механизмы внутреннего контроля, высокий уровень бюджетной дисциплины.

После получения уведомления о бюджетных ассигнованиях бюджетная организация обязана составить и представить на утверждение в вышестоящий орган смету доходов и расходов.

Смета доходов и расходов – это документ, определяющий объем и целевое направление бюджетных ассигнований, утвержденный в установленном порядке и содержащий расчетные данные по каждому целевому направлению бюджетных ассигнований.

Смета доходов и расходов главного распорядителя бюджетных средств утверждается руководителем этого органа.

Получатели средств бюджета представляют утвержденные в установленном порядке лимиты бюджетных обязательств соответствующий орган казначейства для контроля зарасходованием средств.

К получателям бюджетных средств (получатель средств соответствующего бюджета) относятся органы государственной власти (государственный орган), органы управления государственным внебюджетным фондом, органы местного самоуправления, органы местной

администрации, находящиеся в ведении главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, а также бюджетные учреждения, имеющие право на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств за счет средств соответствующего бюджета.

Бюджетными ассигнованиями называются предельные объемы денежных средств, предусмотренных в соответствующем финансовом году для исполнения бюджетных обязательств.

Лимит бюджетных обязательств – это объем прав в денежном выражении на принятие бюджетным учреждением бюджетных обязательств и (или) их исполнение в текущем финансовом году (текущем финансовом году и плановом периоде).

Получатели бюджетных средств в пределах лимитов бюджетных обязательств и утвержденной сметы доходов и расходов могут принимать обязательства по расходованию средств бюджета путем составления платежных и иных документов.

Блокировка расходов бюджета – это сокращение лимитов бюджетных обязательств по сравнению с бюджетными ассигнованиями либо отказ в подтверждении принятых денежных обязательств, если бюджетные ассигнования, в соответствии с законом о бюджете, выделялись главному распорядителю бюджетных средств на выполнение определенных условий, однако к моменту составления лимитов бюджетных обязательств либо подтверждения принятых бюджетных обязательств эти условия оказались невыполненными. Блокировка расходов бюджета осуществляется также при выявлении фактов нецелевого использования бюджетных средств.

Блокировке могут быть подвергнуты только те расходы бюджета, финансирование которых, в соответствии с законом о бюджете, связано с определенными условиями либо по которым выявлено нецелевое использование бюджетных средств.

В ходе исполнения бюджета по представлению главных распорядителей бюджетных средств в сводную бюджетную роспись могут быть внесены изменения по следующим основаниям:

– в случае передачи полномочий по финансированию отдельных учреждений, мероприятий или видоврасходов;

– в случае нецелевого расходования получателями какой-либо суммы бюджетных средств ассигнования уменьшаются на данную сумму;

– в случае образования в ходе исполнения бюджета экономии по отдельным статьям экономической классификации расходов бюджетов Российской Федерации. В этом случае главные распорядители представляют в Минфин России обязательство о недопущении кредиторской задолженности по тем статьям экономической классификации расходов, по которым уменьшаются лимиты бюджетных обязательств. Лимиты бюджетных обязательств не могут быть изменены после истечения половины срока ихдействия.

После окончания процедуры санкционирования осуществляется финансирование бюджетных организаций путем выдачи разрешения на осуществление платежа и списания денежных средств с единого счета бюджета в размере подтвержденного бюджетного обязательства.

Лимит бюджетных обязательств. Собственные средства бюджетных учреждений

Порядок организации работы по доведению через органы Федерального казначейства объемов бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств и объемов финансирования расходов федерального бюджета (далее – Порядок) утвержден приказом Минфина России от 10.06.2003 № 50н. Этот Порядок применялся всеми бюджетными учреждениями, обслуживающими в органах Федерального казначейства, начиная с 01.01.2005.

Утверждение лимитов бюджетных обязательств проводится в два этапа. На первом этапе министерствами и ведомствами составляются проекты распределения бюджетных средств, которые становятся основой для составления лимитов бюджетных обязательств, на втором этапе Федеральным казначейством утверждаются собственно лимиты бюджетных обязательств.

Федеральным законом «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации от 26.04.2007 № 63-ФЗ (далее – закон № 63-ФЗ) были внесены изменения в БК РФ в части регулирования бюджетного процесса. В свою очередь, потребовалось привести в соответствие с бюджетным законодательством РФ и отдельные законодательные акты.

Согласно ст. 5 закона № 63-ФЗ, изменения, внесенные в БК РФ в части разработки нового порядка доведения бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств до главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета, вступили в силу с 01.01.2009.

Приказом Минфина России от 12.11.2007 № 102н изложен в новой редакции Порядок организации работы по доведению через органы Федерального казначейства объемов бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств и объемов финансирования расходов федерального бюджета.

Новый Порядок регламентирует вопросы доведения через Федеральное казначейство и его территориальные органы объемов бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств и предельных объемов финансирования федерального бюджета (далее – объемы финансирования расходов) в валюте Российской Федерации до главных распорядителей

средств федерального бюджета (далее – главный распорядитель), распорядителей средств федерального бюджета (далее – распорядитель), получателей средств федерального бюджета (далее – получатель).

Нововведением является то, что Порядок регламентирует также вопросы доведения бюджетных показателей (в том числе и в иностранной валюте) для отдельных расходов федерального бюджета, которые осуществляются в соответствии с Перечнем главных администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета и главных распорядителей средств федерального бюджета, имеющих право в соответствующем финансовом году получать от Федерального казначейства средства федерального бюджета в иностранной валюте. Этот перечень представляется в Федеральное казначейство Минфином России.

Отдельным пунктом определен порядок представления документов при доведении через органы Федерального казначейства объемов бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств и объемов финансирования расходов на бумажных носителях с одновременным представлением на машинном носителе информации без электронной цифровой подписи (далее – на бумажных носителях) до главных распорядителей, распорядителей, получателей, имеющих право в соответствии с нормативным правовым актом Минфина России осуществлять операции со средствами федерального бюджета на счетах, открытых им в подразделениях расчетной сети Банка России (далее – банк) или кредитных организациях (далее – иной получатель средств).

При наличии электронного документооборота между главным распорядителем, распорядителем, получателем (иным получателем) и органом Федерального казначейства порядок представления документов с применением электронной цифровой подписи по системе электронного документооборота (далее – в электронном виде) определяется

соответствующим договором (соглашением) об обмене электронными документами.

Порядок доведения до главных распорядителей объемов бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств и объемов финансирования расходов не изменился. Как и ранее, Федеральное казначейство, исходя из сводной бюджетной росписи, лимитов бюджетных обязательств, направляет главным распорядителям уведомления об объемах бюджетных ассигнований, лимитах бюджетных обязательств и объемах финансирования расходов. Этот документ называется Казначейским уведомлением, его форма дана в приложении № 2 к вышеупомянутому Порядку.

Порядок дополнен новым абзацем следующего содержания: если главный распорядитель находится за пределами г. Москвы, Федеральное казначейство направляет главному распорядителю Казначейское уведомление в электронном виде или, в случаях, установленных законодательством РФ о государственной тайне, на бумажном носителе.

Казначейское уведомление формируется в полном или сокращенном формате. Если ранее Порядком было установлено, что Казначейское уведомление полного формата формируется не реже четырех раз в год (в начале каждого квартала финансового года), то теперь оно представляется главному распорядителю по его запросу в начале финансового года.

Порядок доведения лимитов бюджетных обязательств и объемов финансирования расходов до распорядителей и получателей не претерпел изменений. Распорядители и получатели, находящиеся в ведении главного распорядителя, уведомляются о распределении главным распорядителем лимитов бюджетных обязательств и объемов финансирования расходов как отдельными документами – расходными расписаниями, так и в виде реестров расходных расписаний. Расходные расписания формируются по форме, согласно приложению № 3 к Порядку, реестры расходных расписаний – согласно приложению № 4 к Порядку.

Главный распорядитель средств оформляет расходные расписания по каждому из находящихся в его ведении распорядителей и получателей бюджетных средств. Расходные расписания представляются главными распорядителями в Федеральное казначейство в двух экземплярах на бумажном носителе, а также в электронном виде для отражения на лицевом счете распорядителя средств, открытом главному распорядителю в Федеральном казначействе.

Собственные средства бюджетных учреждений состоят из различных источников:

- 1) средств, получаемых от сдачи в аренду помещений, сооружений и оборудования;
- 2) средств от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности;
- 3) целевых средств от юридических и физических лиц;
- 4) других поступлений.

Все поступающие средства имеют одну общую цель – обеспечить профильную и хозяйственно-эксплуатационную деятельность бюджетной организации. Все они должны быть использованы по видам и направлениям расходов, предусмотренных бюджетной классификацией. БК рассматривает все эти доходы как неналоговые доходы соответствующего бюджета.

Указанные средства, прежде чем поступить в распоряжение бюджетных организаций, зачисляются на бюджетный счет и только потом на счета соответствующих организаций.

Осуществление процессов привлечения, планирования и расходования внебюджетных средств, повышение их эффективности не возможно без структурирования и классификации финансовых внебюджетных потоков организаций.

Классификация способствует:

- реализации системного подхода к решению вопросов привлечения

дополнительных доходов за счет внебюджетных источников;

- унификации и формализации процедур и процессов планирования и организации управленческого и бухгалтерского учета;

- повышению эффективности планирования и использования внебюджетных средств;

- созданию эффективного механизма управления и распределения финансовых потоков в условиях многоканального финансирования.

На основании указаний Министерства финансов Российской Федерации в основу классификации собственных доходов положены одновременно два классификационных признака:

- виды деятельности бюджетных организаций;

- виды поступающих средств.

Этот же принцип по видам доходов заложен в генеральном разрешении на открытие лицевого счета по учету средств, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности.

Таким образом, классификация доходов по видам их поступления должна полностью совпадать с перечнем видов доходов, отраженных в генеральном разрешении (разрешении).

Суммы поступлений внебюджетных средств от деятельности, не предусмотренной разрешением, учитываются в общей сумме доходов и распределяются согласно кодам бюджетной экономической классификации. Однако, использование этих средств возможно лишь после внесения в разрешение соответствующих дополнений и изменений.

Собственные доходы бюджетных организаций можно сгруппировать так, как это предусмотрено генеральным разрешением (разрешением) на открытие в органах Федерального казначейства лицевого счета по учету средств, полученных от ведения предпринимательской и иной приносящей доход деятельности:

- 1) средства, поступающие от платной деятельности бюджетных

организаций, соответствующей их профилю;

2) средства от производственной деятельности мастерских, опытных участков, хозяйств, типографий, магазинов, подразделений общественного питания и других структурных подразделений бюджетных организаций, не имеющих статуса юридического лица;

3) средства от оказания платных услуг по хозяйственным договорам;

4) доходы от предпринимательской деятельности: торговли покупными товарами, оборудованием; оказания посреднических услуг; долевого участия в деятельности других организаций; приобретения акций, облигаций, иных ценных бумаг (дивиденды, начисления и проценты по депозитным счетам и вкладам);

5) поступления от внереализационных операций, непосредственно не связанных с собственным производством и реализацией продукции, работ, услуг, предусмотренных уставом;

6) добровольные пожертвования, целевые взносы физических и (или) юридических лиц, в том числе иностранных граждан и (или) иностранных юридических лиц;

7) средства, поступающие в виде платы за проживание в общежитиях, в том числе гостиничного типа; содержание детей в детских дошкольных учреждениях и школах-интернатах;

8) средства за выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ и оказание услуг по договорам (государственным контрактам);

9) погрантам на проведение научно-исследовательских работ;

10) доходы от услуг связи.

Кроме перечисленных выше доходов, бюджетным организациям поступают целевые средства из бюджетов других уровней, от министерств и ведомств, внебюджетных государственных фондов, средства от реализации имущества, сдачи драгметаллов, лома цветных и черных металлов, других

видов деятельности, на которые получены лицензии или сертификаты и которые не противоречат уставу бюджетной организации, законодательным и нормативным актам.

До настоящего момента не придавалось особого значения планированию собственных финансовых ресурсов, и зачастую оно просто не осуществлялось. Указанные средства тратились по мере их поступления на счет в банке на самые необходимые нужды бюджетных организаций. Основная цель использования этих средств сводилась к тому, чтобы потратить их на нужды организаций так, чтобы не возникла прибыль, т. е. реинвестировать их все в основную деятельность.

Классификация внебюджетных доходов бюджетных учреждений дает основу для управления всей финансовой (в том числе внебюджетной) деятельностью, а также для определения методических принципов, направлений и этапов планирования процессов привлечения и использования внебюджетных финансовых ресурсов.

Расходы бюджетных учреждений и их классификация

Бюджетная смета представляет собой документ, устанавливающий, в соответствии с классификацией расходов бюджетов лимиты бюджетных обязательств бюджетного учреждения (ст. 221 Бюджетного кодекса Российской Федерации).

Бюджетные обязательства – это расходные обязательства, подлежащие исполнению в соответствующем финансовом году.

При организации исполнения бюджета по расходам может быть предусмотрено утверждение предельного объема оплаты денежных обязательств в том или ином периоде текущего финансового года.

Денежным обязательством признается обязанность получателя бюджетных средств уплатить бюджету, физическому или 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.

Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20.11.2007 № 112н (далее – приказ № 112н) были утверждены Общие требования к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет бюджетных учреждений (далее – Общие требования). Каждый главный распорядитель средств федерального бюджета устанавливает свой Порядок составления, утверждения и ведения бюджетных смет федеральных бюджетных учреждений, находящихся в его ведении. При этом главный распорядитель должен учитывать Общие требования.

Бюджетная смета бюджетного учреждения, являющегося главным распорядителем бюджетных средств, утверждается руководителем главного распорядителя бюджетных средств.

Таким образом, можно выделить положительные моменты в порядке составления, утверждения и ведения бюджетных смет в 2018 г.:

- 1) составление, ведение и утверждение бюджетных смет осуществляется в порядке, установленном главным распорядителем, в соответствии с общими требованиями;
- 2) общие требования утверждаются Минфином России;
- 3) установлены обязательные реквизиты, которые должна содержать смета;
- 4) бюджетная смета утверждается для финансирования выполнения функций бюджетных учреждений.

Статьей 70 БК РФ установлено, что обеспечение выполнения функций бюджетных учреждений включает:

- оплату труда работников бюджетных учреждений, денежное содержание (денежное вознаграждение, денежное довольствие, заработную плату) работников органов государственной власти (государственных

органов), органов местного самоуправления, лиц, замещающих государственные должности Российской Федерации, государственные должности субъектов Российской Федерации и муниципальные должности, государственных и муниципальных служащих, иных категорий работников, командировочные и иные выплаты в соответствии с трудовыми договорами (служебными контрактами) и законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации и муниципальными правовыми актами;

- оплату поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг для государственных (муниципальных) нужд;

- уплату налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации;

- возмещение вреда, причиненного бюджетным учреждением при осуществлении его деятельности.

Утвержденные показатели бюджетной сметы бюджетного учреждения должны соответствовать доведенным до него лимитам бюджетных обязательств на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств по обеспечению выполнения функций бюджетного учреждения.

В бюджетной смете бюджетного учреждения дополнительно могут утверждаться иные показатели, предусмотренные порядком составления и ведения бюджетной сметы бюджетного учреждения.

В настоящее время обязанность расходовать средства, полученные федеральными бюджетными учреждениями от приносящей доход деятельности (в соответствии со сметой доходов и расходов по приносящей доход деятельности), прописана в п. 1 ст. 6 федерального закона от 24.07.2017 № 198-ФЗ «О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов».

Кроме того, согласно п. 11 ст. 5 Федерального закона «Об электронной подписи» № 63-ФЗ, бюджетное учреждение осуществляет операции с

указанными средствами в установленном финансовым органом порядке в соответствии со сметой доходов и расходов по приносящей доход деятельности, подлежащей представлению в ОФК. Учитывая вышеизложенное, в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 21.06.2001 № 46н «О порядке открытия и ведения территориальными органами Федерального казначействалицевых счетов для учета операций со средствами, полученными от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, получателей средств федерального бюджета, финансируемых на основании смет доходов и расходов» были внесены изменения.

Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 12.11.2017 № 106н порядок работы со средствами от приносящей доход деятельности *изложен в новой редакции*. Таким образом, согласно этому приказу, бюджетным учреждениям по-прежнему следует составлять смету по приносящей доход деятельности. Согласно п. 2 Инструкции, утвержденной приказом № 46н, смета доходов и расходов по приносящей доход деятельности – это документ, составляемый учреждением на текущий финансовый год.

Порядок ее утверждения устанавливается главным распорядителем средств, им же определяется объем поступлений внебюджетных средств с указанием источников образования и направлений использования этих средств по коду главного распорядителя средств федерального бюджета и коду КОСГУ. В соответствии с пунктом 9 Инструкции учреждение представляет в ОФК смету доходов и расходов по приносящей доход деятельности на текущий финансовый год на бумажном носителе для проведения операций на лицевом счете по учету внебюджетных средств. Одновременно представляется информация о смете доходов и расходов по средствам, полученным получателем средств федерального бюджета от приносящей доход деятельности. Это новый документ, форма которого дана

в приложении № 10 к приказу № 46н. Информация о смете представляется в электронном виде (например, на магнитном носителе – дискете или по системе электронного документооборота). Утвержденная смета в течение финансового года может уточняться в порядке, установленном главным распорядителем средств, и представляться учреждением в ОФК на бумажном носителе с одновременным представлением в электронном виде информации об изменениях в смете доходов и расходов по средствам, полученным получателем средств федерального бюджета от приносящей доход деятельности (ф. 0510018 – приложение № 11 к приказу № 46н).

Если получатель средств наделен правом самостоятельного утверждения сметы доходов и расходов по приносящей доход деятельности и внесению изменений, то в орган Федерального казначейства представляется в электронном виде только информация о смете и информация об изменениях к смете. Смета доходов и расходов по приносящей доход деятельности на бумажном носителе в этом случае не представляется.

В доходную часть сметы доходов и расходов включаются на данный год поступления денежных средств по всем источникам образования средств от приносящей доход деятельности (далее – внебюджетные средства) и остаток средств на начало данного года, которые распределяются в структуре классификаций доходов бюджетов Российской Федерации и источников внутреннего финансирования дефицитов бюджетов Российской Федерации.

В доходной части сметы доходов и расходов приводятся только те коды классификации доходов бюджетов и классификации источников внутреннего финансирования дефицитов бюджетов бюджетной классификации Российской Федерации, по которым учреждение предусматривает суммы доходов и поступлений.

Средства, полученные от операций с ранее приобретенными ценными бумагами (продажи, погашения акций, облигаций, векселей), отражаются по

кодам классификации источников внутреннего финансирования дефицитов бюджетов Российской Федерации.

Суммы поступлений внебюджетных средств от деятельности, не предусмотренной в разрешении на открытие лицевого счета для учета операций со средствами, полученными от приносящей доход деятельности, в территориальных органах Федерального казначейства учитываются в смете доходов и расходов в структуре классификаций доходов и операций сектора государственного управления бюджетной классификации Российской Федерации с правом их расходования после внесения в установленном порядке соответствующих изменений в разрешение.

Расходы в смете доходов и расходов распределяются в структуре классификации операций сектора государственного управления бюджетной классификации Российской Федерации, предусмотренных разрешением, без отнесения расходов к конкретным источникам образования средств.

В расходной части сметы доходов и расходов приводятся только те статьи и подстатьи расходов операций сектора государственного управления, по которым учреждение предусматривает затраты.

При отнесении доходов и расходов к кодам бюджетной классификации Российской Федерации следует руководствоваться приказом Минфина России от 24.08.2007 № 74н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации».

Финансовое планирование в учреждениях, состоящих на бюджете, основано на составлении различных смет.

На основе натуральных показателей (численность обслуживаемых лиц, площадь помещения и т. д.) и финансовых норм составляются бюджетные сметы расходов.

В смете бюджетного учреждения отражаются:

1. Реквизиты учреждения (его наименование; бюджет, из которого производится финансирование; подпись лица, утвердившего смету; печать

учреждения и т.д.).

2. Свод расходов (фонд зарплаты; материальные затраты; фонд производственного и социального развития; фонд материального поощрения; другие фонды).

3. Свод доходов (финансирование из бюджетов; дополнительные платные услуги населению; оказание услуг по договорам с организациями; прочие поступления).

4. Производственные показатели учреждения.

5. Расчеты и обоснования расходов и доходов.

Утвержденные сметы бюджетных учреждений являются их финансовыми планами на определенный период.

С составлением смет бюджетных учреждений решаются следующие задачи:

– анализ предполагаемых проектов расходов и отчетов об использовании средств;

– обеспечение бюджетных учреждений государственным финансированием;

– контроль за эффективным и экономным расходованием средств.

Выделяют следующие методы планирования:

1. Программно-целевой метод бюджетного планирования.

Внедрение программно-целевого метода бюджетного планирования названо одним из направлений совершенствования технологий формирования и исполнения бюджета. Предлагается рассмотреть возможность перехода (организации бюджетного финансирования) к программной структуре бюджета с одновременной корректировкой классификации расходов.

В ее основу могут быть положены долгосрочные целевые программы. При этом в долгосрочных целевых программах могут предусматриваться и другие, кроме бюджетных, инструменты достижения заданных целей: правовое регулирование, проведение структурных реформ, контроль, использование имущества, меры налоговой, таможенной и тарифной политики, соглашения с субъектами Российской Федерации и т. д.

Совершенствование в рамках нового формата бюджета различных инструментов программно-целевого планирования (федеральных целевых программ, приоритетных национальных проектов, проектов Основных направлений деятельности Правительства Российской Федерации), а также создание комплексной федеральной контрактной системы, обеспечивающей соответствие показателей и итогов выполнения государственных контрактов первоначально заложенным в них параметрам и утвержденным показателям бюджета, – все это позволит более четко определить приоритеты, цели и результаты использования бюджетных средств, установить индикаторы, характеризующие их достижение, организовать на постоянной основе мониторинг эффективности бюджетных расходов.

2 Нормативный метод планирования расходов и выплат.

Нормативы устанавливаются законодательными актами и подразделяются на следующие категории:

1) нормативы (в денежном выражении) в системе образования устанавливаются в расчете на год на содержание единицы контингента (воспитанника, обучающегося) по видам образовательных учреждений;

2) нормативы на текущий и капитальный ремонт жилищного фонда устанавливаются в процентах от первоначальной (с учетом переоценки) балансовой стоимости;

3) нормативы (в денежном выражении) в системе здравоохранения устанавливаются в расчете на год на текущее содержание (одной койки в больницах, одного амбулаторно-поликлинического учреждения, на оказание

одному жителю скорой медицинской помощи и т.д.);

4) *нормативы* (в денежном выражении) *социальной защиты* населения устанавливаются в расчете на год на текущее содержание одной койки в домах-интернатах, на текущее содержание учреждений социальной защиты (на одного жителя) и т.д.;

5) *нормативы* (в денежном выражении) *в системе культуры* устанавливаются в расчете на год на содержание библиотек, музеев, театрално-зрелищных организаций;

б) *нормативы* (в денежном выражении) *на содержание органов муниципального управления* устанавливаются в расчете на год на одного жителя муниципального образования.

Нормативы устанавливаются по видам учреждений, мероприятий, видам обслуживаемого бюджетными учреждениями контингента лиц, по месту расположения бюджетных учреждений (в городской, сельской местности), категории, присвоенной бюджетным учреждениям и др.

В соответствии с бюджетными правами, предоставленными исполнительным органам власти, они вправе при составлении смет расходов подведомственных бюджетных учреждений увеличивать в пределах имеющихся бюджетных средств расходы на содержание учреждений.

Составление смет расходов бюджетных организаций основано на подготовке расчетов показателей различных статей расходов. Алгоритмы этих расчетов неодинаковы и связаны с видами расходов. В свою очередь, показатели расходов рассчитываются либо на единицу обслуживаемых бюджетными организациями потребителей услуг, либо расчет основывается на основе норм расходов, либо на основе сложившегося уровня расходов за предыдущие годы.

Контрольные вопросы

1 Раскройте содержание бюджетирования доходов и расходов государственных и муниципальных предприятий и учреждений.

2 Охарактеризуйте источники доходов бюджетных учреждений в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

3 Раскройте место субсидий автономным и бюджетным учреждениям в составе источников финансирования их деятельности.

4 Охарактеризуйте особенности предоставления платных услуг казенными учреждениями.

5 Роль федерального казначейства в финансировании государственных (муниципальных) учреждений и исполнении бюджетов.

6 Раскройте механизм влияния политики на принятие экономических решений в государственных и муниципальных учреждениях.

7 Раскройте состав государственного (муниципального) задания бюджетного учреждения.

8 Раскройте особенности контроля исполнения государственного задания, в том числе условия и порядок его досрочного прекращения.

9 Назначение плана финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения (предприятия).

10 Особенности формирования и утверждения плана финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения (предприятия).

ТЕМА 3

ОРГАНИЗАЦИОННАЯ И ИЕРАРХИЧЕСКАЯ СТРУКТУРЫ МЕХАНИЗМА УПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ И МУНИЦИПАЛЬНЫМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

3.1 Устройство федеральных органов исполнительной власти, обеспечивающих управление унитарными предприятиями, их функции и полномочия

Федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим централизованное управление государственными предприятиями является Федеральное агентство по управлению государственным имуществом.

На сегодняшний день для Федерального агентства по управлению государственным имуществом приоритетной является задача дальнейшей модернизации и совершенствования механизмов управления федеральным имуществом в соответствии с современными требованиями экономического развития страны.

16.02.2013 распоряжением №191-р Правительства Российской Федерации была утверждена новая Программа управления государственным имуществом на период 2013–2018 годов взамен устаревшей Программы 1999 г. Программа ставит перед Росимуществом и другими органами исполнительной власти конкретные цели, достижение которых должно обеспечить полную управляемость процессом учета и сохранности государственного имущества, сокращения доли государства или полного выхода из участия в предприятиях нестратегического назначения, повышения эффективности распоряжения государственными активами на основе внедрения современных технологий корпоративного управления.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 05.06.2008 № 432 утверждено Положение о Федеральном агентстве по управлению государственным имуществом.

В соответствии с указанным положением Федеральное агентство по управлению государственным имуществом (Росимущество) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по управлению федеральным имуществом (за исключением случаев, когда

указанные полномочия в соответствии с законодательством Российской Федерации осуществляют иные федеральные органы исполнительной власти), функции по организации продажи приватизируемого федерального имущества, реализации имущества, арестованного во исполнение судебных решений или актов органов, которым предоставлено право принимать решения об обращении взыскания на имущество, функции по реализации конфискованного, движимого бесхозяйного, изъятого и иного имущества, обращенного в собственность государства в соответствии с законодательством Российской Федерации, функции по оказанию государственных услуг и правоприменительные функции в сфере имущественных и земельных отношений.

Федеральное агентство по управлению государственным имуществом является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции в области приватизации и полномочия собственника, в том числе права акционера и участника общества с ограниченной ответственностью, в сфере управления имуществом Российской Федерации (за исключением случаев, когда указанные полномочия в соответствии с законодательством Российской Федерации осуществляют иные федеральные органы исполнительной власти), и уполномоченным федеральным органом исполнительной власти в случаях, предусмотренных п. 3 ст. 77 Федерального закона «Об акционерных обществах».

Федеральное агентство по управлению государственным имуществом находится в ведении Министерства экономического развития Российской Федерации.

3.2 Устройство органов исполнительной власти субъекта Российской Федерации, обеспечивающих управление унитарными предприятиями, их функции и полномочия

Право на участие в управлении государственным предприятием, учрежденным субъектом Российской Федерации, в соответствии с Гражданским Кодексом РФ, реализуется уполномоченными органами исполнительной власти соответствующего субъекта РФ. Практика показывает, что каждый субъект Российской Федерации, создает отдельный отраслевой орган власти, специализирующийся на выполнении функций по управлению предприятиями, акции или доли в уставных капиталах которых принадлежат казне соответствующего субъекта (находятся в государственной собственности).

Так, анализ структуры органов исполнительной власти показал, что в Краснодарском крае таким органом власти является Департамент имущественных отношений Краснодарского края, созданный 17.01.2001 № 35 в соответствии с Постановлением «О совершенствовании структуры исполнительных органов государственной власти Краснодарского края».

В марте 2001 г. департамент имущественных отношений Краснодарского края реорганизован путем присоединения к нему комитета по управлению государственным имуществом Краснодарского края – постановление главы администрации Краснодарского края от 22.03.2001 № 204 «О реорганизации департамента имущественных отношений Краснодарского края».

Департамент осуществляет свою деятельность в соответствии с положением, утвержденным постановлением главы администрации Краснодарского края от 23.04.2007 № 345 «О департаменте имущественных отношений Краснодарского края».

Департамент имущественных отношений Краснодарского края (далее – Департамент) является уполномоченным органом исполнительной власти Краснодарского края по управлению и распоряжению имуществом и земельными ресурсами, находящимися в государственной собственности

Краснодарского края, по управлению игорной зоной, созданной на территории Краснодарского края.

Департамент осуществляет:

- реализацию государственной политики в области имущественных и земельных отношений, приватизации государственного имущества, за исключением вопросов, регулируемых жилищным законодательством Российской Федерации;

- координацию деятельности органов исполнительной власти Краснодарского края в области имущественных и земельных отношений;

- государственное регулирование деятельности по организации и проведению азартных игр на территории Краснодарского края.

Департамент осуществляет свою деятельность во взаимодействии с федеральными и краевыми органами государственной власти, органами местного самоуправления, иными организациями.

Департамент является органом исполнительной власти Краснодарского края, наделенным правами юридического лица, имеет право от своего имени приобретать и осуществлять имущественные права и обязанности, быть истцом и ответчиком в суде, имеет лицевой счет, печать с изображением Государственного герба Российской Федерации и со своим наименованием, а также соответствующие штампы и бланки.

Финансирование Департамента осуществляется за счет средств краевого бюджета, направляемых на его содержание.

Имущество Департамента является государственной собственностью Краснодарского края и закреплено за ним на праве оперативного управления.

Контрольные вопросы

1 Эффективно ли современное устройство системы органов, обеспечивающих управление государственными предприятиями и учреждениями?

2 Каково организационное и иерархическое устройство системы органов, обеспечивающих управление государственными бюджетными учреждениями субъекта Российской Федерации –Краснодарского края?

3 Перечислите состав и функции государственных органов власти, осуществляющих координацию управления государственными учреждениями.

4 Перечислите состав и функции государственных органов власти, осуществляющих функции учредителя и собственника имущества государственного учреждения или предприятия.

ТЕМА 4

УПРАВЛЕНИЕ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ МУНИЦИПАЛЬНЫМ ИМУЩЕСТВОМ

4.1 Понятие и состав государственного и муниципального имущества

Имущество – совокупность материальных и некоторых нематериальных активов, обладающих экономической ценностью. Имущество включает: вещи, в том числе наличные деньги и документарные ценные бумаги; безналичные денежные средства и бездокументарные ценные бумаги; имущественные права (ст. 128 ГК РФ).

Различают следующие основные формы собственности: частная (физических и юридических лиц); государственная (федеральная и субъектов РФ); муниципальная. Конституция РФ защищает равным образом частную, государственную и муниципальную формы собственности, утверждает равноправие муниципальной собственности с другими формами собственности.

Постановление Верховного Совета РФ от 27.12.1991 № 3020-1 «О разграничении государственной собственности в Российской Федерации на федеральную собственность, государственную собственность республик в составе Российской Федерации, краёв, 14 областей, автономных округов, автономной области, городов Москвы и Санкт-Петербурга и муниципальную собственность» обеспечило в свое время самостоятельность муниципальной собственности.

В государственной собственности находится то имущество, которое необходимо государству для выполнения своих функций и решения

важнейших стратегических задач. Наиболее стратегически значимая для всей страны часть имущества находится в федеральной собственности. В действующем законодательстве пока не сформирован полный и закрытый перечень объектов имущества, которое должно находиться в федеральной собственности. В перечень имущества, которое должно находиться в федеральной собственности, включают: природные ресурсы, которые служат удовлетворению потребностей всего общества и являются народным достоянием (в т. ч. природные парки, заказники, заповедники и др.); имущество, необходимое для функционирования государства (государственная казна, средства государственного бюджета, имущество Банка России, золотой запас, валютный фонд, федеральная связь и др.); имущество, обеспечивающее оборону страны и безопасность государства (имущество вооруженных сил, государственный материальный резерв и др.); имущество, обеспечивающее функционирование национальной экономики (ценные недра, земли, водные ресурсы, воздушное пространство).

В муниципальной собственности находится имущество муниципальных образований, принадлежащее им на праве собственности (ст. 215 ГК РФ). Муниципальное имущество предназначено непосредственно обеспечивать жизнедеятельность населения муниципального образования, эффективно решать вопросы местного значения, поэтому состав муниципального имущества строго ограничен.

В муниципальной собственности может находиться: имущество, предназначенное для решения вопросов местного значения, перечень которых строго установлен для разных муниципальных образований; имущество, необходимое для осуществления некоторых государственных полномочий, если они передаются органам местного самоуправления; имущество, необходимое органам местного самоуправления для осуществления своих функций; имущество, предназначенное для решения вопросов, не отнесенных к вопросам местного значения, но право решения

которых предоставлено органам местного самоуправления (ст. 50 ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» от 06.10.2003 № 131-ФЗ).

В соответствии с этими требованиями в собственности муниципальных образований может находиться: имущество, предназначенное для электро-, тепло-, газо- и водоснабжения населения, водоотведения, снабжения населения топливом; автомобильные дороги местного значения в границах населенных пунктов поселения; жилищный фонд социального использования для обеспечения малоимущих граждан, проживающих в поселении и нуждающихся в жилых помещениях; пассажирский транспорт и другое имущество, предназначенные для транспортного обслуживания населения в границах поселения; имущество, предназначенное для предупреждения и ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций в границах поселения; имущество, предназначенное для обеспечения первичных мер пожарной безопасности; имущество библиотек поселения; имущество, предназначенное для организации досуга и обеспечения жителей поселения услугами организаций культуры; объекты культурного наследия (памятники истории и культуры); имущество, предназначенное для развития на территории поселения физической культуры и массового спорта и другое имущество.

И государственное, и муниципальное имущество делится на две части: 1) имущество, закрепленное за определенными юридическими лицами (государственными и муниципальными предприятиями и учреждениями, органами государственной и муниципальной власти), 2) казна (имущество, не закрепленное за юридическими лицами). В состав государственной казны РФ входят находящиеся в федеральной собственности: земельные участки, участки недр, лесные участки, водные объекты; акции (доли, вклады) хозяйственных обществ.

Формирование государственного и муниципального имущества осуществляется следующими способами: путем взимания налогов и иных

обязательных платежей, подлежащих зачислению в бюджет, внебюджетные фонды; путем приобретения имущества на основании договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки, предусмотренной действующим законодательством РФ; путем передачи объектов федеральной собственности в муниципальную собственность в порядке, устанавливаемом федеральным законом; путем передачи объектов государственной собственности субъекта РФ в муниципальную собственность в порядке, установленном действующим законодательством; путем возникновения права собственности на продукцию, плоды, доходы, полученные в результате использования собственности.

4.2 Особенности распоряжения имуществом, закрепленным за государственными и муниципальными предприятиями и учреждениями

Ранее отмечалось, что при управлении государственными и муниципальными предприятиями и учреждениями необходимо учитывать специфику распоряжения имуществом, закрепленным за анализируемыми субъектами. К видам прав, на которых имуществом закрепляется за государственными и муниципальными предприятиями и учреждениями в Российской Федерации относят право хозяйственного ведения, право оперативного управления, право постоянного (бессрочного) пользования.

В соответствии со статьей 294 Гражданского Кодекса РФ, государственное или муниципальное унитарное предприятие, которому имущество принадлежит на праве хозяйственного ведения, владеет, пользуется и распоряжается этим имуществом в пределах, определяемых в соответствии с настоящим Кодексом.

Статья 295 Гражданского Кодекса РФ предусматривает, что собственник имущества, находящегося в хозяйственном ведении, в соответствии с законом решает вопросы создания предприятия, определения предмета и целей его деятельности, его реорганизации и ликвидации,

назначает директора (руководителя) предприятия, осуществляет контроль за использованием по назначению и сохранностью принадлежащего предприятию имущества. Собственник имеет право на получение части прибыли от использования имущества, находящегося в хозяйственном ведении предприятия.

Предприятие не вправе продавать принадлежащее ему на праве хозяйственного ведения недвижимое имущество, сдавать его в аренду, отдавать в залог, вносить в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или иным способом распоряжаться этим имуществом без согласия собственника.

Остальным имуществом, принадлежащим предприятию, оно распоряжается самостоятельно, за исключением случаев, установленных законом или иными правовыми актами.

В соответствии со ст. 296 Гражданского Кодекса РФ, учреждение и казенное предприятие, за которыми имущество закреплено на праве оперативного управления, владеют, пользуются этим имуществом в пределах, установленных законом, в соответствии с целями своей деятельности, назначением этого имущества и, если иное не установлено законом, распоряжаются этим имуществом с согласия собственника этого имущества.

Собственник имущества вправе изъять излишнее, неиспользуемое или используемое не по назначению имущество, закрепленное им за учреждением или казенным предприятием либо приобретенное учреждением или казенным предприятием за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение этого имущества.

Статья 297 Гражданского Кодекса РФ предусматривает, что казенное предприятие вправе отчуждать или иным способом распоряжаться закрепленным за ним имуществом лишь с согласия собственника этого имущества.

Казенное предприятие самостоятельно реализует производимую им продукцию, если иное не установлено законом или иными правовыми актами. Порядок распределения доходов казенного предприятия определяется собственником его имущества.

Статья 298 Гражданского Кодекса РФ предусматривает, что автономное учреждение без согласия собственника не вправе распоряжаться недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленными за ним собственником или приобретенными автономным учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества. Остальным имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, автономное учреждение вправе распоряжаться самостоятельно, если иное не установлено законом.

Бюджетное учреждение без согласия собственника не вправе распоряжаться особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества, а также недвижимым имуществом. Остальным имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, бюджетное учреждение вправе распоряжаться самостоятельно, если иное не установлено законом.

Бюджетное учреждение вправе осуществлять приносящую доходы деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствующую этим целям, при условии, что такая деятельность указана в его учредительных документах. Доходы, полученные от такой деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение бюджетного учреждения.

Казенное учреждение не вправе отчуждать либо иным способом распоряжаться имуществом без согласия собственника имущества.

Казенное учреждение может осуществлять приносящую доходы деятельность в соответствии со своими учредительными документами. Доходы, полученные от указанной деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации.

В соответствии со ст. 299 ГК РФ право хозяйственного ведения или право оперативного управления имуществом, в отношении которого собственником принято решение о закреплении за унитарным предприятием или учреждением, возникает у этого предприятия или учреждения с момента передачи имущества, если иное не установлено законом и иными правовыми актами или решением собственника.

Плоды, продукция и доходы от использования имущества, находящегося в хозяйственном ведении или оперативном управлении унитарного предприятия или учреждения, а также имущество, приобретенное унитарным предприятием или учреждением по договору или иным основаниям, поступают в хозяйственное ведение или оперативное управление предприятия или учреждения в порядке, установленном настоящим Кодексом, другими законами и иными правовыми актами для приобретения права собственности.

Статья 39.9 Земельного Кодекса РФ предусматривает, что предоставление земельного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, в постоянное (бессрочное) пользование осуществляется на основании решения уполномоченного органа.

Земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности, предоставляются в постоянное (бессрочное) пользование исключительно: органам государственной власти и органам местного самоуправления; государственным и муниципальным учреждениям (бюджетным, казенным, автономным); казенным предприятиям; центрам исторического наследия президентов Российской Федерации, прекративших исполнение своих полномочий.

Не допускается предоставление земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, указанным в настоящей статье лицам на других правах, кроме права постоянного (бессрочного) пользования, если иное не предусмотрено статьями 39.10 и 39.20 Земельного Кодекса РФ.

Статья 269 ГК РФ предусматривает, что лицо, которому земельный участок предоставлен в постоянное (бессрочное) пользование, вправе, если иное не предусмотрено законом, самостоятельно использовать участок в целях, для которых он предоставлен, включая возведение для этих целей на участке зданий, сооружений и другого недвижимого имущества. Здания, сооружения, иное недвижимое имущество, созданные этим лицом для себя, являются его собственностью.

Контрольные вопросы

1 Раскройте основные подходы к управлению государственным и муниципальным имуществом.

2 Какие меры предпринимает государство для повышения эффективности управления государственным имуществом РФ?

3 Особенности управления имуществом, закрепленным за учреждением собственником или приобретенным за счет средств собственника, и имуществом, приобретенным учреждением за счет доходов от осуществления приносящей доход деятельности.

4 Охарактеризуйте систему показателей эффективности управления земельной собственностью РФ (субъекта РФ, муниципального образования).

5 Проанализируйте виды прав, на которых может закрепляться имуществом за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями в Российской Федерации.

ТЕМА 5

**ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНИЯ И АНАЛИЗА
ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ПРЕДПРИЯТИЙ И УЧРЕЖДЕНИЙ
ОТДЕЛЬНЫХ ОТРАСЛЕЙ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА**

5.1 Отраслевые особенности планирования и анализа затрат бюджетных учреждений

Выбор метода(ов) планирования и анализа затрат для каждой группы затрат бюджетных учреждений всегда осуществляется в зависимости от отраслевых, территориальных и иных особенностей производства товара или оказания государственной услуги.

Письмом Минфина России от 01.10.2014 № 02-01-09/49180 утверждены Методические рекомендации по установлению общих требований к порядку расчета объема финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) (далее – Методические рекомендации).

В соответствии с положениями абзаца второго п. 4 ст. 69.2 Бюджетного кодекса Российской Федерации федеральные органы исполнительной власти, осуществляющие функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в установленных сферах деятельности (далее – соответствующие федеральные органы исполнительной власти), должны утвердить общие требования к порядку

определения нормативных затрат на оказание государственных и муниципальных услуг, применяемых при расчете объема субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) (далее – Общие требования).

На основании Общих требований федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъекта Российской Федерации, органы местного самоуправления, осуществляющие функции и полномочия учредителя в отношении государственного учреждения, созданного Российской Федерацией или субъектом Российской Федерации, муниципального учреждения, созданного муниципальным образованием, в случае, если иное не установлено федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента Российской Федерации или Правительства Российской Федерации (далее – органы, осуществляющие полномочия учредителя), должны определить нормативные затраты на оказание государственных и муниципальных услуг, а также нормативные затраты на содержание государственного и муниципального имущества.

Указанные положения будут применяться органами, осуществляющими полномочия учредителя, при расчете и обосновании бюджетных ассигнований на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на год и формировании проектов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на плановый период до трех лет.

Министерство финансов Российской Федерации в целях реализации вышеуказанного поручения Правительства Российской Федерации обязало соответствующие федеральные органы исполнительной власти обеспечить подготовку и утверждение Общих требований в установленных сферах деятельности до конца 2014 г.

Таким образом, отраслевые особенности планирования и анализа

затрат бюджетных учреждений регламентируются распорядительными актами Министерства финансов Российской Федерации и федеральных органов исполнительной власти, ответственных за конкретные сферы деятельности и создавших в них соответствующие учреждения.

Общие требования должны быть сформированы с учетом Методических рекомендаций и содержать указание на федеральные законы, иные правовые акты, в том числе федеральных органов исполнительной власти, ГОСТы, СНиПы, СанПиНы, федеральные стандарты и регламенты оказания государственных (муниципальных) услуг, регламентирующие требования к предоставлению услуг (выполнению работ) в соответствующих сферах деятельности.

Общие требования к порядку определения нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг, применяемых при расчете объема субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания определяются и утверждаются федеральными органами исполнительной власти, осуществляющими функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в установленных сферах деятельности, с методических рекомендаций Министерства финансов Российской Федерации.

В нормативных правовых актах федеральных органов исполнительной власти, устанавливающих общие требования к порядку планирования и анализа нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг, а также нормативных правовых актах федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъекта Российской Федерации, органов местного самоуправления, осуществляющих функции и полномочия учредителя в отношении государственных учреждений, созданных Российской Федерацией или субъектом Российской Федерации, муниципальных учреждений, Министерство финансов Российской Федерации рекомендует приводить расчетные процедуры

(калькуляцию) по определению нормативных затрат на оказание государственной (муниципальной) услуги.

При определении нормативных затрат на оказание государственной (муниципальной) услуги бюджетным учреждением должны учитываться:

- нормативные затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной (муниципальной) услуги;

- нормативные затраты на общехозяйственные нужды (за исключением затрат, которые учитываются в составе нормативных затрат на содержание имущества).

В составе нормативных затрат, непосредственно связанных с оказанием государственной (муниципальной) услуги, учитываются следующие группы затрат:

- нормативные затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда персонала, принимающего непосредственное участие в оказании государственной (муниципальной) услуги;

- нормативные затраты на приобретение материальных запасов, потребляемых в процессе оказания государственной (муниципальной) услуги.

К нормативным затратам на общехозяйственные нужды бюджетного учреждения относятся затраты, которые невозможно отнести напрямую к нормативным затратам, непосредственно связанным с оказанием государственной (муниципальной) услуги, и к нормативным затратам на содержание имущества.

В составе затрат на общехозяйственные нужды выделяются следующие группы затрат:

- нормативные затраты на коммунальные услуги (за исключением нормативных затрат, отнесенных к нормативным затратам на содержание имущества);

- нормативные затраты на оплату труда и начислений на выплаты по

оплате труда административно-управленческого, обслуживающего и прочего персонала, непосредственно не участвующего в оказании государственных (муниципальных) услуг;

- нормативные затраты на приобретение услуг связи;
- нормативные затраты на приобретение транспортных услуг;
- нормативные затраты на эксплуатацию (использование) недвижимого имущества;
- нормативные затраты на эксплуатацию (использование) особо ценного движимого имущества;
- прочие нормативные затраты, влияющие на стоимость оказания государственной (муниципальной) услуги.

Нормативные затраты на эксплуатацию (использование) недвижимого имущества могут быть детализированы по следующим группам затрат:

- нормативные затраты на эксплуатацию системы охранной сигнализации и противопожарной безопасности;
- нормативные затраты на аренду недвижимого имущества;
- нормативные затраты на содержание прилегающих территорий в соответствии с утвержденными санитарными правилами и нормами;
- прочие нормативные затраты на эксплуатацию (использование) недвижимого имущества.

Нормативные затраты на содержание особо ценного движимого имущества могут быть детализированы по следующим группам затрат:

- нормативные затраты на техническое обслуживание и текущий ремонт объектов особо ценного движимого имущества;
- нормативные затраты на материальные запасы, потребляемые в рамках эксплуатации (использования) особо ценного движимого имущества, не отнесенные к нормативным затратам, непосредственно связанным с оказанием государственной услуги;
- нормативные затраты на обязательное страхование гражданской

ответственности владельцев транспортных средств;

– прочие нормативные затраты на эксплуатацию (использование) особо ценного движимого имущества.

Выбор метода(ов) определения нормативных затрат для каждой группы затрат осуществляется в зависимости от отраслевых, территориальных и иных особенностей оказания государственной (муниципальной) услуги.

Рассматривая отраслевые особенности планирования и анализа затрат бюджетных учреждений следует отметить, что наиболее качественно и полно они раскрыты в методической документации, регламентирующей деятельность образовательных и медицинских учреждений. В учреждениях остальных сфер (отраслей) до настоящего времени федеральными органами исполнительной власти, ответственными за регламентацию изучаемой области, не разработано и не издано методических материалов, подробно раскрывающих отраслевые особенности планирования и анализа затрат бюджетных учреждений.

5.2 Особенности налогообложения бюджетных организаций

Особенности управления и анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятий и учреждений отдельных отраслей государственного сектора определяются спецификой налогообложения бюджетных учреждений.

С введением в действие гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) с 1 января 2002 г. практически все бюджетные учреждения, как ведущие, так и не ведущие предпринимательскую деятельность, получившие даже разовый доход, а следовательно, и прибыль (в случае превышения дохода над связанным с ним расходом, за исключением целевых поступлений и связанных с ними расходов), вовлекаются в круг плательщиков налога на прибыль.

Согласно ст. 247 и 249 гл. 25 части второй НК РФ, бюджетные организации должны уплачивать налог на прибыль с суммы превышения доходов над расходами от любой деятельности, иной, чем деятельность, связанная с получением и расходованием целевых поступлений.

В случае, если бюджетные организации занимаются предпринимательской деятельностью, налогообложению подлежит прибыль, полученная в результате как превышения доходов от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав над соответствующими им расходами, так и вероятного (при его наличии) превышения внереализационных доходов над внереализационными расходами.

При отсутствии у бюджетной организации предпринимательской деятельности налог должен быть уплачен с возможной прибыли, полученной в результате превышения внереализационных доходов над внереализационными расходами.

В ст. 251 НК РФ определены доходы, не учитываемые при определении налоговой базы некоммерческих организаций, в том числе бюджетных учреждений. Поименованный в статье перечень средств целевого финансирования и целевых поступлений, не учитываемых при определении налоговой базы, является исчерпывающим. Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования и целевые поступления, обязаны вести отдельный учет доходов и расходов, полученных или произведенных в рамках целевого финансирования и в рамках целевых поступлений.

В НК РФ введена ст. 321 «Особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями», в которой отражены особенности определения налоговой базы этих учреждений, порядок распределения расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала в бюджетных учреждениях, у которых в сметах доходов и расходов указанные расходы покрываются за

счет двух источников – средств целевого финансирования и расходов от предпринимательской деятельности.

С введением в действие гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ с 1 января 2001 г. все бюджетные организации, как ведущие, так и не ведущие предпринимательскую деятельность, так же, как и по налогу на прибыль, вовлекаются в круг плательщиков налога на добавленную стоимость.

Что касается других налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации, то, в соответствии с частью первой НК РФ, по федеральным налогам льготы могут быть предоставлены федеральными законами по различным элементам, но не вследствие специфического определения бюджетных учреждений, а лишь в том объеме, в каком эти льготы предусмотрены в налоговом законодательстве. При установлении регионального или местного налога законодательные органы субъектов РФ, представительные органы местного самоуправления могут предусматривать дополнительные налоговые льготы, в том числе и для бюджетных организаций.

В настоящее время федеральным законодательством предусматривается полное освобождение от налогообложения бюджетных организаций только по налогу на имущество организаций.

5.3 Особенности финансирования учреждений здравоохранения

В особом порядке происходит *финансирование медицинских организаций* из территориальных фондов обязательного медицинского страхования. Средства этих фондов первоначально передаются страховым медицинским организациям на основании договора о финансировании.

При этом территориальный фонд не может отказать в заключении договора страховой компании, если последняя обладает лицензией на осуществление медицинского страхования. Финансирование страховых

медицинских организаций осуществляется в соответствии с дифференцированными подушевыми нормативами.

В состав такого норматива заложена оплата следующих видов медицинской помощи: амбулаторно-поликлинической, стационарной, стационарно-замещающей, скорой медицинской помощи и санаторной помощи детям и больным туберкулезом.

Полученные от территориального фонда обязательного медицинского страхования средства страховые организации используют на оплату медицинских услуг в соответствии с объемными и финансовыми нормативами затрат на медицинскую помощь.

Оплата комплексной амбулаторно-поликлинической услуги производится страховой медицинской организацией, за счет предназначенной для этого части средств фонда оплаты медицинских услуг.

Страховая медицинская организация и субъект первичной медико-санитарной помощи ежеквартально, не позднее 20-го числа месяца, следующего за окончанием квартала, проводят выверку взаиморасчетов по результатам финансового взаимодействия в расчетном квартале с подписанием протокола согласования. На основании протокола рассчитывается тариф на комплексную амбулаторно-поликлиническую услугу текущего квартала.

Оплате подлежат лишь заказанные медицинские услуги в пределах объемов, предусмотренных договорами на предоставление медицинских услуг. Медицинская услуга, заказанная исполнителем у другой медицинской организации в процессе выполнения основной услуги (за исключением комплексной амбулаторно-поликлинической услуги) в силу выявившейся невозможности оказания ее в полном объеме или в результате осложнения, возникшего по его вине, оплачивается медицинской организацией за свой счет.

Контрольные вопросы

1 Кем разрабатывается методическая документация, определяющая отраслевые особенности планирования и анализа затрат бюджетных учреждений.

2 Раскройте особенности налогообложения государственного и муниципального учреждения.

3 Раскройте структуру нормативных затрат на оказание государственных и муниципальных услуг учреждениями различных отраслей.

4 Опишите порядок финансового обеспечения медицинских учреждений.

5 В каком порядке и кем определяются отраслевые особенности планирования и анализа затрат бюджетных учреждений?

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Управление государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями – сложный и динамический процесс, требующих специальных навыков и знаний специфики объектов управления. Как показал рассмотренный материал, порядок и процедуры принятия хозяйственных решений в унитарных и корпоративных организациях существенно отличаются, этим и обусловлена необходимость выделения и изучения отдельно особенностей управленческой деятельности в государственных (муниципальных) предприятиях и бюджетных учреждениях.

В распоряжении государственных (муниципальных) предприятий и учреждений находятся значительные общенациональные ресурсы. В этой связи успешность достижения государственных задач, целей муниципальной и региональной государственной политики, всегда будет определяться, эффективностью использования аккумулируемых бюджетными учреждениями и государственными предприятиями ресурсов.

Таким образом, актуальным становится изучение научных подходов и основ управления государственным и муниципальными предприятиями и учреждениями.

Анализ научных взглядов и реальной практики показал, что залогом эффективного управления государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями должны являться сформировавшиеся навыки применения в управленческой практике подходов к разработке основных плановых документов, постановки целей и задач государственных предприятий и организаций, основанных на понимании специальной правоспособности государственных и муниципальных предприятий и учреждений, особенностей бюджетирования, как основной технологии внутрикорпоративного планирования в государственных и муниципальных предприятиях, способности к организации финансового обеспечения государственных и муниципальных учреждений.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Маркова М.Ф. Организация государственных учреждений России [Электронный ресурс] : учеб.пособие. – Электрон.дан. – СПб. : ИЭО СПбУУиЭ (Институт электронного обучения Санкт-Петербургского университета управления и экономики), 2012. – 1480 с. – Режим доступа: http://e.lanbook.com/books/element.php?p11_id=64117.– ЭБС «lanbook», по паролю.

2 Основы финансового планирования в государственных (муниципальных) учреждениях : учеб.пособие / Т.Ф. Боряева, О.А. Тагирова, А.В. Носов [и др.]– Пенза: РИО ПГАУ, 2018. – 153 с. – Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/30158>. – ЭБС «IPRbooks», по паролю.

3Козельский А.В. Управление государственным и муниципальным имуществом : учеб.пособие / А.В. Козельский.– Саратов: ССЭИ РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2017. – 136 с.– Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/8106>. – ЭБС «IPRbooks», по паролю.

4Азнабаева Г.Х.Финансы, анализ бюджетных учреждений: учеб.пособие / Уфа: Уфимский государственный университет экономики и сервиса, 2014. – 124 с.[Электронный ресурс]<http://rucont.ru/efd/314981>– ЭБС «rucont», по паролю.

5 Поляк Г.Б. Финансы бюджетных организаций [Электронный ресурс]: учебник/ Г. Б. Поляк, Л. Д. Андросова, О. И. Базилевич–Электрон. текстовые данные.– М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 463с.– Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/12859>.

6Смелик Р.Г. Экономика предприятия (организации) [Электронный ресурс]: учебник/ Р. Г. Смелик, Л.А. Левицкая– Электрон.текстовые данные. – Омск: Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, 2014.– 296 с.– Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/24961>.

Н.В. Лоскутов

**УПРАВЛЕНИЕ
В ГОСУДАРСТВЕННЫХ И МУНИЦИПАЛЬНЫХ
ПРЕДПРИЯТИЯХ И УЧРЕЖДЕНИЯХ**

**электронное
учебно-методическое
пособие**

Усл. п.л. 7,8 п.л.

*Кубанский институт социэкономки и права
(филиал) Образовательного учреждения профсоюзов
высшего образования «Академия труда и социальных отношений»
360062, г. Краснодар, ул. Атарбекова, 42*