

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**  
( Н И У « Б е л Г У » )

**ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ**

**Кафедра «Учет, анализ и аудит»**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО — МЕТОДИЧЕСКИХ  
АСПЕКТОВ УЧЕТА РАСХОДОВ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ**

**Выпускная квалификационная работа  
(магистерская диссертация)**

**студентки очной формы обучения  
направления подготовки 38.04.01 ЭКОНОМИКА  
программа «Учет, анализ и аудит»  
2 курса группы 06001472  
Гримайло Марины Сергеевны**

Научный руководитель:  
к.э.н., профессор  
Калуцкая Н.А.

**БЕЛГОРОД 2017**

## ВВЕДЕНИЕ

Одним из направлений современной финансовой политики Российского государства является создание эффективно функционирующей системы бюджетных учреждений при более рациональном использовании бюджетных средств, направленных на их содержание. Изменения в нормативно-правовой базе бухгалтерского учета базируется на положениях Федерального закона от 8 мая 2010 года № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений», который определяет типы государственных (муниципальных) учреждений и процедуры, связанные с их организацией и дальнейшей деятельностью. Механизм совершенствования правового статуса государственных (муниципальных) учреждений, в свою очередь, должен привести к расширению финансово-хозяйственной самостоятельности, ответственности бюджетных учреждений и повышению эффективности предоставления услуг.

В соответствии с изменениями в законодательстве существенно меняется и политика в области привлечения дополнительных доходов в бюджетное учреждение.

Бюджетное финансирование восполняет основные статьи затрат: содержание зданий, коммунальные платежи, заработная плата, приобретение необходимых средств. Данного финансирования недостаточно для того, чтобы выполнять в полном объеме функции бюджетных учреждений. Поэтому вторым источником финансирования могут быть средства, получаемые от предпринимательской деятельности самих бюджетных учреждений. Кроме того бюджетные учреждения получают средства на развитие своей деятельности. Это целевые средства и безвозмездные поступления, к которым относятся спонсорская помощь, пожертвования. На привлечение дополнительных источников финансирования за счет осуществления коммерческой деятельности и должно быть нацелено бюджетное учреждение в настоящее время.

Бухгалтерский учет государственных организаций (широко известный под названием «бюджетный учет») является составной частью российской национальной системы бухгалтерского учета, специализированной на создании учетной информации для управления государственными (муниципальными) финансами на всех уровнях властных структур бюджетной системы Российской Федерации. Существенным отличием новой концепции ведения бюджетного учета является регулирование учета на основе принципов бюджетной системы Российской Федерации.

В современных условиях развития финансово-экономических отношений вопросы учетно-аналитического обеспечения главных распорядителей бюджетных средств своевременной и достоверной информацией о деятельности учреждений приобретают все большее значение. Возрастающая потребность государства в информационных данных свидетельствует о повышении роли системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля как уникального источника для принятия обоснованных управленческих решений.

Исследование показало, что в настоящее время практически отсутствует комплексное изучение теоретических и практических проблем организации системы контроля за деятельностью казенных учреждений, включая как внешний, но в рамках бюджетных отношений, так и внутренний контроль. Недостаточно четко определены сущность, цели и направления контроля, а также вопросы взаимодействия контролирующих органов между собой; требуют доработки и уточнения отдельные положения законодательства в области государственного финансового контроля; недостаточно разработаны вопросы методики проведения контрольных мероприятий и процедур.

Таким образом, совершенствование бухгалтерского учета на основе изменений в законодательстве, усиление его контрольных функций за финансовой и хозяйственной деятельностью бюджетного учреждения – основа укрепления финансово-бюджетной дисциплины. В этой связи выбранная тема

магистерской диссертации является несомненно актуальной.

Изучением вопросов ревизии и контроля в различных областях занимались Азарская М.А., Афанасьев В.Г., Белобжетский И.А., Вознесенский Э.А., Грачева Е.Ю., Ерофеева В.А., Козырин А.Н., Кочерин Е.А., Мельник М.В., Палий В.Ф., Стуков С.А., Суйц В.П., Шпиг А.А., Химичева Н.И. и др. Проблемы организации и функционирования системы внутреннего контроля исследовались в трудах Белухи Н.Т., Бурцева В.В., Ивашкевича В.Б., Калиничевой Р.В., Кондракова Н.П., Макальской А.К., Мизиковского Е.А., Овсийчук М.Ф., Серебряковой Т.Ю., Скобары В.В., Сотниковой Л.В., Фленова С.И., Шеремета А.Д., Шохина С.О. и многих других авторов.

Цель исследования заключается в изучении специфики бухгалтерского учета и контроля расходов казенного учреждения, а также в разработке организационно-методических положений и рекомендаций по осуществлению внутреннего контроля хозяйственной деятельности бюджетного учреждения.

Достижение поставленной цели предполагает решение ряда задач:

Рассмотреть правовое регулирование деятельности бюджетных учреждений, а так особенности их финансирования.

Раскрыть понятие и сущность бюджетных расходов муниципальных образований

Изучить специфические черты ведения бухгалтерского учета расходов в бюджетной организации.

Проанализировать социально — экономическое развитие Краснояружского — района Белгородской области

Дать организационно-экономическую характеристику "XXX" и исследовать современное состояние системы учета расходов ее деятельности.

Обосновать необходимость и наметить пути совершенствования организационно — методических аспектов учета расходов казенного учреждения

Объектом исследования выступает казенное учреждение — "XXX". Предметом исследования являются расходы, производимые в процессе финансово — хозяйственной деятельности бюджетного учреждения.

Теоретической и методологической основой исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых в области контроля и ревизии, материалы научно-практических конференций по проблемам организации эффективной системы внутреннего контроля, фундаментальные положения теории и методологии бухгалтерского учета и контроля, законодательные и нормативные документы, регулирующие деятельность казенных учреждений, а также локальные нормативные документы казенных учреждений.

Исследование построено на системном подходе. В процессе работы над магистерской диссертацией использовались различные методы: документация, оценка, счета и двойная запись, анализ, синтез, абстрактно-логический, сравнительный, статистико-экономический, сопоставление, приемы логической и счетной увязки показателей бухгалтерского учета и отчетности.

Информационной основой при написании исследования послужила нормативная база, включающая федеральные законы, Указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ, подзаконные акты, регулирующие порядок организации и осуществления бухгалтерского учета отдельных операций казенных учреждений, а также отчетные данные исследуемого учреждений.

Научная новизна диссертационной работы состоит в разработке теоретических положений внутреннего контроля и практических рекомендаций по совершенствованию систем контроля в казенных учреждениях. Элементы новизны содержат следующие результаты исследования:

на основе проведенных исследований уточнена сущность и содержание бюджетного учета как составной части российской национальной системы бухгалтерского учета;

обоснован и дополнен инструментарий оценки эффективности

бюджетирования, ориентированного на результат, отличающийся от используемых разрозненных механизмов и позволяющий обеспечить переход к ориентированной на результат модели планирования бюджетных средств и контролю за их целесообразностью и эффективностью;

предложен алгоритм построения системы внутреннего контроля в казенных учреждениях: определены цели и задачи внутреннего контроля, должностные лица, ответственные за проведение контроля, а также методы проведения контрольных процедур и порядок оформления результатов внутреннего контроля.

Практическая значимость диссертационного исследования определяется возможностью эффективного применения авторских разработок и полученных выводов в процессе внутреннего контроля бюджетного учреждения, а также в работе финансовых отделов и служб внутреннего контроля бюджетных организаций.

Апробация результатов исследования была произведена в статье «Некоторые аспекты правового регулирования деятельности бюджетных учреждений» на I Международной научно-практической конференции «Теоретические и прикладные аспекты развития современной науки», а также в статье «Особенности внутреннего контроля казенного учреждения», опубликованной в научно-практическом электронном журнале «Аллея науки».

Магистерская диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений.

Во введении обоснована актуальность выбранной темы, определены предмет, объект, цель и соответствующие ей задачи, охарактеризованы методы исследования, раскрыты научная новизна и практическая значимость.

В первой главе раскрываются важнейшие теоретические аспекты бюджетного учета как составной части российской национальной системы бухгалтерского учета, в частности правовое регулирование и финансовое обеспечение деятельности организации.

Во второй главе проводится анализ текущего социально — экономического состояния деятельности Краснояружского района Белгородской области, излагается организационно-экономическая характеристика администрации Краснояружского райцона, описывается действующая в ней методика учета основных расходов деятельности.

В третьей главе обосновывается необходимость совершенствования организационно — методических аспектов учета расходов казенного учреждения в виде организации внутреннего контроля и системы бюджетирования как основы сметного планирования казенных учреждений.

В заключении сделаны основные выводы по теме исследования.

## **1. БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ КАК СОСТАВНАЯ ЧАСТЬ РОССИЙСКОЙ НАЦИОНАЛЬНОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

### **1.1. Правовое регулирование деятельности бюджетных учреждений**

Бухгалтерский учет и финансы в бюджетных организациях имеет свои специфические особенности, обусловленные законодательством о бюджетном устройстве и бюджетном процессе, инструкцией по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете, утвержденной приказом Минфина РФ, другими нормативными документами по учету и отчетности в бюджетных организациях, отраслевой их спецификой. К этим особенностям нужно отнести: организацию учета в разрезе статей бюджетной классификации; особенности формирования финансовых результатов; контроль исполнения сметы доходов и расходов (плана финансово-хозяйственной деятельности); выделение в учете кассовых и фактических расходов; отраслевые особенности учета в учреждениях бюджетной сферы.

Бюджетный кодекс закрепляет в России трехуровневую бюджетную систему, которая представлена на рисунке 1.



Рис. 1. Бюджетная система Российской Федерации

С 1 января 2011 года вступил в силу Федеральный закон № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (далее - Закон № 83-ФЗ), согласно которому все государственные и муниципальные учреждения будут делиться на три типа:

*автономные, бюджетные (нового типа) и казенные.* [4, ст. 6]

Основная цель изменений - снижение темпов роста расходов бюджетов, создание условий и стимулов для сокращения внутренних издержек учреждений и привлечения ими дополнительных источников финансирования за счет осуществления коммерческой деятельности. Правовое регулирование бюджетных учреждений теперь осуществляется в зависимости от их типа соответствующими нормативными документами. Особенности правового положения бюджетных учреждений нового типа установлены статьей 9.2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

*Бюджетным учреждением* признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий соответственно органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах. [5]

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 [48]. Порядок формирования государственного (муниципального) задания и порядок финансового обеспечения выполнения этого задания определяются:

1) Правительством Российской Федерации в отношении федеральных бюджетных учреждений;

2) высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации в отношении бюджетных учреждений субъекта Российской Федерации;

3) местной администрацией в отношении муниципальных бюджетных учреждений [6].

Бюджетное учреждение осуществляет операции с поступающими ему в соответствии с законодательством Российской Федерации средствами через лицевые счета, открываемые в территориальном органе Федерального казначейства или финансовом органе субъекта Российской Федерации (муниципального образования) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации (за исключением случаев, установленных федеральным законом). Схема исполнения бюджетов через органы казначейства представлена на рисунке 2.

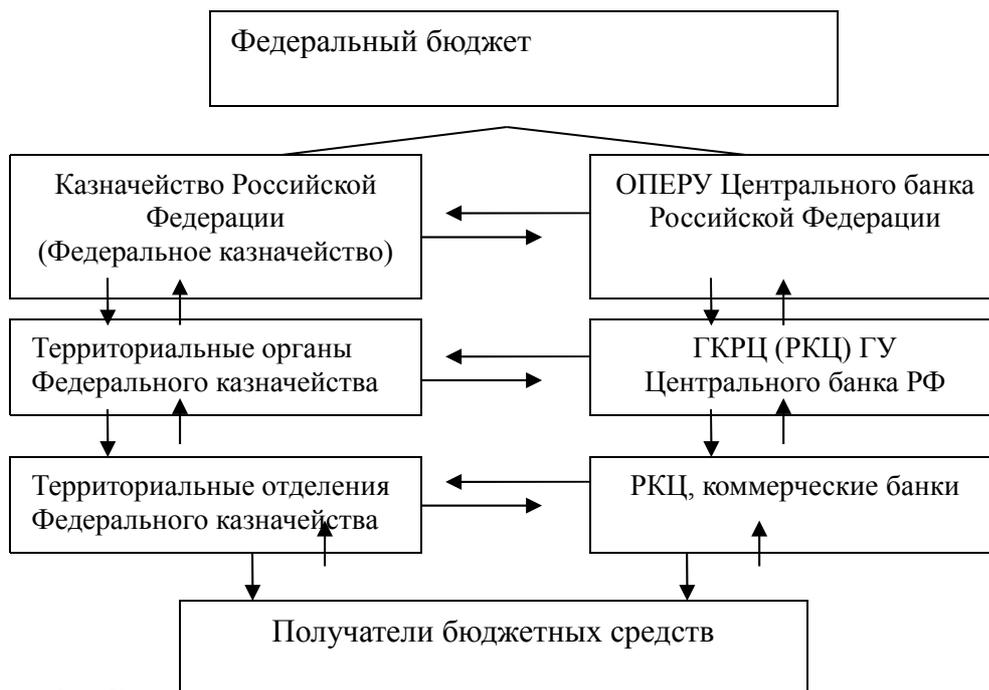


Рис.2. Схема исполнения бюджета через органы казначейства

Имущество бюджетного учреждения закрепляется за ним на праве оперативного управления в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Собственником имущества бюджетного учреждения является соответственно Российская Федерация, субъект Российской Федерации, муниципальное образование [2].

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.

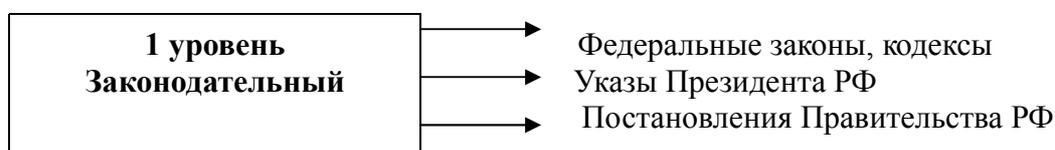
Бюджетные учреждения не вправе размещать денежные средства на депозитах в кредитных организациях, а также совершать сделки с ценными бумагами, если иное не предусмотрено федеральными законами [6].

Казенное учреждение - государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы [1].

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 [6].

Принятая в России четырехуровневая система нормативного регулирования организации бухгалтерского учета применительно к бюджетным учреждениям имеет следующую структуру, представленную на рисунке 3:



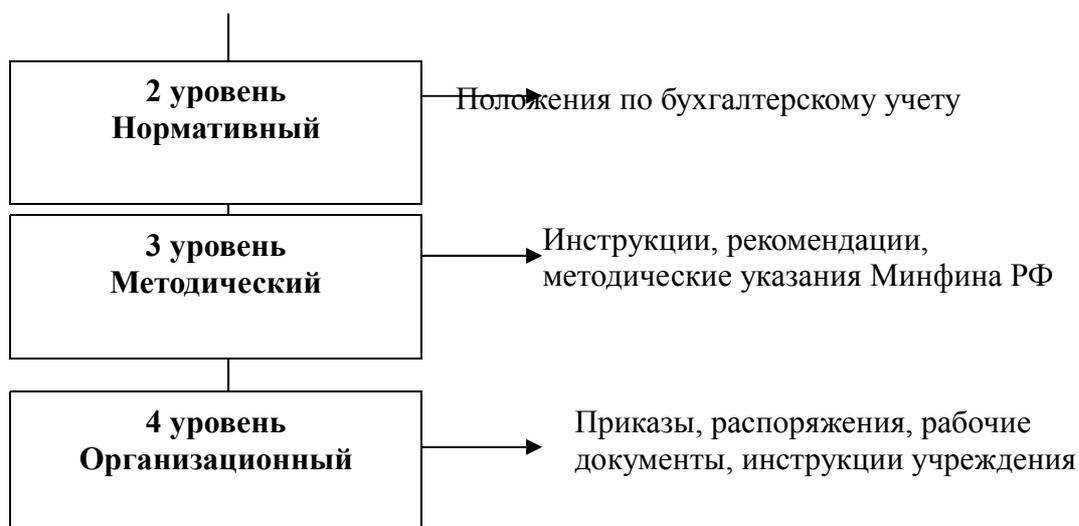


Рис. 3 Нормативное регулирование бухгалтерского учета

**Первый уровень** правового регулирования бюджетных учреждений составляют Бюджетный кодекс РФ, Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Федеральный закон от 12.12.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», указы Президента РФ, постановления Правительства РФ. [18, с. 22]

Приоритет в сфере нормативного регулирования принадлежит Бюджетному Кодексу Российской Федерации, в котором закреплены права и обязанности бюджетных учреждений в бюджетном процессе. Нормы БК РФ определяют общие принципы бюджетного законодательства, организации и функционирования бюджетной системы Российской Федерации, правовое положение субъектов бюджетных правоотношений, определяет основы бюджетного процесса и межбюджетных отношений, основания и виды ответственности за нарушение бюджетного законодательства.

Отдельные аспекты бюджетного бухгалтерского учета регулируются Гражданским, Трудовым, Семейным кодексами, и другими федеральными законами и указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ.

На **втором уровне** правовое регулирование осуществляется:

– Инструкцией по применению единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов

местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений № 157н.

– Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений № 174н.

– Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ № 191н.

– Инструкцией о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений №33н.

– Приказ Минфина России от 21.12.2013 № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации».

– Приказы Минфина РФ и Федерального казначейства по организации исполнения бюджета. [45, с. 2]

Основные правила организации и ведения бухгалтерского учета определены Инструкцией № 157н. Инструкция № 174н устанавливает специфические особенности бухгалтерского учета бюджетных учреждений, а также его нормативно-правовое регулирование.

В целях организации бухгалтерского учета, бюджетное учреждение, руководствуясь Законом № 402-ФЗ, нормативными актами органов, регулируемыми бухгалтерский учет, Инструкцией № 157н, формирует свою учетную политику, исходя из особенностей своей структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности учреждения и выполняемых им в соответствии с законодательством Российской Федерации полномочий. [48]

**Третий уровень** правового регулирования составляют нормативные правовые акты, издаваемые органами, организующими исполнение федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов,

бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов, по вопросам бюджетного учета, а также нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, которым предоставлено право осуществлять правовое регулирование отдельных вопросов бухгалтерского учета.

К этому же уровню нормативного регулирования формируют нормативные правовые акты, издаваемые с учетом отраслевых особенностей деятельности и финансирования бюджетных учреждений.

К **четвертому уровню** относятся учетная политика и локальные правовые документы бюджетных учреждений, принятие которых предусмотрено Инструкцией по бюджетному учету.

Основным локальным актом, регламентирующим организацию и ведение бухгалтерского учета в конкретном бюджетном учреждении, является учетная политика. Она утверждается приказом руководителя учреждения.

В учетной политике учреждения утверждаются (п. 6 Инструкции № 157н):

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- методы оценки отдельных видов имущества и обязательств;
- порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации, в том числе порядок и сроки передачи первичных (сводных) учетных документов в соответствии с утвержденным графиком документооборота для отражения в бухгалтерском учете;
- формы первичных (сводных) учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым законодательством РФ не установлены обязательные для их оформления формы документов;
- порядок организации и обеспечения (осуществления) учреждением внутреннего финансового контроля;
- иные решения, необходимые для организации и ведения бухгалтерского учета. [6]

Организационную часть учетной политики и методическую часть, затрагивающую вопросы приносящей доход деятельности, учреждение должно разработать самостоятельно.

Организация бюджетного бухгалтерского учета включает несколько направлений:

- первичный учет и документооборот;
- инвентаризация;
- формы бухгалтерского учета;
- формы организации учетно-вычислительных работ.

Основные правила ведения бухгалтерского учета определены Законом «О бухгалтерском учете». Эти правила отражены на рисунке 4.

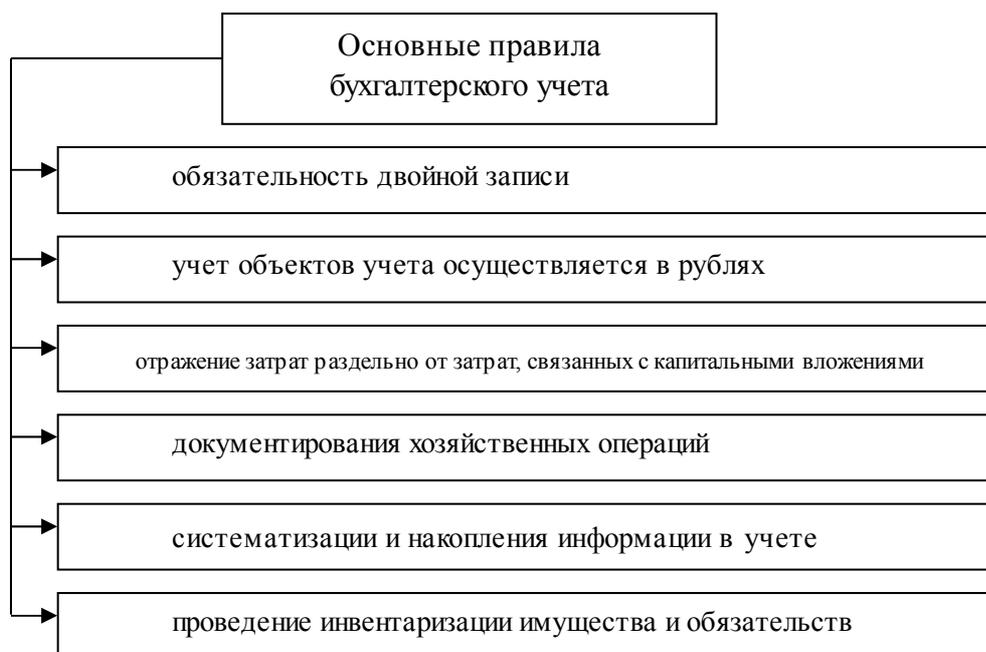


Рис. 4 Правила ведения бухгалтерского учета

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях и выполнение норм законодательства несут руководители организаций [5].

Функции по ведению бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях выполняет самостоятельное структурное подразделение (бухгалтерия) либо централизованная бухгалтерия, возглавляемые главным бухгалтером.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю

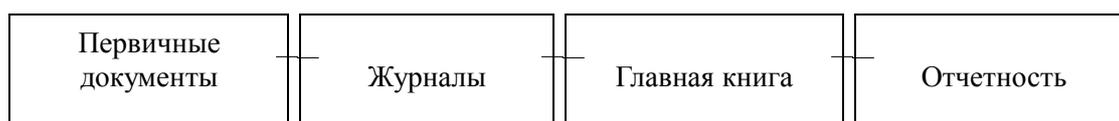
учреждения, несет ответственность за ведение учета, а также своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Структура бухгалтерии зависит от объема учетной работы и предусматривает иерархию подчиненности и взаимосвязь между бухгалтерами различных групп [25].

В бухгалтериях, как правило, создаются специализированные группы: финансовая, материальная, расчетов. На эти группы может быть возложено оформление всей первичной документации по бюджетному бухгалтерскому учету операций данного учреждения, контроль за сохранностью ценностей, находящихся в подотчете материально ответственных лиц, и выполнение других работ, предусмотренных распределением обязанностей.

Форма бухгалтерского учета определяет связь между учетными регистрами, а также порядок действий с первичными данными.

Форма бухгалтерского учета для бюджетных учреждений не регламентирована. Движение информации об операциях в бюджетном учреждении, согласно инструкции по бюджетному учету, можно представить в виде схемы.



Проверенные и принятые к учету данные первичных учетных документов систематизируются по датам совершения операций (в хронологическом порядке) и учитываются накопительным способом в журналах операций: по счету «Касса»; с безналичными денежными средствами; расчетов с подотчетными лицами; поставщиками и подрядчиками; дебиторами по доходам; расчетов по оплате труда; операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов и прочим операциям [25].

Бухгалтерские проводки составляются и записываются в журналы операций по мере их документального оформления, но не позднее следующего дня после получения первичного учетного документа.

Журналы операций подписываются главным бухгалтером и исполнителем [25]. Согласно п. 3 Инструкции данные проверенных и принятых к учету первичных учетных документов систематизируются по датам совершения операций (в хронологическом порядке) и отражаются накопительным способом в следующих регистрах бюджетного учета [18]:

- журнал операций по счету «Касса»;
- журнал операций по банковскому счету;
- журнал операций расчетов с подотчетными лицами;
- журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками;
- журнал операций расчетов с дебиторами по доходам;
- журнал операций расчетов по заработной плате, денежному довольствию и стипендиям;
- журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;
- журнал по прочим операциям.

Записи в журналы операций осуществляются по мере совершения операций, но не позднее следующего дня после получения первичного учетного документа, на основании как отдельных документов, так и группы однородных документов. Корреспонденция счетов в журнале операций записывается в зависимости от характера операций по дебету одного счета и кредиту другого счета.

По истечении месяца данные оборотов по счетам из журналов операций переносятся в регистр синтетического учета «Оборотный баланс» с учетом определенных особенностей (иначе образуется повторный счет).

В оборотном балансе учет ведется в хронологическом порядке записи по счетам бюджетного учета (балансовым счетам соответствующих бюджетов) в порядке возрастания.

В оборотный баланс записываются суммы остатков на бухгалтерских счетах на начало бюджетного года и на начало отчетного периода по данным заключительного баланса за истекший год. В справочной таблице приводятся

суммы по журналам операций. Подсчитывается общий итог оборотов за период с начала года. При этом сумма оборотов за период должны быть равны.

Учтенные в оборотном балансе сальдо на счетах являются основанием для составления бухгалтерского баланса и другой бухгалтерской отчетности.

Бюджетные учреждения ведут оборотный баланс по месяцам отчетного года, а органы, осуществляющие кассовое обслуживание и организующие исполнение бюджетов, – ежедневно [54].

## **1.2 Особенности финансирования бюджетных учреждений**

По определению, данному в современном экономическом словаре, *бюджетное финансирование* - предоставленное в безвозвратном порядке денежное обеспечение, выделение (ассигнование) денежных средств из государственного (местного) бюджета на расходы, связанные с осуществлением государственных заказов, выполнением государственных программ, содержанием государственных организаций. Является необходимым средством развития и поддержки науки, культуры, образования и здравоохранения. [36]

Финансирование бюджетных учреждений осуществляется в определенном порядке, который включает следующие основные принципы:

- соблюдение режима экономии в расходовании средств государственного бюджета;
- строгое целевое использование бюджетных средств;
- соблюдение правильности и своевременности выделения ассигнований на содержание учреждения;
- систематический контроль со стороны вышестоящих организаций и финансовых органов за деятельностью бюджетного учреждения.

Общие объемы государственного финансирования из местных бюджетов регулярно уточняются для возмещения дополнительных затрат, вызванных ростом цен, тарифов и ставок заработной платы.

Финансовое обеспечение деятельности казенных, бюджетных и автономных учреждений, а также обеспечение госзаказа осуществляются на основе федеральных и региональных нормативов.

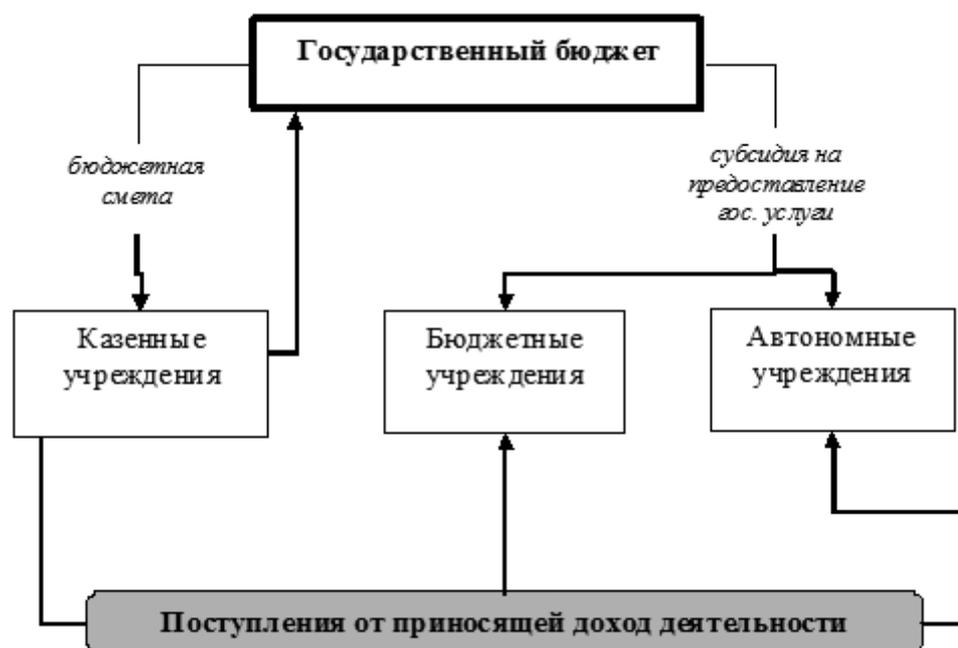


Рис. 5 Финансирование бюджетного учреждения

Сравнительная характеристика казенных, бюджетных и автономных учреждений, создаваемых в субъектах РФ и муниципальных образованиях, представлена в таблице 1 (Приложение).

Бюджетные ассигнования выделяются на оплату труда работников; содержание зданий (включая расходы на коммунальные услуги, освещение, текущий ремонт и прочие аналогичные расходы); комплектование библиотечных фондов, формирование новых и пополнение существующих музейных коллекций, обеспечение особого режима их хранения, приобретение материалов для реставрации фондов; научно - методическую деятельность; материальное обеспечение художественного воплощения творческих замыслов; оснащение организации культуры современными техническими средствами и оборудованием; проведение капитального ремонта; другие затраты, связанные с основной деятельностью организации культуры.

С 2012 года бюджетные учреждения все трех типов осуществляет свою

деятельность в соответствии с государственными (муниципальными) заданиями. Постановление Правительства РФ № 671 «О порядке формирования государственного задания в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания» конкретизирует механизм госфинансирования деятельности бюджетных, автономных и казенных учреждений [11].

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ, **государственное (муниципальное) задание** – документ, устанавливающий требования к объему, качеству, составу, условиям, порядку и результатам оказания государственных (муниципальных) услуг, выполнения работ, финансовое обеспечение выполнения которых осуществляется за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации. Задание формируется для бюджетных учреждений их учредителем [1].

Для каждого из типов государственных учреждений предусмотрен свой порядок финансового обеспечения государственного (муниципального) задания из бюджетов Российской Федерации. Так, финансовое обеспечение деятельности казенных учреждений осуществляется за счет бюджетных средств на основании сметы доходов и расходов. А бюджетных и автономных учреждений – в виде субсидий.

На основании Инструкции № 157н аналитический код вида финансового обеспечения бюджетного учреждения отражается в 18 разряде Рабочего плана счетов учреждения. В отношении бюджетных учреждений нового типа применимы следующие коды видов финансового обеспечения:

- 2 - приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения);
- 3 - средства во временном распоряжении;
- 4 - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания;
- 5 - субсидии на иные цели;
- 6 - субсидии на цели осуществления капитальных вложений [6].

## Правило определения значения разряда 24 - 26

Раздел	Объект учета	Влияние на объект	
		Увеличение	Уменьшение
<b>I</b>	<b>Нефинансовые активы</b> , в том числе	<b>3</b>	<b>4</b>
	Основные средства	310	410
	Нематериальные активы	320	420
	Непроизведенные активы	330	430
	Материальные запасы	340	440
	Вложения в нефинансовые активы	В зависимости от вида актива 10,20, 30,40 (соответственно)	
	Амортизация	В зависимости от амортизируемого объекта 10,20	
	Нефинансовые активы в пути	В зависимости от вида актива 10,20,40	
<b>II</b>	<b>Финансовые активы</b> , в том числе	<b>5</b>	<b>6</b>
	Денежные средства	510	610
	Финансовые вложения:		
	а) облигации, векселя	520	620
	б) акции	530	630
	в) депозиты	550	650
	Дебиторская задолженность	560	660
<b>III</b>	<b>Обязательства</b> , в том числе	<b>8</b>	<b>7</b>
	Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам:		
	а) внутренними	810	710
	б) внешними	820	720
	Расчеты по обязательствам	830	730
<b>IV</b>	<b>Финансовый результат</b>	<b>1</b> (доходы)	<b>2</b> (расходы)
<b>V</b>	<b>Санкционирование расходов бюджетов</b>	2 – осуществление расходов; 3,5 – приобретение активов; 8 – погашение долговых обязательств	

Помимо субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания бюджетным учреждениям могут быть предоставлены субсидии на иные цели. Примером таких субсидий являются гранты, выделяемые из бюджета в соответствии с указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ, субсидии на капитальный ремонт имущества, закрепленного за бюджетной организацией, приобретение оборудования.

Субсидии на цели осуществления капитальных вложений включают средства бюджета соответствующего уровня, направляемые на увеличение стоимости государственного (муниципального) имущества (реконструкцию, модернизацию имеющегося имущества или строительство новых объектов).

Осуществление бюджетных инвестиций влечет соответствующее увеличение стоимости основных средств, находящихся у учреждения на праве оперативного управления [1].

К средствам, поступающим во временное распоряжение, относятся:

- денежные средства, вносимые в качестве обеспечения заявки на участие в конкурсе или аукционе участником размещения заказа и (или) в качестве обеспечения исполнения государственного (муниципального) контракта;

- денежные средства (пенсии) граждан, проживающих в стационарных учреждениях социального обслуживания (дома-интернаты для престарелых и инвалидов, психоневрологические учреждения и т.п.);

- иные денежные средства, если это предусмотрено нормативными правовыми актами РФ, субъектов РФ, муниципальных образований.

Кроме того, бюджетное учреждение вправе привлекать дополнительные финансовые средства за счет предоставления платных дополнительных и иных предусмотренных его уставом услуг, а также за счет добровольных пожертвований и целевых взносов физических и юридических лиц (в т.ч. иностранных) только в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, и по цене, определенной учредителем. Виды дополнительных платных услуг также формируются на законодательном уровне или учредителем. Таким образом, приносящая доход деятельность бюджетного учреждения:

- может осуществляться сверх установленного государственного (муниципального) задания;

- относится к видам деятельности, предусмотренным учредительными документами учреждения (уставом, положением).

Цена на платные услуги должна устанавливаться органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя. Прибыль, полученная в результате предпринимательской деятельности, направляется на цели

деятельности учреждения [5].

При планировании финансовой деятельности государственных (муниципальных) учреждений до 2011 г. в качестве планового документа использовалась смета доходов и расходов. С 1 января 2012 г. бюджетную смету формируют только получатели бюджетных средств, к которым относятся казенные учреждения.

В Большом бухгалтерском словаре А. Азрилиян по определению, *смета бюджетного учреждения* - это основной плановый документ, для финансирования учреждений: определяет объем, целевое назначение и поквартальное распределение бюджетных ассигнований на все расходы данного учреждения [36].

Бюджетные учреждения, которым предоставляются субсидии на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием ими в соответствии с государственным (муниципальным) заданием услуг, выполнением работ, и на иные цели в качестве планового документа используют план финансово-хозяйственной деятельности. Названный план является аналогом бюджетной сметы. Согласно приказу Минфина России от 28 июля 2010 г. № 81н «О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения» государственные (муниципальные) учреждения должны составлять и утверждать его с 1 января 2012 г.

Каждое бюджетное учреждение обязано составлять и исполнять бюджетную смету. Именно так сейчас называется смета доходов и расходов согласно Бюджетному кодексу [12].

«Смета – это финансовый документ, отражающий направления и порядок использования средств медицинского учреждения. Утвержденная в установленном порядке смета медицинского учреждения является основным плановым документом, определяющим общий объем, целевое направление и поквартальное распределение средств, выделяемых на его содержание. Смета позволяет определить общую потребность учреждения в денежных средствах,

сумму материальных затрат и расходов на заработную плату, способствует обеспечению баланса доходов и расходов.

Смета является одним из инструментов экономического управления деятельностью бюджетных учреждений. Утверждая общую сумму финансирования, устанавливая лимиты и нормативы расходов отдельных видов ресурсов и т.д., финансирующий орган может осуществлять контроль за рациональностью и целевым расходованием средств.

Смета расходов имеет много общего с калькуляцией затрат: они тесно связаны между собой, содержат одни и те же статьи затрат и т.д., но учитывают их с различных позиций. С помощью калькуляции определяются затраты на единицу услуг, работ – цены (тарифы), а смета как правило, имеет дело с затратами по учреждению в целом. Кроме того, по некоторым статьям используется различный подход к учету затрат. Так, при полной калькуляции используется категория амортизации (износ), а в смету муниципального образования закладываются затраты на приобретение оборудования, капитальный ремонт [4,с.119].

Бюджетная смета - это документ, устанавливающий объем прав бюджетного учреждения в рублях на принятие им расходных обязательств в соответствии с классификацией расходов бюджетов на соответствующий финансовый год в целях выполнения функций учреждения [14].

Формируется смета бюджетного учреждения на основании доведенных показателей сводной бюджетной росписи и лимитов бюджетных обязательств на соответствующий год и утверждается соответствующим распорядителем или главным распорядителем бюджетных средств. На сегодняшний день какого-либо общего нормативного документа Минфина России, регламентирующего порядок составления сметы доходов и расходов бюджетного учреждения, не существует. Форма сметы утверждается главными распорядителями, в ней должны присутствовать следующие реквизиты [15]:

- гриф утверждения, содержащий подпись соответствующего

руководителя;

- наименование формы документа;
- финансовый год, на который представлены содержащиеся в документе

сведения;

- наименование учреждения, составившего документ, и его код по ОКОФ;
- код по Сводному реестру главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета;

- наименование единиц показателей, включаемых в смету;
- содержательная и оформляющая части.

Схематично порядок разработки и утверждения бюджетной сметы можно представить на рис. 6.

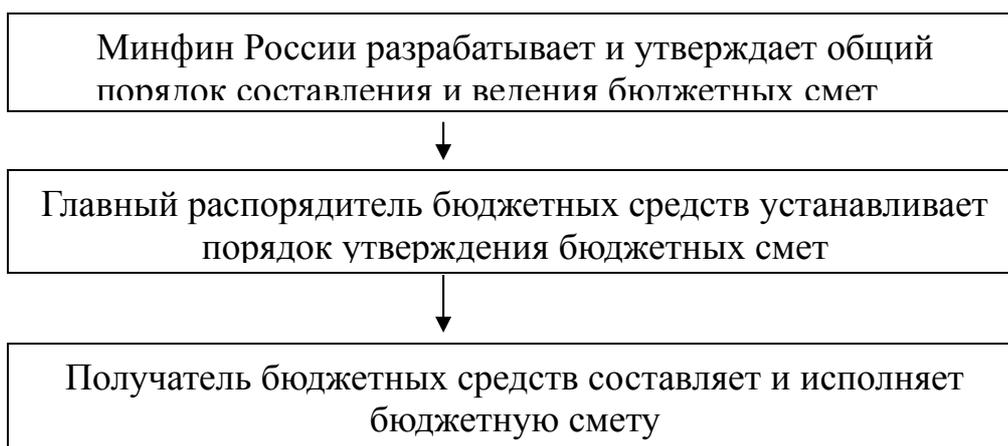


Рис. 6 Порядок разработки и утверждения бюджетной сметы

Содержательная часть содержит коды и суммы показателей расходования средств бюджета и представлена таблицей.

Оформляющая часть содержит подписи руководителя учреждения, работников ответственных за составление сметы, а также дату подписания.

Рассмотрим, какие показатели каждое бюджетное учреждение включает в расчет потребности по каждому коду расходов, учитывая бюджетную классификацию [14].

**Подстатья 211 «Заработная плата».** В ней планируются расходы по оплате труда. Эти расходы рассчитываются на основе штатного расписания, в

котором указан полный перечень должностей, размеры окладов, количество ставок по каждой должности. Также по данной подстатье в расчет включаются все установленные локальными нормативными актами доплаты, надбавки, премии, вознаграждения и суммы материальной помощи.

**Подстатья 212 «Прочие выплаты».** По данной подстатье учитываются такие показатели, как:

- количество предстоящих командировок (выезды на гастроли, курсы повышения квалификации, участие в различных культмассовых мероприятиях) и их продолжительность для расчета суточных;

- сведения о лицах, находящихся в отпуске по уходу за ребенком до достижения последним трехлетнего возраста, для определения суммы пособий, полагающихся данным лицам;

- количество единиц преподавательского состава для расчета методического пособия.

**Подстатья 213 «Начисления на выплаты по оплате труда».** По этой подстатье планируются расходы на уплату единого социального налога и взносов по страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в соответствии с действующим законодательством РФ.

**Подстатья 221 «Услуги связи».** По данной подстатье рассчитываются расходы по оплате услуг связи в соответствии с заключенными договорами. Как правило, договоры об оказании услуг связи учреждения культуры заключают с постоянными поставщиками, которые обычно уведомляют своих клиентов о повышении тарифов на их услуги в предстоящем году.

**Подстатья 222 «Транспортные услуги».** В этой подстатье при расчете потребности в транспортных услугах учитываются:

- данные о среднегодовом количестве командировок, а точнее - стоимость проезда в этих командировках;

- запланированные поездки с использованием наемного транспорта и его

стоимость;

- сведения о лицах, проходящих обучение, для расчета стоимости проезда к месту учебы.

**Подстатья 223 «Коммунальные услуги».** Для расчета потребности в денежных средствах по этой статье используется количество потребляемых учреждением энерго-, тепло- и водоресурсов.

**Подстатья 225 «Работы и услуги по содержанию имущества».** По данной подстатье планируются расходы, связанные с проведением текущего и капитального ремонта, а также расходы по оплате договоров на содержание имущества.

**Подстатья 226 «Прочие работы и услуги».** По этой подстатье планируются все расходы по оплате договоров на те работы и услуги, которые не отнесены на подстатьи 221 - 225, а именно рассчитывается оплата:

- проживания работников бюджетного учреждения, находящихся в командировках;
- курсов повышения квалификации;
- подписки на периодические издания (кроме приобретаемых для библиотечного фонда);
- страховки автотранспорта;
- договоров гражданско-правового характера по предоставлению прочих услуг;
- инструктажей, проведенных с ответственными за газовое и электрохозяйство лицами.

**Подстатья 290 «Прочие расходы».** По названной подстатье рассчитывается потребность в прочих расходах, не отнесенных к другим статьям. К ним, например, относятся налоги, сборы, платежи, лицензии и государственные пошлины, уплачиваемые бюджетными учреждениями.

**Подстатья 310 «Увеличение стоимости основных средств».** По данной подстатье рассчитывается потребность в приобретении основных средств, а

также реконструкции и модернизации ОС, имеющихся на балансе учреждения.

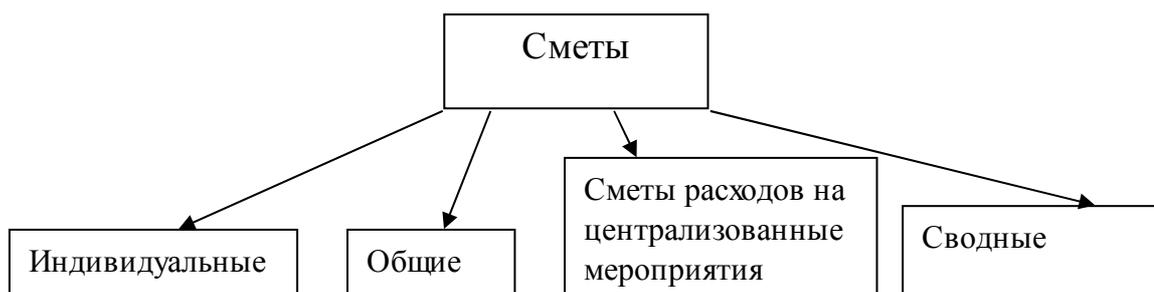
**Подстатья 340 «Увеличение стоимости материальных запасов».**

Планируются расходы по оплате договоров на приобретение материальных ценностей.

Рассчитанные суммы расходов по статьям индексируются с учетом повышения цен в предстоящем году и вносятся в формы бюджетных смет. Подписывают сметы руководитель бюджетного учреждения и работник, ответственный за их составление. Затем сметы передаются главному распорядителю, который принимает решение об их утверждении.

Смета доходов и расходов по внебюджетным средствам составляется на текущий финансовый год в соответствии с разрешением главного распорядителя, распорядителя на открытие лицевого счета по учету средств, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности. Причем в доходной части сметы указываются все ожидаемые в текущем финансовом году поступления денежных средств по всем источникам образования внебюджетных средств с учетом остатка средств на начало года. В свою очередь, в расходной части сметы показываются предполагаемые направления расходования внебюджетных средств по подстатьям ЭКР. Расчет данной части сметы аналогичен порядку составления проекта сметы по бюджетной деятельности. Жесткая привязка подстатей экономической классификации расходов к конкретным кодам экономической классификации доходов при составлении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам отсутствует.

Используемые в бюджетном планировании сметы приведены на рис. 7.



### Рис. 7. Сметы бюджетного планирования

Индивидуальные сметы содержат данные о потребности в средствах отдельных бюджетных учреждений применительно к конкретным условиям их обычной деятельности [36,с.92].

Общие сметы составляются на расходы группы однотипных, сравнительно небольших учреждений (детские сады, школы, клубы, библиотеки) и широко применяются при централизованном бухгалтерском учете. В таких сметах не исчисляются ассигнования для каждого отдельного учреждения, а устанавливается необходимый перечень натуральных показателей, определяющих их расходы в процессе функционирования [36,с.93].

В сметах расходов на централизованные мероприятия планируются отдельные виды расходов, осуществляемые в централизованном порядке, например, на приобретение оборудования, инвентаря, текущие капитальные ремонты.

Сводная смета включает совокупность расходов на содержание учреждения одного ведомства (образования или здравоохранения). В этой смете объединяются зарплаты, включенные в индивидуальные и общие сметы, а также сметы на централизованные мероприятия. Расходы по сводной смете включаются в расходную часть бюджета [36,с.93].

Типовая форма сметы расходов учреждений устанавливается Министерством финансов РФ. Обязательным приложением к смете являются расчеты, которые служат обоснованием планируемых ассигнований.

Каждое муниципальное образование имеет собственный бюджет.

Бюджет муниципального образования – форма образования и расходования денежных средств в расчете на финансовый год, предназначенных для исполнения расходных обязательств муниципального образования.

В местных бюджетах в соответствии с бюджетной классификацией Российской Федерации отдельно предусматриваются средства, направляемые

на исполнение расходных обязательств муниципальных образований в связи с осуществлением органами местного самоуправления полномочий по вопросам местного значения и расходных обязательств муниципальных образований, исполняемых за счет субвенций из бюджетов других уровней для осуществления отдельных государственных полномочий.

Бюджет муниципального района (районный бюджет) и свод бюджетов городских и сельских поселений, входящих в состав муниципального района (без учета межбюджетных трансфертов между этими бюджетами), образуют консолидированный бюджет муниципального района.

Определив особенности финансово-хозяйственной деятельности в бюджетных учреждениях, данные положения более подробно будут рассмотрены на примере администрации Подолешенского сельского поселения.

### **1.3. Понятие и сущность бюджетных расходов муниципальных образований**

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ расходы бюджета – это выплачиваемые из бюджета денежные средства, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета [1, ст. 6].

В свою очередь, результаты изучения литературы свидетельствуют о различии в научных представлениях исследователей о категории «бюджетных расходов».

Бюджетные расходы можно определить как «процесс выделения и использования финансовых ресурсов, аккумулированных в бюджетах всех уровней бюджетной системы, в соответствии с законами о бюджетах на соответствующий финансовый год» [2, с. 115]. В данном случае акцент делается на управленческие, процедурные моменты: в современных условиях бюджетные расходы – основа сложной системы взаимоотношений, охватывающей не только органы государственной власти (законодательные,

исполнительные, контрольные и др.), но и гражданское общество. Распределение государственных средств по отдельным расходным статьям закрепляется законодательно, в составе законов о бюджете. Его планирование, обсуждение, исполнение и контроль является центральным элементом бюджетного процесса.

Другой подход к определению бюджетных расходов основан на специфике расходов бюджета государства и входящих в его состав общественно - территориальных образований: на них возлагается первоочередная нагрузка по финансированию задач и функций государства, мероприятий, отражающих его политику в различных сферах общественной жизнедеятельности.

Поэтому расходы бюджета есть денежные средства, идущие на финансовое обеспечение задач и функций государства и местного самоуправления.

По экономическому содержанию расходы бюджета представляют собой денежные отношения, возникающие у государства с физическими и юридическим лицами, между органами государственной власти и местного самоуправления в связи с распределением и использованием бюджетных фондов различных уровней. Расходная часть охватывает всю экономику в связи с тем, что государство должно учитывать экономические интересы общества.

Расходы бюджета связаны с функциями государства по управлению общественным развитием, через них оказывается воздействие на экономическое и социальное состояние общества. Поэтому структура расходов, особенно консолидированного и федерального бюджетов, отражает структуру государственного управления.

Юридический аспект бюджетных расходов обусловлен тем, что они являются составной частью финансовой деятельности государства и муниципальных образований, поэтому несут в себе все общие особенности финансовой деятельности государства и имеют отличительные особенности, свойственные процессу использования государственных (муниципальных)

централизованных денежных фондов. В юридическом аспекте расходы бюджетов – это публичные, не создающие и не погашающие финансовых требований непрерывные затраты государства или муниципальных образований в виде строго опосредованных нормами права экономических отношений по поводу распределения и использования централизованных фондов денежных средств в целях обеспечения задач и функций Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований.

Многовариантность трактовок понятия «бюджетные расходы» требует уточнения сущности процессов по распределению и использованию финансовых ресурсов в муниципальном образовании.

Применительно к муниципальному уровню бюджетные расходы – это совокупность денежных отношений, складывающихся между органами местного самоуправления, с одной стороны, и органами государственной власти, юридическими и физическими лицами, с другой стороны, по поводу распределения и использования финансовых ресурсов экономических субъектов, участвующих в процессе воспроизводства в рамках муниципального образования, для обеспечения функционирования и развития местного сообщества.

Формирование расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется в соответствии с расходными обязательствами, обусловленными установленным законодательством Российской Федерации разграничением полномочий федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, исполнение которых согласно законодательству Российской Федерации, международным и иным договорам и соглашениям должно происходить в очередном финансовом году (очередном финансовом году и плановом периоде) за счет средств соответствующих бюджетов [15, ст. 65].

Можно выделить следующие сущностные признаки бюджетных расходов

муниципального образования, действующие в совокупности:

- это денежные отношения, складывающиеся между органами местного самоуправления, с одной стороны, и органами государственной власти, юридическими и физическими лицами, с другой стороны;

- ОМСУ самостоятельно управляют муниципальной собственностью, исполняют местный бюджет, осуществляют охрану общественного порядка, а также решают иные вопросы местного значения;

- социальная направленность бюджетных расходов муниципального образования;

- целевая направленность средств: бюджетные расходы муниципальных образований осуществляются строго по целевому назначению в соответствии с направлениями расходования, предусмотренными в финансовых планах;

- безвозвратность (как правило) расходования муниципальных бюджетных ресурсов, что, однако, не означает бесцельное и бесконтрольное их использование;

- единство порядка использования расходов бюджетов: независимо от доходных источников все муниципальные бюджетные расходы имеют единые принципы их использования, т.е. распределение на основе социально-экономических программ, утвержденных в законодательном порядке.

Расходы бюджета муниципальных образований непосредственно связаны с выполнением муниципалитетом своих функций. Посредством распределения расходов муниципального бюджета происходит концентрация финансовых ресурсов на решение приоритетных задач, реализуемых в социально-экономической политике.

С позиции теории общественных благ, разработанной нобелевским лауреатом П. Самуэльсоном, общественное благо определяется как благо, обладающее следующими свойствами:

- неделимость (несоперничество) – предоставление общественного блага одному потребителю позволяет неограниченно увеличить количество

реципиентов без изменения стоимости и качества блага;

– неисключаемость – потребитель не может быть исключен из числа реципиентов общественного блага (например, за неуплату пользования услугой);

– невозможность не потреблять – если общественное благо предоставляется, то им пользуются все члены общества без исключения, вне зависимости от желания потреблять.

Общественные товар или услуга, для которых характерны четко выраженные несоперничество в потреблении и неисключаемость потребителей, называются чистым общественным благом. Примерами чистых общественных благ являются услуги по обеспечению обороны и безопасности, охране окружающей среды, выгодами от которых пользуется население страны в целом. Если свойства неисключаемости и несоперничества выражены в умеренной степени, общественные товар или услуга называются смешанными общественными благами. К этой категории относится большинство производимых общественных товаров и услуг (например, услуги здравоохранения, образования, социального обеспечения, культуры и отдыха). Смешанные общественные блага – это частные блага, предоставляемые органами публичной власти. Государство берет на себя обязанность участвовать в предоставлении этих благ, поскольку рыночные производители по той или иной причине относят их к недостаточно прибыльному бизнесу, и без участия государства объем их производства будет явно недостаточным. Одна из главных особенностей смешанных общественных благ – значительные внешние эффекты, т.е. они приносят пользу не только тому индивиду, который непосредственно потребляет данное благо, но и более широкой совокупности людей. Потребление общественных благ может осуществляться совместно (например, театр, библиотека, автомобильная дорога) или индивидуально (например, продукты питания, одежда, общественный транспорт).

Если чистые общественные блага предоставляются бесплатно (оплатой

служат налоги и отсутствует непосредственная связь между оплатой и предоставлением блага), то применительно к смешанным благам со значительными внешними эффектами граница между бюджетными и платными услугами гораздо более подвижна (например, высшее образование может быть как платной, так и бесплатной услугой). В то же время экономически целесообразно, чтобы смешанные блага, которые не имеют значительных внешних эффектов и потребляются локально, полностью оплачивались их потребителями. Различия между двумя типами общественных благ проявляются и в том, что бюджетные услуги, относящиеся к смешанным общественным благам, могут измеряться в расчете на одного пользователя, тогда как бюджетные услуги, являющиеся чистыми общественными благами, измерить подобным образом невозможно. Это различие существенно влияет на использование показателей бюджетных услуг в организации бюджетного процесса.

С развитием общества роль общественных благ динамично возрастает, появляются новые взаимоотношения в системе воспроизводства общественных благ. Так, в условиях внедрения программно-целевых методов бюджетного планирования особую значимость приобретает адресность потребления общественных благ, способствующая распределению бюджетных ресурсов по целям, задачам и функциям государства с учетом приоритетов государственной политики и общественной значимости ожидаемых результатов использования бюджетных средств.

В любом обществе целью государства является обеспечение населения общественными благами, а поскольку ограниченность ресурсов присуща государству так же, как и любому другому агенту рынка, оно призвано максимизировать не индивидуальную, а социальную полезность благ. Важно подчеркнуть, что у государства есть объективная возможность для организации производства общественных благ. Оно, обладая монополией законной силы, способно взыскивать отчисления со всех доходов (налоги) на оказание услуг,

которыми большинство людей хотели бы воспользоваться бесплатно, не обременяя себя оплатой. Подобное исключительное положение государства гарантирует гражданам достаточность предоставления общественных благ (минимальный уровень). Бюджетные расходы муниципальных образований в наибольшей степени приближены к потребностям конкретной территории. Это создает возможность более эффективного использования денежных ресурсов территории в сравнении с общегосударственными денежными фондами. Локальные масштабы территории и ограниченные объемы территориального распределения финансовых ресурсов облегчают задачи контроля за их целенаправленным использованием. Более половины всех расходов местных бюджетов идут на социально-культурные мероприятия: жилищно-коммунальное хозяйство, образование, здравоохранение и др. Следовательно, на муниципальном уровне в определении сущности бюджетных расходов муниципальных образований усиливается акцент на их социальную направленность.

Таким образом, бюджетные расходы – это финансовое обеспечение предоставления общественного блага на местном уровне бюджетной системы страны, характеризующееся адресной потребляемостью, достаточностью и социальной направленностью.

## **2. ДЕЙСТВУЮЩАЯ МЕТОДИКА БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА РАСХОДОВ ФИНАНСОВО — ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ "XXX"**

### **2.1. Социально - экономическое развитие Краснояружского района**

## Белгородской области

Стратегии инновационного развития Российской Федерации на ближайшие годы, изложенные в послании Президента России, выделяют в качестве приоритетных направлений повышение социально-экономического развития регионов.

Социально-экономическая политика представляет собой структурную перестройку экономики, которая сопровождается экономическими, социальными, политическими и духовными процессами, являющимися неотъемлемой частью любого общества. Именно объективные потребности и тенденции общественного развития формируют механизм реализации социально-экономической политики, определяют его структуру и набор входящих в него компонентов. Этот механизм представляет собой целостную систему взаимодействующих между собой субъектов социально-экономической жизни, включающих в себя интересы и населения, и хозяйствующих субъектов, и органов государственной власти. Этот механизм позволяет также разработать социально-экономическую стратегию как государства в целом, так и отдельных регионов, организовать целенаправленную практическую деятельность государственных органов по ее реализации, в основе которой лежит имеющаяся нормативно - правовая база.

Белгородская область является одним из немногих субъектов Центрального федерального округа и Российской Федерации в целом, в состав области входят 19 муниципальных районов, 3 городских округа, 25 городских и 260 сельских поселений. Одним из муниципальных районов является - Краснояружский район, который расположен в западной части Белгородской области. В муниципальном образовании «Краснояружский район» образовано 1 городское и 7 сельских поселений на территории которых находится 34 населенных пункта. Численность населения района по состоянию на 1 января 2013 года составляет 14,85 тысяч человек.

Цели и задачи деятельности органов местного самоуправления Краснояружского муниципального района определены с учетом Стратегии социально-экономического развития Белгородской области на период до 2025 года и Стратегией социально-экономического развития муниципального образования Краснояружский район до 2025 года.

Основной целью является обеспечение стабильного повышения уровня и нового качества жизни населения района путем создания благоприятных условий для привлечения внешних инвестиций в экологически-безопасные сельскохозяйственные предприятия, предприятия по переработке сельскохозяйственной продукции, промышленные предприятия, развитие малого бизнеса, а также максимально рационального использования возможностей территории района.

Проанализировав социально-экономическую ситуацию в районе, определены основные стратегические направления развития.

Развитие экономической базы и инфраструктуры муниципального образования в целях создания комфортных условий для проживания населения.

Повышение уровня жизни населения на основе развития экономического потенциала и гражданского сообщества. Проанализировав отчет губернатора Белгородской области Евгения Савченко за 2015 год определим место Краснояружского района в системе социально — экономических показателей Белгородской области. Валовой региональный продукт увеличился за 2015 год в сопоставимых ценах на 3%. Рост объемов промышленного производства составил 104,7%. Показатели промышленного производства за отчётный год в разрезе районов представлены на рис.8.



Рис. 8 Показатели промышленного производства за отчётный год в разрезе районов

В левой части таблицы представлен объём производства по муниципальным образованиям.

В Краснояржужском районе Белгородской области в течение 2013 года выполнялись мероприятия долгосрочной целевой программы «Развитие и государственная поддержка малого и среднего предпринимательства. По состоянию на 01.01.2014 г. в Краснояржужском районе осуществляет свою деятельность 400 субъектов малого предпринимательства: малых предприятий (юридических лиц)–50 ед., индивидуальных предпринимателей – 350 человек. Занято в малом бизнесе 1013 человек. В общей численности работающих во всех отраслях экономики района на долю занятых в сфере малого предпринимательства приходится 17%. Для предпринимателей района предоставляется аренда муниципального имущества на долгосрочной основе. Площадь помещений составляет 465,4 кв.м. Имущественная поддержка для представителей малого предпринимательства осуществляется также в виде предоставления земельных участков для коммерческого строительства.

В целях поддержки малого бизнеса района привлечены субсидии

федерального бюджета, которые были направлены на предоставление начинающим предпринимателям безвозвратных грантов размером до 300 тыс. рублей, безработным по 150 тысяч рублей, целевых займов размером до 1 млн. рублей сроком пользования до 3 лет, субсидирование процентной ставки по кредитным и лизинговым договорам.

За 2013 год оборот розничной торговли по району сложился в сумме 556 млн. рублей, в сопоставимых ценах к соответствующему периоду прошлого года увеличился на 5 %, оборот общественного питания сложился в сумме 31 млн. рублей и составил 116% к уровню прошлого года за данный период.

Для удовлетворения потребностей населения в товарах и услугах на территории муниципального района осуществляют деятельность 119 розничных магазинов и 20 предприятий общественного питания, в том числе 9 предприятий питания открытого типа. Торговая площадь предприятий розничной торговли в районе составляет 5686,9 кв.м., на 1 тыс. жителей района приходится 384,3 кв.м. В общественном питании 1851 посадочных места, на 1 тыс. жителей района приходится 125 посадочных мест. Предприниматели района регулярно организуют снабжение населения, проживающего в отдалённых населённых пунктах, социально-значимыми товарами.

В целом, потребительский рынок района можно охарактеризовать как стабильный, с ростом развития материально – технической базы и уровнем насыщенности товарами и услугами, неуклонным ростом и товарооборота и спектра оказываемых услуг.

В районе развиваются объекты сельского туризма: усадьбы «Хуторок» ИП Шащенко Д.Н. (Вязовское поселение), «Базарных» ИП Базарная Л.И. (Графовское поселение), «У атамана» ИП Безрученко В.В.( п. Красная Яруга), базы отдыха «Поповская» ИП Бабченко А.Н, «Причал» ИП Болгов Е.И. (Графовское поселение). Во исполнение постановления правительства Белгородской области от 29.12.2010 г. №170-пп «Об утверждении долгосрочной целевой программы «Развитие сельского туризма в Белгородской области на

2011-2013 годы» администрацией Краснояружского района проводится работа по поддержке субъектов малого предпринимательства в направлении сельского туризма. В 2014 году впервые дорожный фонд сформирован по поселениям в объеме 11377 тыс.руб. За счет средств фонда планируется финансирование затрат на содержание дорог, дорожную разметку, ямочный ремонт и ремонт 1,5 км улично-дорожной сети. На территории Краснояружского муниципального района жилищно-коммунальную сферу предоставляют 5 предприятий, 4 из них частные, что составляет 80% от общего числа предприятий ЖКХ. В 2015 году в Белгородской области последовательно наращивалось производство и переработка продукции сельского хозяйства. Доля агропромышленного комплекса в валовом региональном продукте нашей области достигла уже 30%, в то время как 10 лет назад она составляла 18%. Объем производства в сельском хозяйстве за год увеличился на 4,1% и в денежном выражении достиг 218 млрд рублей – это третий показатель в стране после Краснодарского края и Ростовской области. Хотя, если вычленишь только индустриальное производство и убрать из статистики производство в личных подсобных хозяйствах, наша область в данном случае занимает первое место в стране.

По районам объём производства сельского хозяйства и его динамика представлены на рис. 10.



Рис. 10 Показатели объёма производства сельского хозяйства

Сельское хозяйство Краснояружского района представлено шестью предприятиями и производственной площадкой №2 ОАО ГК «Агро Белогорье».

ЗАО «Краснояружская зерновая компания», ОАО «Приосколье-Агро Семена», ООО «Агропик» - производство продукции растениеводства.

ЗАО «Краснояружский бройлер», ОАО «Краснояружский свинокомплекс», ОАО «Графовский свинокомплекс», производственная площадка №2 ООО «Селекционно- гибридного центра» - производство продукции животноводства.

Кроме того на территории района ведут свою хозяйственную деятельность 24 крестьянско- фермерских хозяйства, 6 из которых занимаются производством продукции животноводства, 18 – производством продукции растениеводства.

Зерна собрано в прошлом году 3 млн 127 тысяч тонн – немного меньше, чем в 2014 году, при средней урожайности 40,9 ц/га. Урожайность зерна по районам представлена на рисунке 11.



Рис. 11 Урожайность зерна по районам

Лидерами являются Краснояружский район, Ракитянский, Белгородский, Прохоровский, Ивнянский, где получено более 50 ц/га, в Краснояружском –

свыше 70 ц/га. Со времени образования Краснояружского района впервые получен такой рекордный валовой сбор зерновых культур, который составил - 102,7 тыс. тонн, ( план – 82,0 тыс. тонн), в том числе: сельскохозяйственные предприятия – 92,3 тыс. тонн ( 76,0 тыс. тонн), КФХ и ИП – 10,4 тыс. тонн ( 3,7 тыс. тонн). Урожайность зерновых составила 64,8 ц/га. Это самая высокая урожайность по области.

Кризис, конечно, не самое лучшее время для строителей, тем не менее объём строительных работ за прошлый год увеличился на 13,5% и составил 56,7 млрд рублей. Построено и сдано в эксплуатацию более 15 тысяч усадебных домов и квартир общей площадью 1 млн 554 тысячи квадратных метров. Впервые ввод жилья на одного жителя достиг одного квадратного метра. Доля усадебного жилья превысила 80%. По муниципальным образованиям ввод жилья выглядит следующим образом, он представлен на следующем рисунке.



Рис. 12 Ввод жилья по муниципальным образованиям

По муниципальным образованиям лидируют, естественно, Белгородский район, г. Белгород, Старооскольский городской округ, Губкинский городской округ. Однако, и Краснояружский район занимает не самое последнее место.

Ввод жилья в 2013 году по сравнению с предыдущим годом вырос в

целом по району на 25 процентов (10813 кв. метров и 8 612 кв.метров соответственно), ввод индивидуального жилья - на 6% (8 625 кв.метров и 8 107 кв.метров). Значительное увеличение объема ввода жилья достигнуто благодаря росту ввода жилья населением (за счет собственных и заемных средств), инвестиционному проекту фонда «Надежда» - введено дополнительно 1696,5 кв.метров жилья коттеджного типа, также сдано в эксплуатацию 66 кв.м. жилья для детей-сирот и 426,1 кв. метров жилья для переселения граждан из ветхого и аварийного жилья. Рост ввода жилья отмечался почти со всех поселений района, за исключением Колотиловского и Теребренского с/поселений. В 2013 году общая площадь жилых помещений приходящихся на одного жителя составила 27,3 кв. метра.

К 2016 году планируется довести объем ввода жилья до 15 тыс.кв. метров, из них индивидуального - 13 тыс.кв.м. Для обеспечения населения местами под застройку выделено более 300 участков в массиве «Восточный». На территории района стартовал пилотный инвестиционный проект «Краснояржская земля - большая семья» и в декабре этого года для молодых семей будет сдано 15-ть коттеджей.

В рамках проекта «Спортивное детство – залог будущих побед» в районе выполнено устройство твердого основания для пяти площадок. За счет средств спонсоров и пожертвования граждан построен Храм Святой Великомученицы Варвары в с. Илек-Пеньковка.

В Краснояржском районе мероприятия по ландшафтному преобразованию окружающей среды проводятся в рамках областной программы «500 парков Белогорья» и проекта озеленения и ландшафтного обустройства территории области «Зелёная столица». За 2013 год в поселениях Краснояржского района высажено: деревьев – 6,1 тыс.шт., кустарников – 2 тыс.шт., цветов – 144 тыс.шт. В поселениях весной проведена работа по заготовке своего посадочного материала – рассады цветов. Выращено рассады своими силами - 31 тыс.шт.

В парках высажено деревьев – 350 шт., кустарников – 250 шт. В этом году департаментом природопользования и охраны окружающей среды в сентябре успешно приняты парки, созданные в рамках областной программы «500 парков Белогорья», в с. Илёк-Пеньковка и в с. Графовка.

Для безопасного обращения с ТБО на территории района выполнены мероприятия по закрытию свалок в сельских поселениях, которые не были оборудованы для приема ТБО в соответствии с действующими санитарными нормами и требованиями законодательства РФ. В настоящее время ТБО из всех поселений района доставляются на центральный полигон ТБО в п. Красная Яруга, где организован учет количества и качества поступающих отходов.

По муниципальным образованиям итоги инвестиционной деятельности представлены на следующем рис. 13.



Рис. 13 Итоги инвестиционной деятельности по муниципальным образованиям

Объем инвестиций, приходящихся на 1 жителя района (за исключением бюджетных инвестиций) составил 14,5 тыс. рублей. А это, прежде всего, наличие новых рабочих мест, увеличение благосостояния жителей района,

повышение уровня и качества жизни.

На протяжении ряда лет развивается и совершенствуется работа, направленная на увеличение капитальных вложений, как в коммерческую, так и социальную сферы.

В районе реализуются мероприятия по развитию культуры и искусства, направленные на укрепление материально-технической базы учреждений культуры.

Продолжены работы по ремонту общеобразовательных и дошкольных учреждений. За счет средств резервного фонда области (11 млн.руб) построен центр врача общей практики в с. Графовка (7,5 млн.рублей) и фельдшерско-акушерский пункт в с.Сергиевка (3,5 млн. рублей).

По программе чистая вода выполнены работы по строительству водопроводных сетей в с. Терebreно протяженностью 2,57км на сумму 3,67 млн. рублей.

К сожалению, Краснояружский муниципальный район обладает и рядом недостатков, к которым относятся:

- высокая степень износа основных фондов предприятий, свыше 50%;
- дефицит высококвалифицированных управленческих кадров;
- слабое развитие инфраструктуры туризма, сервисных услуг;
- недостаточное материально-техническое обеспечение учреждений социальной сферы;
- отсутствие инвестиционной привлекательности объектов культуры.

Говоря о бюджете района, нужно отметить, что на протяжении ряда лет он имеет яркую социальную направленность - доля расходов на эти цели, составила в прошлом году 66 %. Бюджетная обеспеченность в расчете на одного жителя нашего района одна из самых высоких в области, за 2013 год она составила 10735,9 рублей.

Деятельность органов местного самоуправления направлена, прежде всего, на повышение качества жизни населения.

В целом по предприятиям района (без субъектов малого предпринимательства) 2013 год получена прибыль в сумме 675,3 млн. рублей, что выше соответствующего периода прошлого года на 6 %. Убыточных предприятий нет. По сравнению с прошлым годом дебиторская задолженность снизилась на 1% и составила на конец года 2012,3 млн. рублей, кредиторская увеличилась на 14% и составила 1611,7 млн. руб.

Безвозмездные поступления из областного бюджета составили 409,2 млн. руб., из них: дотация – 127,2 млн. руб., субвенции – 227,2 млн. руб.

Фактическое поступление налоговых доходов 2013 год составляет 157,8 млн. руб., или 90,4 % от общей суммы собственных доходов бюджета, в том числе: налог на доходы физических лиц 146,3 млн. рублей, единый налог на вмененный доход 3,9 млн. руб., налог на имущество физических лиц 5,0 млн.руб., земельный налог 2,7 млн. руб.;

Расходы консолидированного бюджета района за 2013 года составили 576,5 млн. руб.

В структуре расходов наибольший удельный вес приходится на отрасль «Образование» - 44,0 % или 253,6 млн. руб., на «Культуру и искусство» израсходовано 48,7 млн.руб. или 8,5 %, на «Социальную политику» приходится 18,9 % расходов бюджета или 108,8 млн.руб., на «Управление» - 88,1 млн.руб. или 15,3%, по статье «Дорожное хозяйство» бюджет исполнен в сумме 22,2 млн.руб., по жилищно-коммунальному хозяйству – 31,9 млн.руб., «Физическая культура и спорт» - 14,7 млн.руб.

Доля собственных налоговых и неналоговых доходов бюджета в расходах бюджета составляет – 20,6%.

Кредиторская задолженность по оплате труда (включая начисления на оплату труда) муниципальных бюджетных учреждений отсутствует.

Таким образом, можно с уверенностью отметить, что местное

самоуправление представляет собой один из важнейших институтов современного общества.

Оно призвано решать и регулировать различные экономические, политические, экологические и в первую очередь социальные вопросы, возникшие на местном уровне.

Более трети расходов местных бюджетов составляют расходы на образование, а суммарные расходы местных бюджетов на образование, ЖКХ, здравоохранение и физическую культуру составляют около 70% всех расходов местных бюджетов. Вместе с тем расширение социальных функций местного самоуправления не сопровождается адекватным перераспределением ресурсов в его пользу.

Органы местного самоуправления не имеют реальной возможности самостоятельно и в достаточном размере формировать собственные бюджетные средства; местные бюджеты наполняются в основном за счет финансовых доходов, источники и объемы которых этим органам не подконтрольны, в результате чего складывается устойчивый дисбаланс между повышенными расходными обязательствами и слабыми доходными возможностями местных бюджетов.

Высокой социальной значимостью местных бюджетов обусловлена важность эффективности расходов, повышение которой является сегодня приоритетной задачей, стоявшей перед органами государственной власти и местного самоуправления.

Таким образом, необходимо отметить, что Краснояружский район с задачей по обеспечению экономической стабильности и социальной устойчивости области полностью справляется.

Краснояружский район представляет собой стабильную и развитую экономику, многоплановую социальную сферу и богатые культурные традиции.

## 2.2. Организационно — экономическая характеристика "XXX"

После создания в июне 1928 года Центрально-Черноземной области из северо-западной части бывшего Грайворонского уезда был создан Краснояружский район, оставшийся в составе Курской области после раздела в 1934 году Центрально-Черноземной области. При создании 6 января 1954 года Белгородской области Краснояружский район был передан в её состав и впоследствии включен в Ракитянский район. В современных границах Краснояружский район был восстановлен 22 апреля 1991 года Указом Президиума Верховного Совета РСФСР № 1054-1.

Муниципальное образование «Краснояружский район» Белгородской области, в соответствии со статьей 2 закона Белгородской области от 20 декабря 2004 года № 159 «Об установлении границ муниципальных образований и наделении их статусом городского, сельского поселения, городского округа, муниципального района» обладает статусом муниципального района.

Административным центром муниципального района является поселок Красная Яруга.

"XXX" решает следующие вопросы:

- 1) формирование, утверждение, исполнение бюджета муниципального района, контроль за исполнением данного бюджета;
- 2) установление, изменение и отмена местных налогов и сборов муниципального района;
- 3) владение, пользование и распоряжение имуществом, находящимся в муниципальной собственности муниципального района;
- 4) организация в границах муниципального района электро- и газоснабжения поселений;
- 5) содержание и строительство автомобильных дорог общего пользования между населенными пунктами, мостов и иных транспортных инженерных сооружений вне границ населенных пунктов в границах муниципального

района, за исключением автомобильных дорог общего пользования, мостов и иных транспортных инженерных сооружений федерального и регионального значения;

6) создание условий для предоставления транспортных услуг населению и организация транспортного обслуживания населения между поселениями в границах муниципального района;

7) участие в профилактике терроризма и экстремизма, а также в минимизации и (или) ликвидации последствий проявлений терроризма и экстремизма на территории муниципального района;

8) участие в предупреждении и ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций на территории муниципального района;

9) организация охраны общественного порядка на территории муниципального района муниципальной милицией;

10) организация мероприятий межпоселенческого характера по охране окружающей среды и другое.

"XXX" является исполнительно-распорядительным органом муниципального района. Администрацию Краснояружского района возглавляет на принципах единоначалия глава "XXX".

"XXX" осуществляет организацию решения вопросов местного значения, исполнения полномочий органов местного самоуправления городских и сельских поселений, переданных на основе соглашений, заключенных главой "XXX", а также исполнения отдельных государственных полномочий, переданных для осуществления органам местного самоуправления Краснояружского района.

В структуру "XXX" могут входить управления, являющиеся отраслевыми (функциональными) органами "XXX", а также представительства, являющиеся территориальными органами "XXX".

"XXX" обладает правами юридического лица.

Финансовое состояние организации характеризуется рядом показателей,

значение которых представлены в таблице 2.

Данные для анализа берутся из балансов главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета за 2013-2015 гг. (Приложения 5,9,13) и отчётов об исполнении бюджета главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета за 2013-2015 гг. (Приложения 6,10,14), отчет о финансовых результатах (7,11,15) пояснительной записки (8,12).

Поступление средств на счета бюджетов в 2014 году по сравнению с 2013 годом уменьшилось на 15989 тыс. рублей, а в 2015 году по сравнению с 2014 годом стоимость поступлений увеличилась на 6423 тыс. рублей.

Показатели финансово-хозяйственной деятельности "XXX" к концу анализируемого периода имели отрицательную тенденцию в динамике.

Основные суммарные показатели деятельности "XXX" в 2013,2014 годах выше аналогичных в 2015 году.

Таблица 2

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности "XXX" за 2013-2015 гг. (тыс. руб.)

№ п/п	Показатели	Годы			Отклонения					
		2013	2014	2015	Абсолютное отклонение (+,-)		Темпы роста (%)			
					2014 от 2013	2015 от 2014	2014 от 2013	2015 от 2014		
1	Финансирование из бюджета	142426	126437	132860	-15989	6423	89	105		
2	Расходы бюджета	130946	123677	114104	-7269	-9573	94	92		
3	Нефинансовые активы, в том числе	11742	14683	12547	2941	-2136	125	85		
	-основные средства	11474	14131	11995	2657	-2136	123	85		
	-материальные ценности	268	552	552	284	-	206	-		

4	Финансовый результат	264483	301615	200348	37132	-101267	114	66
5	Численность сотрудников администрации (чел.)	91	97	92	6	-5	107	95
6	Среднемесячная заработная плата	17,5	19	21	1,5	2	109	111
7	Доходы	123821	106461	156314	-17360	49853	86	147
8	Доходы от собственности	12438	12813	7126	375	-5687	103	56
9	Суммы принудительного изъятия	16	125	31	109	-94	781	25
10	Безвозмездные поступления от бюджетов	83415	80881	36728	-2534	-44153	97	45
11	Расходы	244705	125907	330521	-118798	204614	51	262
12	Оплата труда	35161	29817	37473	-5344	7656	85	126
13	Приобретение работ, услуг	26507	25662	20169	-845	-5493	96	79
14	Безвозмездные перечисления бюджетам	75376	29030	157916	-46346	128886	39	544
15	Расходы по операциям с активами	2514	2163	2066	-351	-97	86	96
16	Чистый операционный результат	-120884	-19446	-174207	-	-	-	-

В целом по "XXX" ежегодно идет увеличение средней заработной платы специалистов в среднем на 10 %. Количество сотрудников "XXX" практически к концу анализируемого периода соответствует данным 2013 года, а так в 2015 году по сравнению с 2014 годом сокращение составило на 5 человек.

По итогам деятельности за три года видно, что стоимость нефинансовых активов "XXX": здания, транспортных средств, производственного инвентаря и т.д., различна с каждым годом. В 2014 г. основные средства увеличиваются по отношению к 2013 году на 2657 тыс. руб., а в 2014 году по сравнению с 2013 годом сокращаются на 2136 тыс. руб., материальных активов в 2014 году по сравнению с 2013 годом — на 284 тыс. руб., а в 2015 году по сравнению с 2015 годом этот показатель остается неизменным. Такое положение вещей связано с тем фактом, что к концу анализируемого периода снизилось финансирование на приобретение нефинансовых активов.

Финансовый результат в 2014 г. по сравнению с 2013 г. вырос на 37132 тыс. руб. или на 14%, в 2015 г. уменьшился на 101267 тыс. руб. или 34%. Такие показатели свидетельствуют об увеличении доходов "XXX".

Таким образом, наиболее выгодным по многим показателям финансовое положение "XXX" было в 2014 году.

Доходы в "XXX" изменялись не стандартно. В 2014 году по сравнению с 2013 годом доходы уменьшились на 14% или в сумме на 17360 тыс. руб., и в 2015 году по сравнению с 2014 годом этот показатель увеличился на 47% или в сумме на 49853 тыс. руб.

Расходы по операциям с активами на протяжении исследуемого периода имели тенденцию к уменьшению в 2014 году по сравнению с 2013 годом уменьшились на 14% или 351 тыс. руб., а в 2015 году по сравнению с 2014 годом произошло еще уменьшение этого показателя на 4% или в сумме на 97 тыс. руб. Таким образом, основными направлениями "XXX" являются: осуществление налоговой, финансовой и бюджетной политики на территории муниципального района.

В целях проведения анализа отчета об исполнении бюджета главным распорядителям средств бюджета следует представить сведения об изменениях бюджетной росписи со ссылкой на правовые основания (статьи Бюджетного кодекса РФ и закона (решения) о соответствующем бюджете), объемы внесенных изменений и причины внесения изменений в бюджетные назначения по расходам за отчетный период. Сведения об изменениях бюджетной росписи главного распорядителя нужно представить в приложении к пояснительной записке (ф. 0503127).

Анализ обеспеченности "XXX" бюджетными средствами в целом и по каждой статье в отдельности проведен на основании данных Отчета об исполнении бюджета (приложения 7,11,15) в таблице 3. В приведенной таблице отражены сведения об утвержденных на 2013-2015 годы сметных назначениях и фактически полученных средствах из бюджета.

Плановые назначения, доведенные учреждению в начале отчетного периода, могут уточняться в течение года. Это связано с возможными изменениями величины минимальной заработной платы, тарифов на

коммунальные услуги, норм командировочных расходов. В результате таких изменений у учреждения, как правило, возникает потребность в дополнительных денежных ресурсах. Основной причиной недофинансирования явилось отсутствие денежных средств в государственном бюджете в связи с началом экономического кризиса. В результате на протяжении года учреждение имело определенные трудности с покрытием расходов, связанных с выплатой заработной платы, прочих работ, услуг, оплатой коммунальных услуг.

Общая сумма перефинансирования в 2010 году составила 2 262 тыс. руб. Анализ поступления средств внутри года говорит о неравномерности фактического выделения денежных средств. Так, суммы финансирования по статьям в основном не превышают утвержденные по смете в результате передвижек ассигнований на подстатьи «Заработная плата», «Коммунальные услуги», «Прочие работы и услуги» и «Увеличение стоимости основных средств». По подстатье 226 «Прочие работы и услуги» выделены дополнительные средства.

Таблица 3

Обеспеченность бюджетными финансовыми ресурсами "XXX", тыс. руб.

Показатели	КОС ГУ	2013			2014			2015		
		Утвержде но по смете	Профинанс ировано	Перефинанс ирование (+) / недофинанс ирование (-)	Утвержде но по смете	Профинанс ировано	Перефинанс ирование (+) / недофинанс ирование (-)	Утвержде но по смете	Профинанс ировано	Перефинанс ирование (+) / недофинанс ирование (-)
<b>Расходы бюджета, всего</b>		<b>142426</b>	<b>130946</b>	<b>-11480</b>	<b>126438</b>	<b>123677</b>	<b>2761</b>	<b>132860</b>	<b>114104</b>	<b>18756</b>
Заработная плата	211	27239	27238	-1	29848	29817	31	37537	37473	64
Прочие выплаты	212	107	107	-	23	23	-	18	18	-
Начисления на оплату труда	213	7821	7816	-5	8563	8552	11	8498	8497	1
Услуги связи	221	619	619	-	623	623	-	616	615	1
Транспортные услуги	222	23	23	-	4	4	-	19	19	-
Коммунальные услуги	223	818	818	-	773	773	-	613	613	-
Арендная плата за пользование имуществом	224	457	457	-	486	486	-	509	509	-
Работы, услуги по содержанию имущества	225	23336	21336	-2000	20231	20231	-	10756	10342	414
Прочие работы, услуги	226	4273	3254	-1019	5822	3545	2277	9179	7871	1308
Прочие расходы	290	768	500	-268	624	479	145	1112	785	327
Увеличение стоимости основных средств	310	93602	85434	-8186	57471	57176	295	62300	45660	16640

Увеличение стоимости материальных запасов	340	2263	2262	-1	2265	2265	-	1703	1702	1
---	-----	------	------	----	------	------	---	------	------	---

Финансовое обеспечения казенных учреждений осуществляется из средств местного бюджета (на основании бюджетной сметы) и выделяются строго в установленных объемах на определенный промежуток времени.

Таблица 4

Анализ состава и структуры сметы расходов "XXX" за 2013-2015 г.г.

Показатели	№ подст атьи	2013		2014		2015		Изменения (+,-)			
		Тыс. руб.	Уд. вес, %	Тыс. руб.	Уд. вес, %	Тыс. руб.	Уд. вес, %	2014 к 2013		2015 к 2014	
								Тыс. руб.	Уд. вес, %	Тыс. руб.	Уд. вес, %
Заработная плата	<b>211</b>	27238	21	29817	24	37473	33	2579	3	7656	9
Прочие выплаты	<b>212</b>	107	1	23	0,3	18	0,2	-84	-5	-5	-0,1
Начисления на оплату труда	<b>213</b>	7816	6	8552	7	8497	7	736	1	-55	-
Услуги связи	<b>221</b>	619	1,5	623	1	615	1	4	-0,5	-8	-
Транспортные услуги	<b>222</b>	23	0,3	4	0,1	19	0,1	-19	-0,2	15	-
Коммунальные услуги	<b>223</b>	818	2	773	0,7	613	1	-45	-1,3	-160	0,3
Арендная плата за пользование имуществом	<b>224</b>	457	3	486	0,4	509	0,9	29	-2,6	23	0,5
Работы, услуги по содержанию имущества	<b>225</b>	21336	16	20231	16	10342	9	-1105	-	-9889	-7
Прочие работы, услуги	<b>226</b>	3254	2	3545	3	7871	7	291	1	4326	4
Прочие расходы	<b>290</b>	500	0,9	479	0,4	785	1	-21	-0,5	306	0,6
Увеличение стоимости основных средств	<b>310</b>	85434	65	57176	46	45660	40	-28258	-19	-11516	-6
Увеличение стоимости материальных запасов	<b>340</b>	2262	1	2265	2	1702	1,5	3	1	-563	1
<b>Всего</b>		<b>130946</b>	<b>100</b>	<b>123677</b>	<b>100</b>	<b>114104</b>	<b>100</b>	<b>-7269</b>	<b>-</b>	<b>-9573</b>	<b>-</b>

Как видно из таблицы наибольший удельный вес в общей итоговой сумме расходов (65% и к концу анализируемого периода 40%) был запланирован по

статье 310 «Увеличение стоимости основных средств» . Далее следуют расходы по 211 «Заработная плата» 21% в 2013 году, 24% в 2014 году и 33% в 2015 году. Так же весомое значение занимают расходы по статье 225 «Работы, услуги по содержанию имущества» - так к концу анализируемого периода их значение составляет 9%, что на 7% ниже уровня предыдущих двух лет. Абсолютное значение всех видов расходов с каждым годом сокращается так в 2014 году по сравнению с 2013 годом на 7269 тыс. руб., а в 2015 году по сравнению с 2014 годом на 9573 тыс. руб. Наибольшее сокращение в течение анализируемого периода происходит по статьям 225 «Работы, услуги по содержанию имущества» и 310 «Увеличение стоимости основных средств». Таким образом, можно сделать вывод, что финансирование по смете планирования и финансирования "XXX" с каждым годом только сокращается.

В результате проделанной работы можно говорить о том, что принцип сметного финансирования не позволяет получателю бюджетных средств осуществлять перевод средств с одной статьи расходов на другую. Это делает невозможным самостоятельное управления финансовыми потоками и выбор наиболее рационального и эффективного варианта расходования денежных средств. Средства расходуются строго поцелевому назначению, что приводит к отрицательному финансовому результату.

Ответственным за организацию бюджетного учета в учреждении и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций является руководитель.

Бюджетный учет ведется структурным подразделением - бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером. Деятельность структурного подразделения регламентируется Положением о бухгалтерии и должностными инструкциями сотрудников бухгалтерии.

Анкета предварительной оценки надежности системы бухгалтерского

учета в "XXX" приведена в таблице 5.

Таблица 5

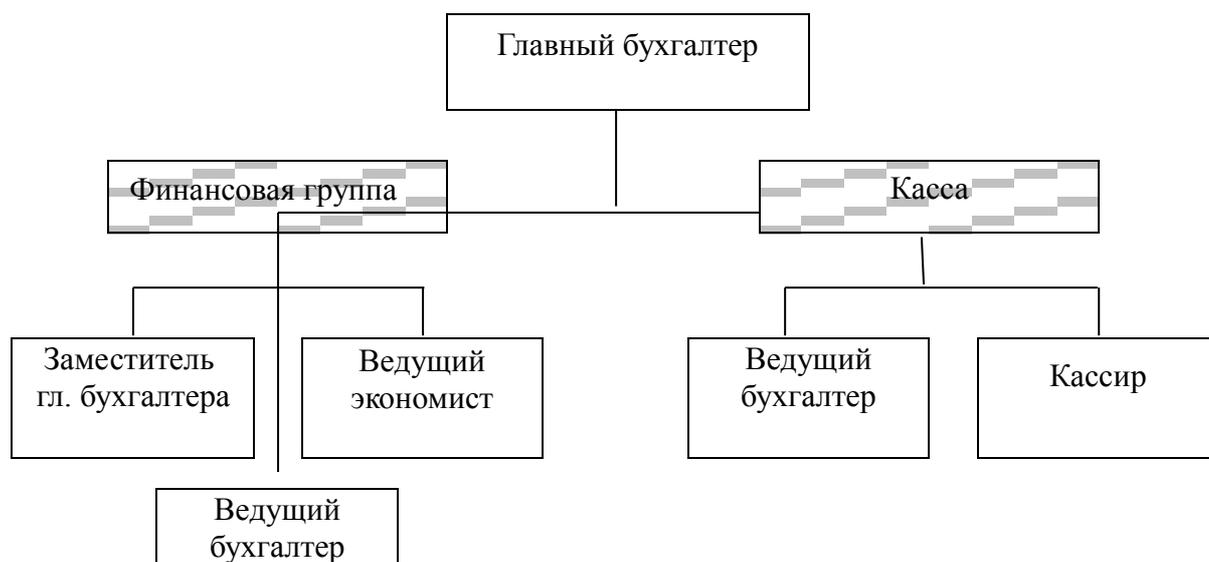
Анкета предварительной оценки системы бухгалтерского учета в "XXX"

№ п.п.	Содержание вопроса	Вариант ответов	Ответ	Комментарий
1. Система бухгалтерского учета ( методологические аспекты)				
1.1.	Наличие положения об учетной политике	Не разработано 2. Разработано	Разработано	высокая
1.2.	Наличие приказа об учетной политике	1. Не разработано 2. Разработано	Разработано	высокая
1.3.	Соблюдение сроков утверждения учетной политики	1. Соблюдаются 2. Не соблюдаются	Соблюдаются	высокая
1.4.	Наличие рабочего плана счетов	1. Не разработан 2. Составлен формально и не соответствует особенностям организации 3. Разработан и утвержден документально	Разработан и утвержден документально	высокая
1.5	Наличие положения о сроках и порядке проведения инвентаризации активов и обязательств	1. Отсутствует 2. Раскрывает сроки и порядок проведения инвентаризации в отношении не всех активов и обязательств 3. Содержит в полном объеме информацию о сроках и порядке проведения инвентаризации	Содержит в полном объеме информацию о сроках и порядке проведения инвентаризации. Проведена не в полном объеме	низкая
1.6.	Наличие графика документооборота	1. Отсутствует 2. Разработан и утвержден документально	Разработан и утвержден документально ( не на всех участках учета)	средняя
1.7.	Наличие фактов неправомерного внесения изменений в учетную политику	1. Имеются Не имеются	Не имеются	высокая
1.8.	Соблюдение последовательности применения учетной политики	1. Не соблюдается 2. Соблюдается	Соблюдается	высокая
1.9.	Соответствие	1. Не соответствует	Ряд позиций не	средняя

	принятых элементов учетной политики требованиям действующего законодательства , в частности Федеральному закону	2. Ряд позиций не отвечает политики требованиям действующего законодательства 3. Принятые элементы при формировании учетной политики соответствуют требованиям действующего законодательства	отвечает политике требованиям действующего законодательства	
1.10.	Степень полноты раскрытия способов ведения бухучета существенно влияющих на оценку показателей бухгалтерской отчетности	1. Не раскрыты 2. Раскрыты не все способы 3. Раскрыты	Раскрыты не все способы	средняя
1.11	Реакция на изменения законодательной базы, регламентирующей порядок ведения бухгалтерского учета	1. Изменения не отслеживаются 2. Изменения отслеживаются и оперативно принимаются необходимые меры	Изменения отслеживаются и оперативно принимаются необходимые меры	высокая
1.12	Соблюдение и контроль со стороны главного бухгалтера за обработкой данных, связанных с нетипичными операциями	1. Не установлен 2. Установлен	Установлен	высокая
1.13	Соблюдение графика подготовки отчетности	1. Не соблюдается, отчетность сдается с опозданием 2. Соблюдается, отчетность сдается в установленные сроки	Соблюдается, отчетность сдается в установленные сроки	высокая
<b>2. Система налогового учета ( организационно-технические и методологические аспекты)</b>				
2.1.	Наличие положения по учетной (налоговой) политике	1. Не разработано 2. Разработано	Разработано	высокая
2.2.	Наличие приказа руководителя по учетной (налоговой) политике	1. Отсутствует 2. Имеется	Имеется	высокая
2.3.	Ведение налогового учета	Налоговая база определяется по данным бухгалтерского учета	Самостоятельная система	высокая

		2. Самостоятельная система		
2.4.	Форма регистров налогового учета	1. Бумажные 2. Электронные	Электронные	высокая
2.5.	Соответствие элементов налоговой учетной политики требованиям действующего законодательства	1. Не соответствуют 2. Ряд позиций не отвечает политике требованиям действующего законодательства 3. Соответствуют	Ряд позиций не отвечает политике требованиям действующего законодательства	средняя
2.6.	Полнота раскрытия основных способов ведения налогового учета	1. Не раскрыты 2. Раскрыты не все существенные способы ведения налогового учета 3. Раскрыты	Раскрыты не все существенные способы ведения налогового учета	средняя
2.7.	Соблюдение установленных сроков расчетов по налогам и сборам	1. Не соблюдаются 2. Соблюдаются	Соблюдаются	высокая
2.8.	Реакция на изменения законодательной базы, регламентирующей порядок ведения налогового учета	1. Не отслеживаются 2. Отслеживаются и оперативно принимаются необходимые меры	Отслеживаются и оперативно принимаются необходимые меры	высокая

Финансовая работа в администрации Подолешенского сельского поселения осуществляется работниками бухгалтерии. Организационная структура бухгалтерской службы представлена на Рис. 14. Все сотрудники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру.



#### Рис.14. Организационная структура бухгалтерии "XXX"

Бухгалтерский учет в "XXX" осуществляется на основании следующих документов: Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений № 162н — на основании данной инструкции в "XXX" разработан рабочий план счетов (Приложение 2).

Таким образом, бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером, на основании приказа «Об учетной политике "XXX" (Приложение 1). В "XXX" имеется в виде приложения к учетной политике Порядок выдачи денежных средств под отчет и оформление отчетов по их использованию (Приложение 4).

Представление первичных учетных документов в бухгалтерию регламентируется графиком документооборота, составленным главным бухгалтером и утвержденным руководителем учреждения (Приложение 3).

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерские службы необходимых документов и сведений являются обязательными для всех сотрудников учреждения.

### **2.3. Особенности формирования и отражения в учете расходов "XXX"**

Каждое бюджетное учреждение обязано составлять и исполнять бюджетную смету. Предусмотренные в сметах ассигнования являются предельными, и расходование сверх этих сумм учреждениям не разрешается. Также учреждениям запрещено использовать бюджетные средства на цели, не

предусмотренные сметой.

Рассмотрим расходы используемых подстатей бюджетной классификации администрации Подолешенского сельского поселения, отраженных в форме «Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета» (Приложение 6,10,14).

В последнее время в связи с реформированием бюджетного учета бюджет формируется исходя из целей и планируемых результатов деятельности. Выделяемые бюджетные ассигнования имеют четкую связь с конечными результатами деятельности бюджетных учреждений.

Подстатья бюджетной классификации	Перечень документов, необходимых в расчетах	Применяемый метод планирования объема расходов	Сумма, тыс. руб.
211 "Заработная плата"	Штатное расписание (утв. главным распорядителем). Нормативный акт (акты), регламентирующий систему оплаты труда.	Нормативный	6463
212 "Прочие выплаты"	Штатное расписание. Нормативный акт (акты), регламентирующий выплаты компенсаций. План повышения квалификации, данные о среднегодовом количестве командировок (для части расчета суточных при командировках)	Нормативный	16
213 "Начисления на оплату труда"	Страховые взносы во внебюджетные фонды	Нормативный	2222
221 "Услуги связи"	Размер абонентской платы за телефон, за пользование Интернетом, стоимость радиоточки, стоимость одного почтового отправления, стоимость конвертов и знаков почтовой оплаты. Количество телефонных точек, радиоточек, среднегодовое количество почтовых отправлений. Данные о сложившихся расходах по услугам телефонной связи, почтовым услугам	Метод индексации	95

222 "Транспортные услуги"	План повышения квалификации, данные о среднегодовом количестве командировок (для части расчета проезда в командировки). Стоимость проезда до пункта командировки и средняя по области или региону. Данные о среднегодовых расходах по найму транспорта. Стоимость проездных билетов, количество экспедиторов и др.	Метод индексации	6
223 "Коммунальные услуги"	Сведения о потребности в энергетических ресурсах (теплоэнергия, газ, уголь, мазут) и воде в натуральном выражении. Сведения о количестве приборов учета воды. Данные о тарифах на коммунальные услуги	Метод индексации	12
225 "Услуги по содержанию имущества"	План капитального, текущего ремонта зданий и сооружений. План ремонта коммунальных систем. Количество легковых автомобилей. Расчет стоимости техобслуживания одного автомобиля. Перечень работ по текущему ремонту автомобиля (усредненный по данным прошлых лет), стоимость текущего ремонта одного автомобиля в год. Данные по среднегодовым расходам на профилактику и заправку оргтехники.	Метод индексации	10
226 "Прочие услуги"	План повышения квалификации, данные о среднегодовом количестве командировок (для расчета оплаты проживания в командировках). Данные о количестве автомобилей, мощности двигателя для расчета платежей ОСАГО. План информатизации учреждения. Сведения о заключенных договорах на вневедомственную охрану. План подписки на периодические издания и др.	Метод индексации	170
290 "Прочие расходы"	Налоговый кодекс, иные нормативные документы, регламентирующие уплату налогов, сборов, пошлин, плату за выдачу лицензий в бюджеты всех уровней	Нормативный	18
310 "Увеличение стоимости основных средств"	Нормы обеспеченности основными средствами (утв. главным распорядителем). Сведения о фактической обеспеченности основными средствами. Сведения о ценах на объекты основных средств	Плановый	10

340 "Увеличение стоимости материальных запасов"	Нормы обеспеченности материальными запасами (утв. главным распорядителем). Данные о количестве автотранспорта, твержденных нормах пробега и расхода ГСМ. Данные о стоимости ГСМ. Средние данные о количестве и цене запчастей, используемых в год на один автомобиль. Данные о годовой потребности в канцтоварах, бумаге, картриджах, хозяйственных товарах и т.п., стоимости единицы материалов. Сведения о потребности в котельно-печном топливе, стоимости топлива и др. (Приложение 15,16)	Плановый	164
--	--	----------	-----

При составлении годовой бюджетной отчетности следует учесть контрольные соотношения, определенные в Письмах Федерального казначейства N 42-7.1-15/2.1-419 и N 42-7.1-17/2.4-25. При их выполнении осуществляется равенство соответствующих строк и граф форм годовой бюджетной отчетности (Приложение 6,10,14).

Контрольные соотношения ф. 0503130 и 0503127

Баланс исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503130)	Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503127)
Строка 170 "Денежные средства учреждения (0 201 00 000)" минус строки 172 "Денежные средства учреждения во временном распоряжении (0 201 00 000)", 174 "Касса (0 201 34 000)", 175 "Денежные документы (0 201 35 000)", 176 "Аккредитивы (0 201 26 000)"; соответственно, разница граф 3 и 7	Строка 700 "Изменение остатков средств", графа 8

Система бюджетных расходов формируется в зависимости от характера функций, выполняемых органами власти, согласно ведомственной классификации.

Ведомственная классификация расходов федерального бюджета является группировкой расходов, отражающей распределение бюджетных средств по главным распорядителям средств федерального бюджета.

Контрольные соотношения ф. 0503130 и 0503137

Баланс исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503130)	Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по приносящей доход деятельности главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета (ф. 0503137)
Строка 170 "Денежные средства учреждения (0 201 00 000)" минус строки 172 "Денежные средства учреждения во временном распоряжении (0 201 00 000)", 174 "Касса (0 201 34 000)", 175 "Денежные документы (0 201 35 000)", 176 "Аккредитивы (0 201 26 000)"; соответственно, разница граф 4 и 8	Строка 700 "Изменение остатков средств", графа 8

Таким образом доходы "XXX" поселения идут на возмещение следующих расходов:

- оплата труда в соответствии с заключенными трудовыми договорами и правовыми актами, регулирующими размер заработной платы;

- перечисление страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;

- приобретение услуг по заключенным государственным или муниципальным контрактам: услуги связи, транспортные услуги, коммунальные услуги, услуги по содержанию имущества, командировочные выплаты, услуги банка, страхование автотранспорта, мероприятия;

- прочие расходы: транспортный налог, земельный налог;

- приобретение литературы, оборудования и других основных средств и материальных запасов.

Наглядно расходование всех видов финансового обеспечения "XXX" представлено на рис. 15.



Рис. 15. Расходы финансовых ресурсов "XXX"

Далее рассмотрена методика планирования и учета расходов "XXX" в разрезе наиболее часто используемых статей бюджетной классификации: Статья 210 «Оплата труда и начисления на оплату труда», Статья 220 «Приобретение услуг», Статья 310 «Увеличение стоимости основных средств» на основании учетных регистров (Приложение 16- 23).

Расходы "XXX" на оплату труда составляют большую часть в общем объеме расходов, что характерно для всех бюджетных учреждений.

Оплату труда в бюджетном учреждении отражают по подстатьям статьи 210 «Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда». Расходы на выплату заработной платы, осуществляемые на основе договоров, относят на подстатью 211 «Заработная плата» КОСГУ.

Кроме того, по данной подстатье отражают следующие расходы:

- выплаты по должностным окладам;
- надбавки (за выслугу лет, за квалификационный разряд, за работу и

стаж работы);

- оплата отпусков,
- выплата пособий и компенсаций (за первые 3 дня временной нетрудоспособности за счет средств работодателя, в случае заболевания работника или полученной им травмы);
- иные выплаты (выплаты поощрительного, стимулирующего характера, в том числе вознаграждения по итогам работы за год, премии, материальная помощь и тому подобное).
- удержания из заработной платы работника (НДФЛ, профсоюзные взносы).

*По подстатье 212 «Прочие выплаты»* учитываются расходы на оплату работодателем в пользу работников дополнительных выплат и компенсаций; суточные при служебных командировках, стоимости именных путевок на санаторно-курортное лечение, компенсация за использование личного транспорта для служебных целей, компенсация расходов на оплату стоимости проезда. [10] При планировании прочих выплат по подстатье 212 «Прочие выплаты» бухгалтер руководствуется планом повышения квалификации на будущий год, учитывает количество матерей, находящихся в отпуске по уходу за ребенком по достижении им 3 лет, предусматривает количество командировок, исходя из предыдущего года.

*Подстатья 213 «Начисления на выплаты по оплате труда»* предполагает расходы по оплате учреждением страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования, Фонд обязательного медицинского страхования, пособия при рождении ребенка и ежемесячного пособия по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет.

Расходы по подстатье 211 «Заработная плата» определяются штатным расписанием учреждения и регулируются Положением об оплате труда.

Согласно штатному расписанию администрации Подолешенского сельского поселения оплата труда сотрудников администрации включает в себя должностной оклад, стимулирующие выплаты и повышающие коэффициенты к окладу (рис.16).

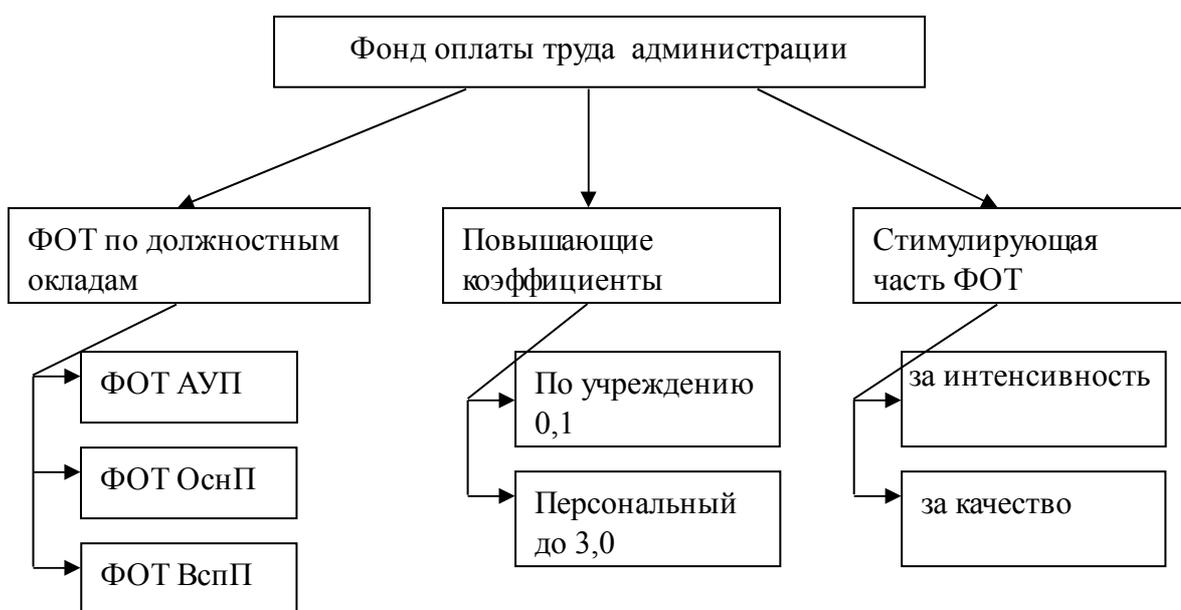


Рис. 16. Фонд оплаты труда "XXX"

Повышающий коэффициент к окладу по учреждению устанавливается для всех специалистов "XXX", кроме руководителя и работников, должностной оклад которых устанавливается в процентном отношении к окладу руководителя в размере – 0,1. [22]

Выплаты компенсационного характера в "XXX" не начисляются, так как работа специалистов "XXX" не связана с выполнением профессиональных обязанностей в условиях вредной и опасной среды.

Расчет затрат на оплату труда по статьям КОСГУ наглядно представлен в таблице 5.

Таблица 5

Расчет затрат на оплату труда

Группы затрат	КОСГУ	Формула расчета
Затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда персонала (Z), где ЗП - затраты на оплату труда; Н - начисления на выплаты по оплате труда	210	$Z = ЗП + Н$
Затраты на оплату труда (ЗП), где ФОТ – годовой фонд оплаты труда персонала, тыс. руб.; Ту - нормативное рабочее время в год, дни; Тг – общая продолжительность рабочего времени в год, дни	211	$ЗП = ФОТ / Тг * Ту$
Прочие затраты на общехозяйственные нужды (Zпр), где ПРск - затраты на служебные командировки; ПРпк - затраты на повышение квалификации персонала	212	$Z_{пр} = ПРск + ПРпк$
Начисления на выплаты по оплате труда (Н), где ЗП – затраты на оплату труда, тыс. руб.; t – тарифы страхового взноса, %	213	$Н = ЗП \times t$

В "XXX" ведётся лицевой счёт работника, в котором указываются ежемесячные начисления и удержания заработной платы.

Фонд оплаты труда сотрудников "XXX" формируется исходя из следующих источников финансирования:

- а) бюджетных средств;
- в) средств, полученных от приносящей доход деятельности.

Суммы начисленной заработной платы учитывают следующим образом (Приложение 20):

Дебет 401 20 211 «Расходы по заработной плате»

Кредит 302 11 730 «Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате»

Дополнительные выплаты и компенсации по оплате труда учитывают:

Дебет 401 20 212 «Расходы по прочим выплатам»

Кредит 302 12 730 «Увеличение кредиторской задолженности по прочим выплатам»

Начисление расходов по уплате страховых взносов и иных выплат по

оплате труда осуществляется следующим образом:

Дебет 401 20 213 «Расходы на начисления на выплаты по оплате труда»

Кредит 303 00 000 «Расчеты по платежам в бюджеты»

Заработная плата в соответствии с трудовым законодательством выдается не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка библиотеки.

Сотрудникам учреждения начисляются премии и материальная помощь, как за счёт бюджетных средств, так и за счёт средств, полученных учреждением от приносящей доход деятельности. Выплаты социального характера в виде материальной помощи также относятся на подстатью 211 «Заработная плата» КОСГУ. Обычно учреждение оказывает материальную помощь сотрудникам при возникновении у них особых обстоятельств и проблем: в связи с рождением ребенка и др.

**Пример.** Согласно Журнал ордеру № 6 «Свод расчетных ведомостей по заработной плате и стипендиям» за май 2016 г. работникам "XXX" было произведено начисление заработной платы в сумме 2401 тыс. руб. за счет бюджетных средств. Выплата заработной платы осуществлялась с лицевого счета 2026021201 путем перечисления на карточные счета работников, открытые в Сбербанке. (Приложение 20,23).

Таблица 6

Отражение расходов по оплате труда сотрудников "XXX" за май 2016г.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислена сумма заработной платы сотрудникам	40120 211 «Затраты на заработную плату в себестоимости готовой продукции, работ, услуг»	302 11 730 «Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате»	2401608,35
Начислены страховые взносы:	40120 213 «Затраты на		

	начисления на		
- на обязательное пенсионное страхование на выплату страховой части трудовой пенсии	выплаты по оплате труда	303 10 730	503923,55
- на обязательное медицинское страхование	себестоимости готовой продукции, работ, услуг»	303 07 730	120888,69
- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством		303 02 730	68707,24
- на обязательное социальное страхование от профессиональных заболеваний и производственного травматизма		303 06 730	4738,43
Перечислены страховые взносы в бюджет	303 хх 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по страховым взносам»	30404 211 «Выбытия денежных средств со счетов учреждения»	698257,91
Удержан НДФЛ с суммы начисленной заработной платы (13%)	302 11 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате»	303 01 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на доходы физических лиц»	293305
Удержана сумма аванса, подлежащая перечислению на пластиковые карты работников	302 11 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате»	304 03 730 «Увеличение кредиторской задолженности по удержаниям из выплат по оплате труда»	840562,93
Удержана сумма заработной платы, подлежащая перечислению на пластиковые карты работников	302 11 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате»	304 03 730 «Увеличение кредиторской задолженности по удержаниям из выплат по оплате труда»	1561045,42

Перечислен НДФЛ в бюджет	03 01 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на доходы физических лиц»	30404000 «Выбытия денежных средств со счетов учреждения»	293305
Перечислен аванс на пластиковые карты работников	304 03 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по удержаниям из выплат по оплате труда»	30404000 18 «Выбытия денежных средств со счетов учреждения»	840562,93
Перечислена заработная плата на пластиковые карты работников	304 03 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по удержаниям из выплат по оплате труда»	30404000 18 «Выбытия денежных средств со счетов учреждения»	1561045,42

Порядок выплаты материальной помощи, определяется в учреждении Положением о стимулировании, премировании и оказании материальной помощи работников "XXX". Материальная помощь выплачивается физическому лицу на основании приказа руководителя, заявления физического лица. Источником выплаты материальной помощи могут быть как средства бюджета, так и средства, полученные от приносящей доход деятельности.

Учет расчетов по данной выплате ведется на счете 302 11 000 «Расчеты по заработной плате».

Суммы начисленной материальной помощи отражаются следующей бухгалтерской записью:

Дебет 0 401 20 211 «Расходы по заработной плате»

Кредит 0 302 11 730 «Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате».

Материальная помощь, выплачиваемая работникам, не учитывается при исчислении НДФЛ и не подлежит обложению страховыми взносами, если в совокупности за налоговый период ее размер не превышает 4000 руб. (п. 28 ст.

217 НК РФ).

**Пример.** Работнику "XXX" Фидиевой И. А. на основании приказа директора выплачена материальная помощь в связи с тяжелым материальным положением в размере базового оклада - 9 016 руб.. (Приложение 21).

Таблица 10

Операции по начислению материальной помощи сотруднику "XXX"

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислена материальная помощь	2401 20 211 «Расходы по заработной плате»	302 11 730 «Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате»	9 016
Удержан НДФЛ с суммы материальной помощи, превысившей установленный законодательством РФ предел ((9 016 - 4000) руб. x 13%)	302 11 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате»	303 01 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на доходы физических лиц»	652,08
Начислен страховой взнос на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и заболеваний ((9 016 - 4000) руб. x 0,2%)	401 20 213 «Расходы на начисления на выплаты по оплате труда»	303 06 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»	10
Начислен страховой взнос в ФСС ((9 016 - 4000) руб. x 2,9%)	401 20 213 «Расходы на начисления на выплаты по оплате труда»	303 02 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и	145,5

		в связи с материнством»	
Начислен страховой взнос на обязательное медицинское страхование в ФФОМС  ((9 016 - 4000) руб. x 5,1%)	401 20 213 «Расходы на начисления на выплаты по оплате труда»	303 07 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам на обязательное медицинское страхование в Федеральный ФОМС»	255,8
Начислен страховой взнос в ПФР на выплату страховой части трудовой пенсии  ((9 016 - 4000) руб. x 16%)	401 20 213 «Расходы на начисления на выплаты по оплате труда»	303 10 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование на выплату страховой части трудовой пенсии»	802,6
Начислен страховой взнос в ПФР на выплату накопительной части трудовой пенсии  ((9 016 - 4000) руб. x 6%)	401 20 213 «Расходы на начисления на выплаты по оплате труда»	303 11 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование на выплату накопительной части трудовой пенсии»	301
Выдана материальная помощь из кассы (9 016 – 652,08) руб.	302 11 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате»	201 34 610 «Выбытия средств из кассы учреждения»	8 363,92

Таким образом, в "XXX" по счету 401 20 210 «Расходы по оплате труда и начислениям на выплаты по оплате труда» отражаются расходы на заработную плату по средствам бюджета.

#### **Учет расходов по оплате работ, услуг**

Выполняя свои функции, бюджетные учреждения для своих нужд заключают множество различных договоров на поставку товаров, выполнение

работ, оказание услуг с другими организациями. В основе взаимодействия одной организации с другой лежит гражданско-правовой договор, в котором юридические лица устанавливают взаимные права и обязанности.

Расходы по оплате учреждением всех видов услуг сторонних организаций, используемых как для основной, так и для предпринимательской деятельности отражаются по статье **220 КОСГУ «Оплата работ, услуг»**. Данная статья детализирована подстатьями 221-226. Инструкцией по бюджетному учёту рекомендуется открывать отдельные аналитические счета для учёта услуг связи, транспорта, коммунальных и арендных платежей, расходов по оплате услуг по содержанию имущества и других услуг сторонних организаций.

*Подстатья 221 «Услуги связи»* включает расходы по пересылке почтовых отправлений, приобретению почтовых марок, маркированных конвертов, оплате сотовой связи, подключению и использованию Интернета, абонентской и повременной оплаты местного телефонного соединения и другие аналогичные расходы.

Расходы на оплату проезда в случае служебных командировок, на курсы повышения квалификации, расходы по доставке нефинансовых активов, как правило, планируют по *подстатье 222 «Транспортные услуги»*. При определении необходимого объема денежных средств используют: данные о количестве командировок в год с ориентировочной стоимостью проезда, план повышения квалификации, данные о среднегодовых расходах по найму транспорта.

*По подстатье 223 «Коммунальные услуги»* планируются потребление и оплата: отопления и технологических нужд, а также горячего водоснабжения, газа, электроэнергии, водоснабжения, и канализации и другие аналогичные расходы. При расчете необходимого объема денежных средств нужны: сведения

о потребности в электроэнергии, теплоэнергии, газе, воде, данные о тарифах на коммунальные услуги. Расходы в "XXX" по подстатье 223 «Коммунальные услуги» наглядно представлены в таблице 7.

Таблица 7.

Расчет расходов по подстатье 223 «Коммунальные услуги» в администрации Краснояруждского района

КОСГУ/ Доп.ЭК	Наименование расходов	Единица измерения	Количество потребления в год	Тариф, руб.	Сумма, тыс.руб.
223/730	Оплата потребления электроэнергии	тыс. кВт./час	287	4370	1 254
223/721	Оплата потребления теплоэнергии	гКал	517	1384	716
223/740	Оплата водоснабжения				
	вода	Куб. м	400	24,94	10
	канализация	Куб. м	400	10,71	4
Итого по подстатье 223 «Коммунальные услуги»					1 984

На подстатью 224 «Арендная плата за пользование имуществом» относятся расходы по оплате арендной платы в соответствии с заключенными договорами аренды объектов нефинансовых активов.

Подстатья 225 «Работы, услуги по содержанию имущества» предполагает расходы учреждения по оплате договоров на выполнение работ, оказание услуг, связанных с содержанием помещения в чистоте, вывоз мусора; техническое обслуживание вычислительной и оргтехники; оплата ремонта оборудования. При расчете данных расходов в библиотеке используют: план капитального, текущего ремонта зданий и сооружений, план ремонта коммунальных систем, расчет стоимости техобслуживания автомобиля, данные о расходах на оказание услуг по техническому обслуживанию сигнализации, локальных вычислительных сетей, данные по среднегодовым расходам на

заправку оргтехники.

*Подстатья 226 «Прочие работы, услуги»* включает расходы по оплате договоров на выполнение работ, оказание услуг, не отнесенных на подстатьи 221 – 225: услуги вневедомственной охраны, наем жилых помещений при служебных командировках, подписка на периодические издания, услуги информационных технологий (Электронные каталоги, оплата лицензий). При планировании необходимого объема денежных средств используют нормативные документы, регламентирующие данные расходы.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками за выполненные работы, оказанные услуги осуществляется на счете 302 20 000 «Расчеты по работам, услугам» (счета 302 21 000 - 302 26 000).

Порядок начисления расходов по принятию обязательств по оплате заключаемых договоров на выполнение работ, оказание услуг:

*- услуг связи:*

Дебет 401 200 221 «Расходы на услуги связи»

Кредит 302 21 730 «Увеличение кредиторской задолженности по услугам связи»

*- транспортных услуг:*

Дебет 401 20 222 «Расходы на транспортные услуги»

Кредит 302 22 730 «Увеличение кредиторской задолженности по транспортным услугам»

*- коммунальных услуг:*

Дебет 401 20 223 «Расходы на коммунальные услуги»

Кредит 302 23 730 «Увеличение кредиторской задолженности по коммунальным услугам»

*- услуг по аренде имущества:*

Дебет 401 20 224 «Расходы на арендную плату за пользование

имуществом»

Кредит 302 24 730 «Увеличение кредиторской задолженности по арендной плате за пользование имуществом»

*- оказание услуг, выполнение работ по содержанию имущества:*

Дебет 401 20 225 «Расходы на работы, услуги по содержанию имущества»

Кредит 302 25 730 «Увеличение кредиторской задолженности по работам, услугам по содержанию имущества»

*- прочих услуг, выполнение прочих работ:*

Дебет 401 20 226 «Расходы на прочие работы, услуги»

Кредит 302 26 730 «Увеличение кредиторской задолженности по прочим работам, услугам»

Перечислена сумма оплаты оказанных услуг, выполненных работ:

Дебет 302 2х 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по работам, услугам»

Кредит 304 04 000 «Внутриведомственные расчеты»

**Пример.** Администрацией Краснояружского района заключен договор № 7345 «На отпуск холодной питьевой воды и прием сточных вод в канализацию» с городским водоканалом. Ежемесячно, в соответствии с договором, выставляется счет на оплату данных услуг и акт оказания услуг. Сумма возмещения платежей за май 2016 г., согласно акту оказания услуг № 07879 от 16 мая 2016 г., составила 624,40 руб., в том числе НДС 112,39 руб, итого – 736,79 руб.

Таблица 8

Отражение хозяйственных операций по начислению оплаты за услуги водоснабжения и водоотведения "XXX" за март 2015 г.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
---------------------	-------	--------	-------------

Отражена стоимость коммунальных услуг согласно акту	401 20 223 «Расходы на коммунальные услуги»	302 23 730 «Увеличение кредиторской задолженности по оплате коммунальных услуг»	736,79
Оплачены коммунальные услуги	302 23 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по оплате коммунальных услуг»	30404000 «Внутриведомственные расходы»	736,79

Таким образом, для отражения расходов "XXX" текущего финансового года по оплате работ и услуг, не предусматривающих их включение в себестоимость госуслуг, используется счет 401 20 220 «Расходы на оплату работ, услуг».

#### **Учет расходов на основные средства**

В соответствии с Инструкцией 162н, для учета операций с основными средствами применяются следующие группировочные счета:

- 101 10 000 «Основные средства – недвижимое имущество учреждения»;
- 101 20 000 «Основные средства – особо ценное движимое имущество учреждения»;
- 101 30 000 «Основные средства – иное движимое имущество учреждения»;
- 101 40 000 «Основные средства – предметы лизинга».

Выделяют следующие объекты основных средств, в соответствии с ОКОФ: 1 - «Жилые помещения»; 2 - «Нежилые помещения»; 3 - «Сооружения»; 4 - «Машины и оборудование»; 5 - «Транспортные средства»; 6 - «Производственный и хозяйственный инвентарь»; 7 - «Библиотечный фонд»; 8 - «Прочие основные средства». [6]

На счетах учета основных средств предусмотрено использование статей затрат КОСГУ:

310 «Увеличение стоимости основных средств»;

410 «Уменьшение стоимости основных средств».

*Статья 310 «Увеличение стоимости основных средств»* предполагает расходы по оплате договоров на приобретение, а также договоров подряда на строительство, реконструкцию, техническое перевооружение, расширение и модернизацию объектов, относящихся к основным средствам, независимо от стоимости и со сроком полезного использования более 12 месяцев. При определении объема расхода по этой статье используют: нормы обеспеченности основными средствами, сведения о ценах на объекты основных средств, фактической обеспеченности основными средствами.

На указанную статью, в том числе относят приобретение книжной или иной печатной продукции и справочной официальной литературы для библиотечного фонда.

По *статье 410 «Уменьшение стоимости основных средств»* учитывают уменьшение стоимости актива, в том числе и в результате амортизации. По этой же статье отражают поступления от реализации основных средств.

Поступление основных средств оформляют следующими первичными документами:

– Актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений). Для объектов основных средств стоимостью до 3000 руб., библиотечного фонда, драгоценностей и ювелирных изделий независимо от их стоимости этот документ не используют (Приложение 12,13);

– Актом о приеме-передаче здания (сооружения);

– Актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) с приложением документов, подтверждающих

государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях.

Основные средства принимаются к бухучету по первоначальной стоимости, которая формируется на счете 106 00 000 «Вложения в нефинансовые активы» (Приложение 16,19). Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических расходов учреждения на их приобретение, сооружение и изготовление.

В связи с деятельностью "XXX" основная часть расходов на основные средства приходится на формирование материально — технической базы.

Формирование первоначальной стоимости объектов основных средств на основании Актов выполненных работ при приобретении и последующем учете в составе ОС (Приложение 17):

Дебет 106 хх 310 «Увеличение вложений в нефинансовые активы»

Кредит 302 31 730 «Увеличение кредиторской задолженности по приобретению основных средств»;

- принятие к бухгалтерскому учету объектов основных средств по первоначальной стоимости, сформированной при их приобретении, отражается на основании первичных учетных документов - Акта о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (Приложение 13):

Дебет 101 хх 310 «Увеличение стоимости библиотечного фонда»

Кредит 106 хх 410 «Уменьшение вложений в нефинансовые активы»;

- принятие к учету неучтенных объектов основных средств, выявленных в результате инвентаризации и полученных учреждением в виде пожертвования:

Дебет 101 хх 310 «Увеличение стоимости библиотечного фонда»

Кредит 40110 180 «Прочие доходы»;

- внутреннее перемещение объекта основных средств между

материально ответственными лицами учреждения:

Дебет 101 хх 310 «Увеличение стоимости библиотечного фонда»

Кредит 101 хх 310 «Увеличение стоимости библиотечного фонда»;

- расходы, связанные с использованием основных средств – отражается путем начисления амортизации (Приложение 14):

Дебет 401 20 271 «Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов»

109 60 271 «Амортизация основных средств и нематериальных активов в себестоимости готовой продукции, работ, услуг»

Кредит 104 хх 410 «Уменьшение за счет амортизации стоимости библиотечного фонда».

Синтетический учет нефинансовых активов в виде основных средств, материальных ценностей в "ХХХ" ведется в журнале операций №7 по выбытию и перемещению нефинансовых активов (Приложение 22).

### **3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО — МЕТОДИЧЕСКИХ АСПЕКТОВ УЧЕТА РАСХОДОВ КАЗЕННОГО УЧРЕЖДЕНИЯ**

#### **3.1. Организация внутреннего контроля за финансово —**

## **хозяйственной деятельностью казенных учреждений**

В экономической литературе выделяют такие понятия, как финансовый, экономический и хозяйственный контроль. На микроуровне хозяйственный контроль можно отождествить с экономическим контролем. В этом случае составляющими компонентами хозяйственного (экономического) контроля будут:

- административный контроль, или контроль за эффективностью и адекватностью функционирования системы управления;
- технологический контроль, или контроль за организацией и соблюдением технологий производственных процессов;
- финансовый контроль.

Категория "финансовый контроль" трактуется различными авторами по-разному, некоторые ученые отождествляют его с государственным финансовым контролем. По мнению автора, понятие "финансовый контроль" шире понятия "государственный финансовый контроль", более того, государственный финансовый контроль является частью финансового контроля и представляет собой контроль за формированием, распределением и использованием средств государственного бюджета.

Программой Правительства Российской Федерации по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года, утвержденной распоряжением Правительства РФ от 30 июня 2010 г. № 1101-р государственным финансовый контроль определяется как контроль за соблюдением бюджетного законодательства, эффективным и результативным использованием бюджетных средств и достоверностью представляемой бюджетной отчетности. Иными словами, государственный финансовый контроль приравнивается к бюджетному.

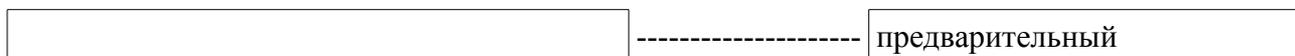
Однако в этом случае за его рамками остаются такие виды контроля, как налоговый, валютный, таможенный и др.

Необходимо отметить, что государственный финансовый контроль включает в себя контроль за соблюдением проводимой финансовой политики в стране в целом и не ограничивается лишь отношениями в бюджетной сфере. Автор предлагает разделить государственный финансовый контроль на бюджетный контроль и контроль за деятельностью, не связанной с бюджетной (или контроль в сфере внебюджетных отношений). При этом бюджетный контроль предлагается представить как вид государственного финансового контроля, осуществляемый в сфере бюджетных отношений, направленный на установление законности и экономической эффективности деятельности участников бюджетного процесса и соблюдения бюджетного законодательства. Другими словами, это контроль за законным, эффективным и целевым использованием средств государственного бюджета.

В свою очередь контроль за деятельностью, не связанной с бюджетной, представляет собой контроль за деятельностью лиц, не являющихся участниками бюджетного процесса, и включает в себя контроль за соблюдением налогового законодательства, таможенного законодательства, за правильностью уплаты отчислений в страховые фонды и так далее.

Таким образом, государственный финансовый контроль представляет собой контроль за исполнением бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ.

Группировка государственного финансового контроля по классификационным признакам представлена на рисунке 17.



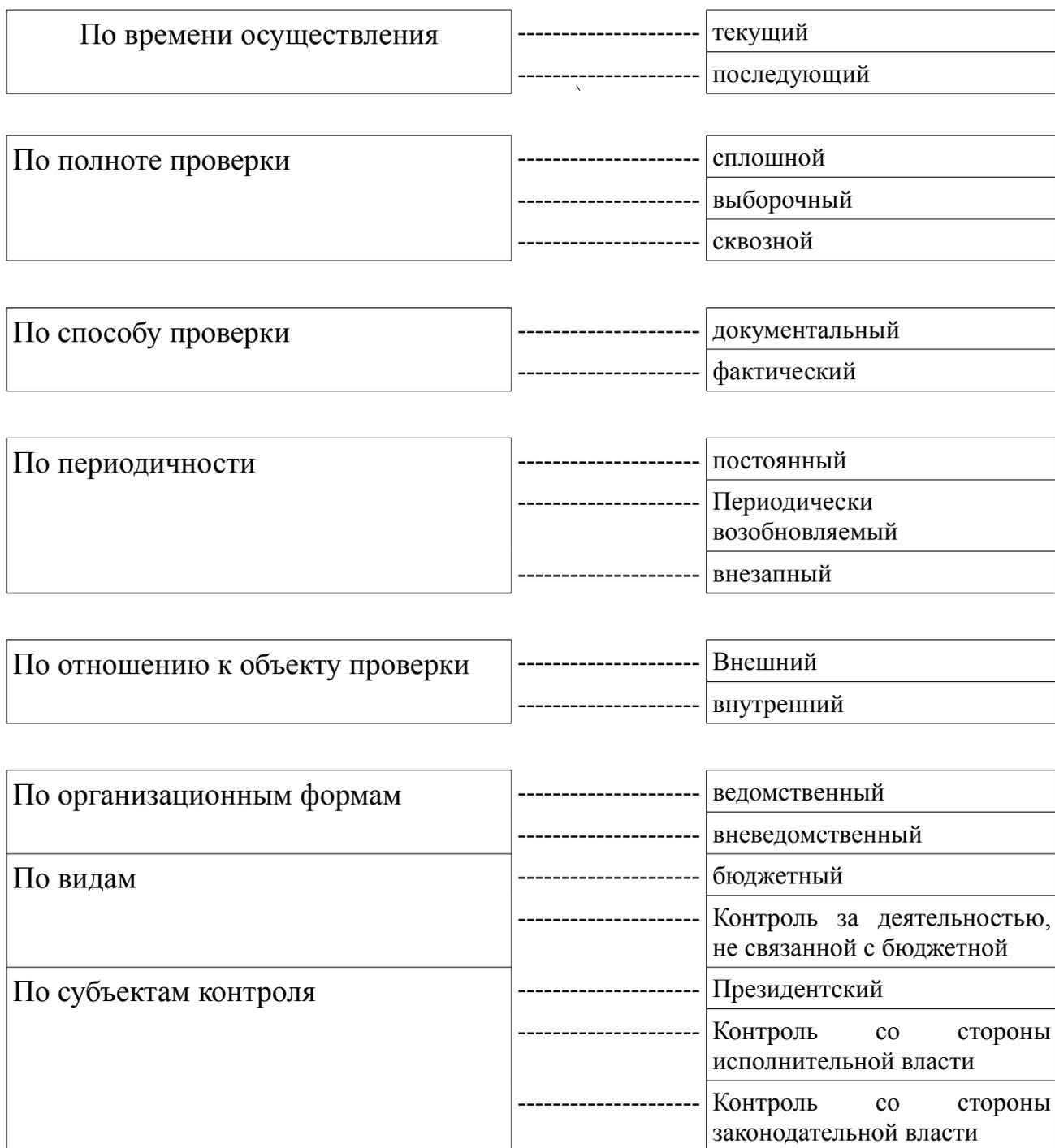


Рис. 17. Группировка видов государственного финансового контроля по классификационным признакам

Различные трактовки понятия и сущности государственного финансового контроля учеными-экономистами, представлены в таблице 9.

## Различные трактовки понятия и сущности государственного финансового контроля учеными-экономистами

Автор	Определение
Н. Д. Погосян	контроль в сфере финансов можно определить как совокупность регулярных и непрерывных процессов, посредством которых их участники в легитимной форме обеспечивают эффективное функционирование государственного сектора, а также деятельность иных хозяйствующих субъектов независимо от форм собственности
М. В. Мельник, А. С. Пантелеев, А. Л. Звездин	под государственным финансовым контролем следует понимать «контроль, осуществляемый государственными органами или от имени государства в целях обеспечения единой государственной финансовой политики и финансовых интересов государства и его граждан
С. Н. Рябухин	государственный финансовый контроль -это «объективно обусловленную деятельность человека, цель которой оценить отклонения фактически регистрируемых параметров, характеризующих действия государства в финансово-экономическом пространстве, от установленных для них норм. Это не просто механизм отслеживания бюджетного процесса, но и мониторинг, и анализ состояния экономики и общества, направленный на финансовую оценку эффективности использования государством выделяемых ему ресурсов
С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуковм	под государственным финансовым контролем понимают контроль над формированием, воспроизводством и использованием национального достояния
В. М. Шлейников	Государственный финансовый контроль — это одна из функций системы управления финансовыми отношениями, основной задачей которой является отслеживание правильности функционирования этих отношений на уровне конкретного управляемого объекта с целью определения обоснованности и эффективности управленческих решений и системы их реализации, выявления отклонений, о которых целесообразно информировать органы, способные повлиять на улучшение ситуации

Проведенное выше исследование позволяет сделать вывод о том, что за последние несколько десятилетий произошло переосмысление и теретическая переоценка государственного финансового контроля. Если экономисты совествкого периода финансовый контроль и государственный финансовый контроль рассматривали как единое понятие и определили финансовый

контроль как систему надзора контрольных органов; одну из основных функций органов руководства и даже отождествляли денежный контроль и финансовый контроль, то при переходе к рыночным отношениям произошло четкое разделение финансового контроля на государственный и негосударственный контроль и в настоящее время ученые стали рассматривать государственный финансовый контроль как составную часть общего механизма управления экономикой; многоаспектную, межотраслевую систему надзора; комплексную и целенаправленную систему экономико — правовых действий органов власти.

По отношению к проверяемому субъекту, контроль подразделяется на внутренний и внешний. Внешний контроль осуществляется органами, независимыми от проверяемого субъекта, а внутренний контроль представляет собой контроль, организованный внутри самого хозяйствующего субъекта.

Поскольку контроль тесно связан с управлением, контроль без управления не существует, точно так же, как и управление без контроля неэффективно, то, при построении системы внутреннего контроля необходимо определить систему управления.

В современном мире рыночная экономика не только реформировала ныне действующие способы и методы финансового контроля, но и способствовала появлению новых, не используемых ранее в бюджетной сфере.

Среди таких методов можно выделить внутренний контроль. Одновременно с этим имеющиеся методы и способы контрольных функций постепенно лишаются своего значения, а главное теряют эффективность.

Поскольку, контроль — это система наблюдения за процессом функционирования управляемого объекта и проверки его фактического состояния в целях выявления отклонений от принятых управленческих решений, оценки обоснованности и эффективности этих решений и результатов их выполнения, устранения неблагоприятных явлений и при необходимости

информирования о них компетентных органов.

Субъекты и объекты внутреннего контроля на уровне казенного учреждения представлены в таблице 10.

Субъект контроля	Объект контроля
Руководитель	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Контроль за соблюдением законодательства</li> <li>2. Контроль за всей хозяйственной деятельностью</li> <li>3. Образовательный процесс</li> <li>4. Кадровая политика</li> <li>5. Организационная структура учреждения</li> <li>6. Эффективное использование имущества и денежных средств</li> <li>7. Исполнение плана финансово-хозяйственной деятельности</li> </ol>
Отдел кадров	Кадровая политика
Юрист	Контроль за соблюдением законодательства
Главный бухгалтер	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Контроль за соблюдением бюджетного и налогового законодательства</li> <li>2. Контроль за своевременностью расчетов</li> <li>3. Контроль за правильностью отражения информации в регистрах бухгалтерского учета</li> <li>4. Контроль за государственными закупками</li> <li>5. Целевое использование бюджетных средств</li> <li>6. Контроль за финансовой деятельностью учреждения</li> <li>7. Контроль за подготовкой отчетности для внешних и внутренних пользователей</li> <li>8. Подготовка и контроль отчета об исполнении бюджетной сметы</li> </ol>
Экономист	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Контроль за состоянием расчетов</li> <li>2. Контроль за осуществлением государственных закупок</li> <li>3. Планирование доходов и расходов и контроль исполнения бюджета</li> </ol>
Бухгалтерия	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Контроль за оформлением первичных документов</li> <li>2. Контроль за соблюдением правил ведения бухгалтерского учета</li> <li>3. Контроль за соблюдением должностных обязанностей и иных локальных нормативных актов</li> <li>4. Контроль расчетов</li> </ol>
Орган внутреннего контроля (внутренний контролер, ревизор)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Контроль за соблюдением законодательства</li> <li>2. Контроль за соблюдением внутренних регламентирующих документов</li> <li>3. Организационная структура</li> <li>4. Кадровая политика</li> <li>5. Контроль за правильностью оформления документации</li> <li>6. Проведение инвентаризаций</li> <li>7. Контроль за соблюдением требований к порядку составления, утверждения и исполнения бюджетной сметы</li> <li>8. Контроль за состоянием учета</li> <li>9. Контроль за правильностью составления отчетности</li> <li>10. Анализ состояния расчетов</li> </ol>

В бюджетном учреждении должна быть создана такая система внутреннего контроля, которая смогла бы обеспечить наименьшие потери денежных и материальных средств на любой стадии финансово — хозяйственной деятельности. Однако, бюджетные учреждения не входят в число организаций, на которых возлагается обязанность по организации внутреннего финансового контроля на уровне законодательства, но его объективная необходимость очевидна. Так как результаты, полученные при проведении мероприятий хорошо организованного внутреннего контроля, помогают руководству государственного (муниципального) учреждения получать оперативную информацию об отклонениях от нормальных условий совершения финансовых операций [2, с.524].

Нормативно — правовая база соблюдения целесообразности внутреннего контроля в государственных (муниципальных) учреждениях

№ п/п	Нормативный документ	Необходимость организации внутреннего контроля
1	Федеральный закон от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете» (п.1. ст.19)	Государственные (муниципальные) учреждения обязаны исполнять и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни (каким образом будет организована система внутреннего контроля — решает сама организация)
2	Инструкция по применению Единого плана счетов от 01.12.2011г №157н (п.6)	Порядок организации и обеспечения (осуществления) учреждением внутреннего финансового контроля устанавливается в составе учетной политики или утверждается отдельным положением.
3	Инструкция о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов от 28.12.2010 №191н, Инструкция о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и	Государственные(муниципальные) учреждения отражают информацию о результатах проведенных в отчетном периоде мероприятий по внутреннему контролю за соблюдением требований законодательства, финансовой дисциплины и эффективным использованием материальных и финансовых ресурсов, а так же правильным ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности.

автономных учреждений от 25.03.2011 №33н.	
---	--

Понятие внутреннего контроля во всех источниках сводится к одному определению – это процесс управления данными субъектами компании, для достижения поставленных целей с минимальными затратами, предупреждение искажений и рисков в течение деятельности организации. Характеристика внутреннего контроля представлена в таблице 11.

Таблица 11

Характеристика внутреннего контроля государственного (муниципального) учреждения

Параметр	Внутренний контроль
Цель	Установление соответствия деятельности объекта внутреннего контроля положениям нормативно — правовых актов и регламентов
Субъекты	Руководители, сотрудники, контрольные подразделения учреждения, осуществляющие процессы и операции внутреннего контроля в соответствии с возложенными на них полномочиями
Объекты	Сотрудники учреждения, структурные подразделения учреждения
Предмет	Процессы и операции, осуществляемые в рамках закрепленных за ними функций, а так же формируемые ими документы.
Форма осуществления	Предварительный, текущий и последующий

Очевидно, что внутренний контроль и внутренний аудит как в государственных организациях, так и в частных компаниях — это процедуры, которые дополняют друг друга.

Организация деятельности по осуществлению контроля внутри казенного учреждения предусматривает определение комплекса процедур внутреннего контроля, выработку методики проведения контроля, а также разработку документов, регламентирующих деятельность по осуществлению контроля.

Процесс внедрения предлагается осуществить в четыре этапа:

1. Определение целей и задач внутреннего контроля;
2. Организация и регулирование контрольной деятельности;

3. Выбор методов и способов проведения контрольных мероприятий;
4. Оформление результатов проведенных контрольных мероприятий.

В данной работе предложен алгоритм внедрения внутреннего контроля в казенном учреждении, который представлен на рисунке 18.



Рис. 18 Алгоритм внедрения механизма внутреннего контроля в казенном учреждении

На первом этапе необходимо определить цели внутреннего контроля в казенном учреждении.

В качестве основных целей внутреннего контроля в казенном учреждении можно выделить:

1. Обеспечение эффективного и устойчивого развития учреждения, достижения максимальных результатов хозяйствования согласно установленным целям деятельности учреждения.
2. Обеспечение сохранности государственной собственности, эффективного и целевого использования материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов учреждения, а также выявления внутрихозяйственных резервов.

3. Своевременное выявление существующих рисков и принятие мер по их минимизации.

4. Своевременно и в полном объеме информировать руководство о состоянии финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

После определения целей внутреннего контроля необходимо определить комплекс задач, которые должна решать система внутреннего контроля казенного учреждения. К задачам внутреннего контроля относятся:

1. Обеспечение соответствия осуществляемой учреждением финансово-хозяйственной деятельности законодательству Российской Федерации;

2. Обеспечение достижения поставленных целей в соответствии с концепцией развития учреждения;

3. Точное и полное документирование всех хозяйственных операций в учете;

4. Своевременная подготовка достоверной отчетности о финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

На втором этапе необходимо определиться с организацией внутреннего контроля: будет это служба внутреннего контроля как отдельное структурное подразделение, либо возможно введение в штат внутреннего контролера-ревизора, либо функции по внутреннему контролю целесообразно возложить на главного бухгалтера. Данный вопрос решается исходя из масштабов деятельности учреждения.

Следующий шаг - это разработка документа, регламентирующего деятельность по внутреннему контролю (Положения о внутреннем контроле в учреждении) (Приложение 25). К разработке данного документа необходимо подойти весьма серьезно, поскольку именно он должен закреплять цели и задачи внутреннего контроля, структуру службы внутреннего контроля (в случае организации службы), положение службы внутреннего контроля

(внутреннего контролера) в организационной структуре учреждения и его взаимодействие с другими структурными подразделениями. Помимо этого на внутреннего контролера или на каждого работника службы внутреннего контроля необходимо разработать и утвердить должностные инструкции, в которых должны определяться права и обязанности внутреннего контролера, порядок организации его работы, должностные обязанности и порядок подчиненности.

После решения организационных вопросов, необходимо определить методы контроля, т.е. процедуры, с помощью которых возможно достижение целей внутреннего контроля. Это могут быть документальные и фактические проверки, инвентаризации, арифметические и формальные проверки и т.д.

Методику контроля системы бухгалтерского учета в "XXX" можно свести к проверке за состоянием расчетов по следующим направлениям:

- 1) проверка правильности расчетов по оплате труда;
- 2) проверка банковских и кассовых операций;
- 3) проверка состояния учета товарно-материальных ценностей и основных средств;
- 4) проверка расчетов;
- 5) проверка правильности составления бухгалтерской отчетности.

Проверку целесообразно начинать с анализа исполнения бюджетной сметы. Такой анализ проводится по следующим направлениям:

- проверка правильности составления расчетов к бюджетной смете;
- проверка исполнения статей сметы планирования и финансирования.

После анализа исполнения бюджетной сметы проверке подлежат отдельные ее статьи. В таблице 12 представлены документы, проверяемые в ходе осуществления контроля за исполнением отдельных статей сметы планирования и финансирования, а также перечень процедур по контролю.

Субъекты и объекты внутреннего контроля включают: структурные подразделения предприятия, которые предназначены для организации и проведения контрольных мероприятий.

Таблица 12.

Процедуры контроля за исполнением отдельных статей бюджетной сметы  
"XXX"

Основные статьи бюджетной сметы	Документы и регистры, подлежащие контролю	Перечень процедур по проверке
КОСГУ 211 "Заработная плата", 213 "Начисления на выплаты по оплате труда"	Приказы руководителя, таблицы учета рабочего времени, ведомости начисления заработной платы, карточки — справки, платежные поручения, журналы операций.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- проверка наличия Положения об оплате труда и Положения о порядке распределения стимулирующей части оплаты труда;</li> <li>- проверка правильности составления штатного расписания и тарификационных списков;</li> <li>- проверка правильности установления должностных окладов;</li> <li>- проверка правильности начисления заработной платы, отпускных и своевременности их перечисления.</li> </ul>
КОСГУ 290 "Прочие расходы"	Приказы руководителя, ведомости, расходные кассовые ордера, платежные поручения, журналы операций	<ul style="list-style-type: none"> <li>- проверка наличия Положения о материальной поддержке работников администрации;</li> <li>- проверка правильности начисления и своевременности перечисления в бюджет платежей.</li> </ul>
КОСГУ 310 «Увеличение стоимости основных средств»	Инвентарные карточки, акты ввода в эксплуатацию основных средств, акты приема — передачи объектов основных средств, товарные накладные, договоры, журналы операций	<ul style="list-style-type: none"> <li>- проверка правильности классификации, отражения в учете операций по приобретению, вводу в эксплуатацию основных средств;</li> <li>- проверка правильности осуществления, оформления и отражения в учете операций по выбытию объектов основных средств;</li> <li>- проверка правильности осуществления оформления и отражения в учете операций по передаче основных средств в аренду;</li> <li>- проверка соответствия порядка начисления и отражения в учете амортизации по объектам основных средств действующему законодательству;</li> <li>- проверка фактического наличия объектов основных средств.</li> </ul>
КОСГУ	Ведомости и акты	- проверка соответствия активов, принятых к

«Увеличение стоимости материальных запасов»	списания материальных запасов, товарные накладные, журналы операций.	учету в качестве материальных запасов; - проверка соответствия операций по принятию материалов к учету условиям заключенных договоров, законодательству и первичных документов; - проверка правильности и полноты отражения операций по списанию материальных ценностей .
---	--	---

Политика предприятия в сфере внутреннего контроля формулирует цели и задачи, достижения которых должна обеспечить система внутреннего контроля распределение функций между участниками контроля и методы контроля. Формулировка политики внутреннего контроля – является основополагающим аспектом в организации системы, т.к. именно в ней определяется отношений к ней собственника.

### **3.2. Система бюджетирования как основа сметного планирования казенных учреждений**

Развитие бюджетирования, ориентированного на результат (рисунок 19), становится приоритетным в странах с развитой экономикой и может служить примером реформирования государственного сектора экономики в России.



Рис 19 - Характеристики бюджетирования ориентированного на результат

Вопросы повышения эффективности бюджетных расходов на оказание услуг обществу являются одной из приоритетных задач современной политики бюджетного планирования и реформирования на всех уровнях системы общественных финансов. От того, насколько грамотно будет проведена работа по планированию сметных ассигнований, зависит во многом успешное исполнение учреждением бюджетных обязательств.

Несмотря на новую методологию бюджетного учета, внедренную в рамках проводимой бюджетной реформы, нацеленной на эффективное и экономичное использование бюджетных средств, система учета, к сожалению, не превратилась в инструмент контроля и управления, в систему активного воздействия на функциональные процессы. Требуется создание новых подходов к развитию бюджетного учета и планирования, адекватных современным требованиям управления казенными учреждениями.

Термины и понятия, связанные с процессом бюджетирования: бюджет,

план, смета, в отечественной экономической литературе трактуются по-разному, от чего теряется иногда смысл этого процесса. Так, понятие, бюджет, часто отождествляется с планом хозяйственной деятельности организации на текущий период, процесс управленческого планирования — с бюджетированием, а сметы затрат, управленческие и коммерческие расходы — с бюджетами.

Казенные учреждения обязаны составлять смету по бюджетной, а также по приносящей доход деятельности, причем с расшифровками по каждой статье расходов. Казенное учреждение представляет собой государственное учреждение, лишенное права на получение доходов от приносящей доход деятельности.

Финансовое обеспечение деятельности казенного учреждения осуществляется за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы РФ и на основании бюджетной сметы.

В современном мире в экономике существует понятие «бюджетирование». Оно не ново, однако система бюджетирования по-разному внедряется и чаще всего в коммерческих структурах. Система бюджетирования определяется как внутренний регламент по выполнению заданий. Практика бюджетирования пришла в Россию из зарубежных стран. Однако существуют лишь частные методики внедрения системы бюджетирования на совместных предприятиях, общего, системного подхода к данному вопросу нет ни в одном нормативном документе. Система бюджетирования в казенных учреждениях поможет не только проконтролировать исполнение сметных показателей.

Основным этапом при создании системы бюджетирования будет определение степени централизации функции бюджетирования. И на этот вопрос нет единственного правильного ответа — все зависит от системы управления. Тем не менее можно выделить два подхода: полную централизацию

функции планирования и максимально возможное делегирование.

Централизация функции бюджетирования предполагает, что все бюджеты формируются финансово-экономической службой на основании данных руководства (стратегические цели) и функциональных подразделений (оперативные планы). Финансово-экономическая служба аккумулирует информацию с мест, вносит корректировки в соответствии с целевыми показателями и формирует бюджеты. Последние утверждаются руководством и доводятся до соответствующих функциональных подразделений. Преимущество такого подхода состоит в том, что планы формируются точно в соответствии со стратегическими целями учреждения, недостаток — в существенном снижении уровня ответственности функциональных руководителей как за достоверность данных, предоставляемых для планирования, так и за исполнение бюджетных показателей.

Максимальное вовлечение подразделений (центров ответственности) в процесс бюджетирования позволяет четко распределить ответственность за формирование и исполнение бюджетных показателей между функциональными руководителями, а также делегировать им часть функций по управлению затратами. Финансово-экономическая служба в данном случае выполняет функцию контролера, она же формирует сводный бюджет по учреждению.

Эти два подхода, по сути, диаметрально противоположны, а истина находится где-то посередине. Вовлечение функциональных руководителей в бюджетный процесс учреждения приблизит бюджеты к реалиям существующих на местах процессов и повысит ответственность за их исполнение. Но нельзя забывать, что даже при максимальной децентрализации все бюджеты должны формироваться с учетом стратегических целевых показателей. Поэтому в начале процесса бюджетирования цели и целевые показатели должны быть в явной форме доведены до участников бюджетного процесса в учреждении.

Важной задачей системы бюджетирования является распределение ответственности за показатели бюджетов между функциональными подразделениями, чтобы по итогам года добиться выполнения плана. Подразделение учреждения, чей руководитель, во-первых, может распоряжаться материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами для реализации возложенных на него задач и, во-вторых, несет прямую ответственность за эффективность их использования, обозначим как центр ответственности. Формализованную систему центров ответственности назовем финансовой структурой. Выделим возможные центры затрат, доходов и прибыли казенного учреждения:

1) центр управленческих затрат — оказывает услуги другим подразделениям, его деятельность оценивается по величине расходов (пример таких центров — отдел кадров, финансово-экономический отдел);

2) центр нормативных затрат — отвечает за достижение нормативного (планового) уровня расходов на закупку товаров, работ, услуг;

3) центр доходов — ответствен за максимизацию дохода от продаж и не уполномочен тратить средства сверх бюджета для привлечения дополнительных ресурсов;

4) центр прибыли — полномочия его шире, он вправе управлять затратами и ценами реализации для максимизации прибыли (подразделение учреждения).

Именно такой подход позволяет делегировать полномочия руководителям подразделений и превратить планирование в действенный рычаг управления.

Необходимо определиться с набором показателей, которые наилучшим образом будут характеризовать результаты деятельности подразделений и эффективность использования ими ресурсов, послужат основой для системы мотивации руководителей центров ответственности. В общем виде показатели

оценки эффективности работы центров ответственности обозначены в табл. 13.

Таблица 13

Показатели оценки эффективности работы центров ответственности

Центр ответственности	Показатель оценки эффективности
Центры управленческих затрат	Процент экономии бюджета при удовлетворительном исполнении задач административного бюджета. Сумма затрат
Центры нормативных затрат	Экономия фактических затрат по сравнению с плановыми. Сумма затрат. Производственные показатели
Центры доходов	Валовой доход при фиксированном бюджете затрат. Объем продаж и поступлений денежных средств. Сумма коммерческих затрат
Центры прибыли	Валовая прибыль. Объем продаж и поступлений денежных средств. Сумма затрат

Хорошо поставленная система бюджетирования будет являться важным элементом управления производственным сектором учреждения УИС, особенно крупного. Она позволит усовершенствовать координацию всех его подразделений, избежать кризисных ситуаций, улучшить мотивацию и повысить ответственность управляющих всех уровней, предсказать финансовый результат, предотвратить нежелательные ситуации.

Таким образом, назначение бюджетирования в казенных учреждениях можно определить в самом общем виде как основу:

- планирования деятельности и принятия управленческих решений;
- оценки всех аспектов финансового состояния производственных подразделений;
- укрепления финансовой дисциплины и подчинения интересов отдельных структурных единиц интересам учреждения в целом и собственника (Российской Федерации).

Необходимо отметить преимущества бюджетирования, ориентированного на результат:

1) для органов местного самоуправления:

- более эффективное расходование средств с учетом стратегических целей социально-экономического развития муниципалитета;

- экономия бюджетных средств за счет повышения эффективности работы муниципального сектора;

2) для получателей бюджетных средств:

- самостоятельное управление расходами и возможность изменения структуры затрат в рамках программ;

- возможность установить взаимосвязь между ожидаемыми результатами реализации программ и объемом требуемых для этого ресурсов;

3) для населения муниципальных образований:

- прозрачность целей, которые ставит перед собой муниципальная власть;

- возможность увидеть соответствие поставленных целей потребностям населения;

Необходимо рассмотреть механизм оценки эффективности применения в "XXX" бюджетирования, ориентированного на результат, на основе поэтапно сформированной сбалансированной системы показателей, которая выступает в качестве инструмента контроля и оценки бюджетирования, ориентированного на результат.

Таблица 14

Сбалансированная система показателей оценки эффективности  
бюджетирования, ориентированного на результат

Стратегическая цель БОР	Показатель достижения цели БОР	Задача, необходимая для достижения цели БОР	Показатель выполнения задачи БОР
<b>«Потребители»</b>			
Своевременное удовлетворение потребностей населения в качественных муниципальных бюджетных услугах	1. Уровень удовлетворенности граждан деятельностью органов местного самоуправления 2. Сокращение числа жалоб	1. Обеспечить высокое качество муниципальных услуг	1. Степень удовлетворенности бюджетными услугами населения 2. Доля населения, удовлетворенного деятельностью муниципальных органов
		2. Обеспечить равный доступ населения к получению бюджетных услуг	1. Степень равенства доступа к получению бюджетных услуг 2. Уровень оперативности работы с населением
<b>«Производство»</b>			
Обеспечение благоприятных условий для жизни в муниципалитете	1. Доля населения, имеющего среднедушевые доходы ниже прожиточного минимума 2. Индекс качества жизни	1. Обеспечить устойчивый рост доходов населения и занятости	1. Динамика уровня инфляции 2. Соотношение среднедушевого дохода и прожиточного минимума
<b>«Персонал»</b>			
Обеспечение высокого качества работы муниципальных служащих	1. Удовлетворенность сотрудников 2. Процент целей, по которым достигнуты запланированные значения в текущем году	1. Сформировать систему мотивации муниципальных служащих	1. Доля сотрудников, получающих премии (бонусы), привязанные к результату работы
		2. Повысить квалификацию муниципальных служащих	1. Доля количества работников, повысивших квалификацию в течение года
<b>«Финансы»</b>			
Обеспечение сбалансированности бюджета	1. Общий муниципальный долг 2. Доля просроченной кредиторской задолженности 3. Доля средств, привлеченных из иных источников для покрытия дефицита бюджета	1. Обеспечить сбалансированность расходов и доходов	1. Доля налоговых и неналоговых доходов в общей сумме собственных доходов бюджета 2. Фактический уровень бюджетного финансирования по переданным обязательствам, в том числе: федерального значения, регионального значения 3. Доля каждого вида расхода в общей сумме расходов бюджета 4. Доля трансфертов в общей сумме доходов бюджета
		2. Ограничить бюджетный дефицит	1. Сальдированный финансовый результат бюджета 2. Фактический уровень отклонения поступлений в бюджет

Анализ сбалансированной системы показателей оценки эффективности

бюджетирования ориентированного на результат позволяет получить данные о том, в какой степени реализуются основные направления бюджетной политики по отношению к намеченным целевым установкам и исходным бюджетным данным.

Таким образом, можно сделать вывод, что до недавнего времени одной из самых распространенных моделей управления общественными финансами в России и в развитых странах являлась модель линейно-объектного бюджетирования. Однако многолетний опыт использования данной модели и в России, и за рубежом продемонстрировал низкий уровень ответственности и инициативности муниципального управления, отсутствие заинтересованности в экономии средств, и, в конечном счете, ее неэффективность. По сравнению с линейно-объектным методом бюджетирования, ориентированное на результат:

- является универсальным, так как позволяет одновременно обеспечить планирование, исполнение и контроль за исполнением бюджета;

- делает необходимым четкое определение целей, задач и функций всех распорядителей бюджетных средств, что позволяет обеспечить распределение бюджетных ресурсов одновременно по целям, задачам и функциям;

- учитывает общественную значимость результатов использования бюджетных средств.

### **3.3. Современный стратегический управленческий учет деятельности казенных учреждений**

В современных условиях система управления хозяйствующим субъектом включает в себя два взаимодополняющих вида управленческой деятельности: стратегическое управление, связанное с развитием будущего потенциала организации, и текущее (оперативное), реализующее существующий потенциал

в прибыль.

В управленческом учете формируется база данных для внутренних пользователей, определяется содержание информации для управления конкретным объектом. В последнее десятилетие исследованию теоретических и практических аспектов оперативного (текущего) управленческого учета уделено достаточное внимание, но до настоящего времени научное обоснование стратегического управленческого учета отсутствует.

Стратегический управленческий учет является самостоятельным направлением управленческого учета, так как для принятия решений в системе стратегического контроллинга используются специфические методы и способы получения информации. Стратегический управленческий учет в равной степени ориентирован как во внешний, так и во внутренний мир и помогает менеджменту оценивать конкурентную позицию организации относительно других участников данной сферы деятельности.

Процесс эволюции или развития управленческого учета в мировой практике как экономической деятельности, который подразделяется на четыре этапа представлен на рисунке 20. На каждом из этапов происходит соответствующее смещение ключевых приоритетов и расширение предметной области управленческого учета.



Рисунок 20 - Эволюция управленческого учета

Управленческий учет - это не только учет как таковой, но и процессы планирования, контроля и анализа. Основным элементом стратегического управленческого учета, который формируется на третьем и четвертом этапах эволюции (рисунок 21) является концентрирование внимания на внешних факторах, влияющих на деятельность учреждения, что является отличительной чертой от традиционного управленческого учета (рисунок 22).



Рисунок 21 Управленческий учет: а - традиционный, б - стратегический

По выводам Загарских В.В. современный стратегический управленческий учет служит средством информационной поддержки принятия, реализации и оценки оперативных и стратегических решений на основе систематизированного сбора и обработки данных, характеризующих состояние не только внутренней финансово-хозяйственной деятельности, но и внешней по отношению к управляемому учреждению среды - конкурентной, клиентской и т.

д.

В настоящее время управленческий учет практически отсутствует в казенных учреждениях.



Рис 22 - Модель управленческого учета казенных учреждений

Таким образом, стратегический управленческий учет призван формировать учетно-информационное обеспечение для высшего менеджмента, которое включает в себя, во-первых, выход за пределы внутренней среды и получение информации о внешней среде - о рынках, конкурентах, товарных запасах и др., а во-вторых, определение зависимости между выбранной миссией (стратегией) и применением методологии учета для формирования учетных данных.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В рамках диссертационной работы были рассмотрены теоретические аспекты определения потребности бюджетных учреждений в эффективном планировании расходов, поскольку в современных условиях бюджетные расходы – основа сложной системы взаимоотношений, охватывающей не только органы государственной власти (законодательные, исполнительные, контрольные и др.), но и гражданское общество. Расходы бюджета есть денежные средства, идущие на финансовое обеспечение задач и функций государства и местного самоуправления.

В диссертации раскрыто социально — экономическое развитие Краснояружского района Белгородской области, которая является одним из немногих субъектов Центрального федерального округа и Российской Федерации в целом, в состав области входят 19 муниципальных районов. Цели и задачи деятельности органов местного самоуправления Краснояружского муниципального района определены с учетом Стратегии социально-экономического развития Белгородской области на период до 2025 года и Стратегией социально-экономического развития муниципального образования Краснояружского района до 2025 года. Необходимо отметить, что Краснояружский район с задачей по обеспечению экономической стабильности и социальной устойчивости области полностью справляется. Краснояружский район представляет собой стабильную и развитую экономику, многоплановую социальную сферу и богатые культурные традиции.

Диссертационное исследование производилось на основе материалов "XXX", которая решает следующие вопросы: формирование, утверждение, исполнение бюджета муниципального района, контроль за исполнением

данного бюджета; установление, изменение и отмена местных налогов и сборов муниципального района; владение, пользование и распоряжение имуществом, находящимся в муниципальной собственности муниципального района и другие.

По рассмотренным основным показателям финансово — хозяйственной деятельности Краснояружского района можно сделать выводы, что поступление средств на счета бюджетов в 2014 году по сравнению с 2013 годом уменьшилось на 15989 тыс. рублей, а в 2015 году по сравнению с 2014 годом стоимость поступлений увеличилась на 6423 тыс. рублей.

По итогам деятельности за три года видно, что стоимость нефинансовых активов "ХХХ": здания, транспортных средств, производственного инвентаря и т.д., различна с каждым годом. В 2014 г. основные средства увеличиваются по отношению к 2013 году на 2657 тыс. руб., а в 2014 году по сравнению с 2013 годом сокращаются на 2136 тыс. руб., материальных активов в 2014 году по сравнению с 2013 годом — на 284 тыс. руб., а в 2015 году по сравнению с 2015 годом этот показатель остается неизменным. Такое положение вещей связано с тем фактом, что к концу анализируемого периода снизилось финансирование на приобретение нефинансовых активов.

Финансовый результат в 2014 г. по сравнению с 2013 г. вырос на 37132 тыс. руб. или на 14%, в 2015 г. уменьшился на 101267 тыс. руб. или 34%. Такие показатели свидетельствуют об увеличении доходов "ХХХ".наибольший удельный вес в общей итоговой сумме расходов (65% и к концу анализируемого периода 40%) был запланирован по статье 310 «Увеличение стоимости основных средств» . Далее следуют расходы по 211 «Заработная плата» 21% в 2013 году, 24% в 2014 году и 33% в 2015 году. Так же весомое значение занимают расходы по статье 225 «Работы, услуги по содержанию имущества» - так к концу анализируемого периода их значение составляет 9%, что на 7% ниже уровня

предыдущих двух лет. Абсолютное значение всех видов расходов с каждым годом сокращается так в 2014 году по сравнению с 2013 годом на 7269 тыс. руб., а в 2015 году по сравнению с 2014 годом на 9573 тыс. руб. Таким образом, можно сделать вывод, что финансирование по смете планирования и финансирования "XXX" с каждым годом только сокращается.

Бухгалтерский учет в "XXX" осуществляется на основании Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений № 162н.

Раскрывая особенности отражения в учете расходов "XXX" необходимо отметить, что начисление расходов, не формирующих себестоимость работ и услуг отражается по дебету счета 401 20 200 «Расходы хозяйствующего субъекта». Расходы "XXX" на оплату труда составляют большую часть в общем объеме расходов, что характерно для всех бюджетных учреждений. Начисление заработной платы, командировочных и иных компенсаций осуществляется по кредиту счета 302 11 730 «Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате» и 302 12 730 «Увеличение кредиторской задолженности по прочим выплатам». Расчеты по уплате страховых взносов отражаются по кредиту счета 303 00 000 «Расчеты по платежам в бюджеты».

Расходы учреждения, производимые за счет бюджетных средств, отражаются на счете 40120200 "Расходы учреждения" (24 - 26-й разряды счета конкретизируются по кодам операций сектора государственного управления).

Сущность учета расходов в бюджетной деятельности заключается в том, что в течение года расходы собираются на счете 40120200 с детализацией по кодам операций сектора государственного управления и далее в конце года производится их списание на финансовый результат прошлых отчетных периодов на счет 40130000. Исполнение сметы планирования и финансирования администрации Подолешенского сельского поселения происходит посредством

осуществления следующих расходов: начисления на заработную плату и прочие выплаты, начисления по прочим услугам и прочим расходам, расходы, связанные с приобретением основных средств и материальные запасы и прочее.

В рамках обоснования совершенствования организационно — методических аспектов учета расходов казенного учреждения в виде организации внутреннего контроля и системы бюджетирования как основы сметного планирования казенных учреждений можно отметить следующее, что предложен алгоритм построения системы внутреннего контроля в "XXX" в виде разработанного положения о внутреннем контроле, где определены цели и задачи внутреннего контроля, должностные лица, ответственные за проведение контроля, а также методы проведения контрольных процедур и порядок оформления результатов внутреннего контроля. Рассмотрен механизм оценки эффективности применения в "XXX" бюджетирования, ориентированного на результат, на основе поэтапно сформированной сбалансированной системы показателей, которая выступает в качестве инструмента контроля и оценки бюджетирования, ориентированного на результат. В настоящее время управленческий учет практически отсутствует в казенных учреждениях. Однако, его применение позволяет формировать базу данных для внутренних пользователей, определяет содержание информации для управления конкретным объектом. Именно стратегический управленческий учет помогает менеджменту оценивать конкурентную позицию организации относительно других участников данной сферы деятельности.

Предложенные организационно — методические аспекты учета расходов бюджетного учреждения позволят совершенствовать систему внутреннего контроля "XXX", а также улучшить работу финансовых отделов при сметном планировании расходов учреждения.



## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : принят Гос. Думой 17 июля 1998 года : одобр. Советом Федерации 17 июля 1998 года : (в ред. ФЗ от 25.12.2012 № 268-ФЗ) // КонсультантПлюс. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=131626;fld=134;dst=4294967295;rnd=0.6485403591648304;from=117487-41>
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. I [Электронный ресурс] : принят Гос. Думой 16 июля 1998 года : одобр. Советом Федерации 17 июля 1998 года : (в ред. ФЗ от 04.03.2012 № 20-ФЗ) // КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgireq=doc;base=LAW;n=142945;fld=134;dst=4294967295;>
3. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон РФ № 402-ФЗ : принят Гос. Думой 22 ноября 2011 : одобр. Советом Федерации 29 ноября года // КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgireq=doc;base=LAW;n=122855;dst=0;ts=0E8450AE49D92D40D6B6B971483A6965;rnd=0.22848172928951638>
4. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений [Электронный ресурс] : федер. закон РФ № 83-ФЗ : принят Государственной Думой 23 апреля 2010 года : одобрен Советом Федерации 28 апреля 2010 года : (в ред. ФЗ от 30.11.2011 № 361-ФЗ) // КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgireq=doc;base=LAW;n=131912;fld=134;dst=4294967295;rnd=0.6995821507759847;from=115887-11>

5. О некоммерческих организациях [Электронный ресурс] : федер. Закон РФ № 7-ФЗ : принят Государственной Думой 8 декабря 1995 года : (в ред. ФЗ от 11.02.2013 № 8-ФЗ) // КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgireq=doc;base=LAW;n=142050;fld=134;dst=4294967295;rnd=0.7682445512367649;from=114685-16>

6. Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению [Электронный ресурс] : утв. Приказом Минфина РФ от 1.12.2010 № 157н : (в ред. от 12.10.2012) // КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=139089;fld=134;dst=4294967295;rnd=0.30223384652399565>

7. Общие требования к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет бюджетного учреждения [Электронный ресурс] : утв. Приказом Минфина России от 30.07.2007 № 112н // КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgireq=doc;base=LAW;n=67979;from=105058-0;div=LAW;rnd=0.8313165997080401>

8. План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : утв. Приказом Минфина РФ от 16.12.2010 № 162н // КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgireq=doc;base=LAW;n=108766;fld=134;dst=100007;rnd=0.38012716382048495>

9. Требования к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения [Электронный ресурс] : утв. Приказом Минфина РФ от 28.07.2010 № 81н : (в ред. от 2.10.2012 № 132н) //

КонсультантПлюс. – Режим доступа :  
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgireq=doc;base=LAW;n=139132;fld=134;dst=4294967295;rnd=0.12352606788697185;from=105099-34>

10. Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов [Электронный ресурс] : утв. Приказом Минфина РФ от 21.12.2002 № 171н //

КонсультантПлюс. – Режим доступа :  
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgireq=doc;base=LAW;n=140167;fld=134;dst=100013;rnd=0.6936651303412756>

11. О порядке формирования государственного задания в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания [Электронный ресурс] : утв.

Постановлением Правительства РФ от 02.09.2010 № 671 : (в ред. от 29.10.2012 № 1110) // КонсультантПлюс. – Режим доступа :  
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgireq=doc;base=LAW;n=137285;dst=0;ts=F7F95C63EFD6149AD334749E03722FA3;rnd=0.03527018796241854>

12. Положение об оплате труда работников государственных (областных) учреждений культуры Белгородской области [Электронный ресурс] : утв. Постановлением Правительства Белгородской области от 13 июля 2009 г.

№ 250-пп : (в ред. от 28.05.2012 № 227-пп) // Консультант Плюс. – Режим доступа:  
<http://base.consultant.ru/regbase/cgi/online.cgi?req=doc;base=RLAW404;n=28295;fld=134;dst=4294967295;rnd=0.3713305486553>

13. Положение об основах хозяйственной деятельности и финансирования организаций культуры и искусства [Электронный ресурс] : утв. Постановлением Правительства РФ от 26.06.1995 г. № 609 : (в ред. от

23.12.2002 № 919) // КонсультантПлюс. – Режим доступа :  
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=40222>

14. Алексеева, И. В. Библиотечный и бухгалтерский учет фондов библиотек [Электронный ресурс] / И. В. Алексеева // Информационно-справочный портал «Library». – Режим доступа : [http://www.library.ru/1/act/doc.php?o\\_sec=140&o\\_doc=1263](http://www.library.ru/1/act/doc.php?o_sec=140&o_doc=1263)

15. Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций : учебное пособие / Под общей редакцией д.э.н., профессора Д. А. Панкова, к.э.н., доцента Е. А. Головковой. – 2-е издание, испр. – М. : Новое знание, 2013. – 409 с.

16. Базарова, А. С. Бюджетное финансирование бюджетных учреждений [Электронный ресурс] / А. С. Базарова // Учет и отчетность бюджетных учреждений ; Правовая система «Референт». – 2013. – Режим доступа : <http://www.referent.ru/48/217537?11>

17. Бюджетная смета и результаты деятельности учреждения [Электронный ресурс] // Электронный портал «Госфинансы» в области бюджетного учета и бюджетных отношений. – 2012. – 6 июля. – Режим доступа : <http://www.gosfinansy.ru/practice/2339/19909/>

18. Бюджетный учет и отчетность : учебное пособие для студентов специальности 080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 080601.65 «Статистика» / Г. И. Коблова, Е. В. Золотарева. – Саратов, 2014. – 222с.

19. Гарнов, И. Ю. Анализ изменений требований Инструкции №148 по бюджетному учету, планируемых с 01.01.2011 в связи с изданием Приказа Минфина РФ от 01.12.2010 №157н в рамках реализации Федерального закона от 08.05.2010 №83-ФЗ [Электронный ресурс] / И. Ю. Гарнов // Аудиторская компания «Интера». – Режим доступа : <http://regional-news.ru/company/articles/75.php>

20. Годовой отчет для бюджетных организаций - 2014/ Под общ. ред. к.э.н. Ю. А. Васильева [Электронный ресурс]. – Москва : Аюдар Пресс, 2014. –

Режим доступа : <http://alt-x.narod.ru/0312gobo.htm>

21. Годовой отчет для бюджетных организаций - 2015 / Под общ. ред. к.э.н. Ю. А. Васильева [Электронный ресурс]. – Москва : Аюдар Пресс, 2015. –

Режим доступа : <http://alt-x.narod.ru/0113gob12.htm>

22. Годовой отчет для бюджетных учреждений культуры и искусства – 2010 / Под общ. ред. к.э.н. Ю. А. Васильева [Электронный ресурс] // Бухгалтерия в вопросах и ответах. – Москва : Аюдар Пресс, 2013. – Режим доступа : [http://soveturista77.ru/god\\_otch\\_budget\\_2010/index.html](http://soveturista77.ru/god_otch_budget_2010/index.html)

23. Годовой отчет для бюджетных учреждений культуры и искусства – 2014 / Под общ. ред. к.э.н. Ю. А. Васильева [Электронный ресурс] // Бухгалтерия в вопросах и ответах. – Москва : Аюдар Пресс, 2014. – Режим доступа : <http://alt-x.narod.ru/0312gouk.htm>

24. Годовой отчет для учреждений культуры и искусства - 2012 / Под общ. ред. к.э.н. Ю. А. Васильева [Электронный ресурс]. – Москва : Аюдар Пресс, 2015. – Режим доступа : <http://alt-x.narod.ru/0213guk.htm>

25. Гусев, А. Комментарий к Приказу Минфина России от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и инструкции по его применению» / А. Гусев // Бюджетные организации, акты и комментарии для бухгалтера. – 2015. – № 4, 5. – Режим доступа: <http://alt-x.narod.ru/budjet/0112sk174.htm>

26. Жуковский, Д. Исполнение плана финансово-хозяйственной деятельности бюджетным учреждением [Электронный ресурс] / Дмитрий Жуковский // Финансовый справочник бюджетной организации – 2015. – 14 августа. – Режим доступа : <http://www.klerk.ru/buh/articles/287341/>

27. Как происходит учет бюджетных обязательств [Электронный ресурс] // Электронный портал «Госфинансы» в области бюджетного учета и бюджетных отношений. – 2012. – 6 ноября. – Режим доступа :

<http://www.gosfinansy.ru/practice/2338/82432/>

28. Кангро, М. В. Государственные и муниципальные финансы : учебное пособие / М. В. Кангро. – Ульяновск : УлГТУ, 2015. – 152 с.

29. Киселева, В. Л. Учет библиотечного фонда бюджетного учреждения [Электронный ресурс] / В. Л. Киселева // Советник в сфере образования. – 2012. – № 4. – Режим доступа : <http://alt-x.narod.ru/budjet/1112ubf.htm>

30. Колодин, И. А. Порядок учета субсидий, полученных из бюджета [Электронный ресурс] / И. А. Колодин // Учет в сфере образования. – 2015. – № 9 (сентябрь). – Режим доступа : <http://www.audit-it.ru/articles/account/otrasl/a100/356646.html>

31. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет : учебник [Электронный ресурс] / Н. П. Кондраков. – Москва : ИНФРА-М, 2015. – 592 с. – (Высшее образование).

32. Лапушинская, Г. К. Формирование плана финансово-хозяйственной деятельности образовательного учреждения [Электронный ресурс] / Г. К. Лапушинская // Нормативные документы образовательного учреждения. – № 6 (июнь). – Режим доступа : <http://www.menobr.ru/materials/34/29448/>

33. Ларцева, Л. Учитываем библиотечный фонд [Электронный ресурс] / Л. Ларцева // Бюджетные учреждения образования : бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – № 8. – Режим доступа : <http://skatb.ru/publikaci/byudzhetyi-uchet/uchityvaem-bibliotечny-fond.html>

34. Любая, И. И. Начисление оплаты труда и взносов [Электронный ресурс] / И. И. Любая // Учет в сфере образования. – 2015. – № 10 (октябрь). – Режим доступа : <http://www.klerk.ru/buh/articles/245864>

35. Морозова, Л. Учетная политика учреждения культуры [Электронный ресурс] / Л. Морозова // Учреждения культуры и искусства: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – № 6. – Режим доступа :

<http://www.audit-it.ru/articles/account/basis/a82/456374.html>

36. Национальная академическая энциклопедия [Электронный ресурс].  
– Режим доступа : <http://www.vocable.ru/dictionary>

37. Опальская А. Л. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях : справочник / А.Л. Опальская, А. Ю. Опальский. – Москва : Актион-Медиа, 2012. – 320 с. : табл.

38. Опальская, А. Л. Платные услуги библиотеки вуза : учет и налогообложение [Электронный ресурс] / А. Л. Опальская // Учет в сфере образования. – 2016. – октябрь (№ 10). – Режим доступа : [http://www.otraslychet.ru/article.phppage\\_date=0&page\\_number=0&rubr\\_id=1&pag](http://www.otraslychet.ru/article.phppage_date=0&page_number=0&rubr_id=1&pag)

39. Опальская, А. Л. Составляем сметы по новым правилам [Электронный ресурс] / А. Л. Опальская // Учет в сфере образования. – 2016. – сентябрь (№ 9). – Режим доступа : <http://www.audit-it.ru/articles/account/otrasl/a100/255247.html>

40. Опальская, А. Л. Установлены правила учета в бюджетных учреждениях [Электронный ресурс] / А. Л. Опальская // Учет в бюджетных учреждениях. – 2016. – № 3. – Режим доступа : <http://www.audit-it.ru/articles/account/otrasl/a100/296797.html>

41. Опальская, А. Л. Установлены правила учета в бюджетных учреждениях нового типа [Электронный ресурс] / А. Л. Опальская // Учет в сфере образования. – № 3. – март 2016. – Режим доступа : <http://www.audit-it.ru/articles/account/otrasl/a100/300706.html>

42. Опальский, А. Ю. Расчеты по обязательствам [Электронный ресурс] : правила учета / А. Ю. Опальский // Учет в бюджетных учреждениях. – 2016. – № 6. – Режим доступа : <http://www.audit-it.ru/articles/account/otrasl/a100/321000.html>

43. Пименов, В. В. Бухгалтерский учет в государственных

(муниципальных) учреждениях с 2011 года [Электронный ресурс] / В. В. Пименов, Д. В. Жуковский // Финансовый справочник бюджетной организации. – 2011. – № 1. – Режим доступа : [http://www.gosfinansy.ru/publication2/3882/48983/?sphrase\\_id=3723953](http://www.gosfinansy.ru/publication2/3882/48983/?sphrase_id=3723953)

44. Половникова, В. План финансово-хозяйственной деятельности – новая реальность учетной политики [Электронный ресурс] / В. Половникова // Я бухгалтер.Урал. – 2012. – № 4. – Режим доступа: <http://skatb.ru/publikaci/byudzhetni-uchet/plan-finansovo-hozjaistvenoi-dejatelnosti-novaja-realnost-uchetnoi-politiki.html>

45. Путеводитель по бюджетному учету и налогам. Практическое пособие по бухгалтерскому учету для бюджетных и автономных учреждений [Электронный ресурс] // АО «КонсультантПлюс». – 2015. – 8 сентября. – Режим доступа : <http://www.krista-it.ru/menu-forusers/menu-laws/259>

46. Родионова, В. М. Бухгалтерский учет и контроль в бюджетных учреждениях / В. М. Родионова, И. М. Баятова, Е. В. Маркина. – Москва : ИД ФБК-ПРЕСС, 2012. – 232 с.

47. Садовникова, А. В. Доходы и расходы текущего финансового года в учете бюджетного учреждения [Электронный ресурс] / А. В. Садовникова // Учет и отчетность бюджетных учреждений ; Правовая система «Референт». – 2015. – Режим доступа : <http://www.referent.ru/48/217542?11#11>

48. Садовникова, А. В. Нормативное регулирование бухгалтерского учета бюджетных учреждений [Электронный ресурс] / А. В. Садовникова // Учет и отчетность бюджетных учреждений ; Правовая система «Референт». – 2015. – Режим доступа : <http://www.referent.ru/48/217546?11#11>

49. Симонова, Л. Ю. Библиотечный учет [Электронный ресурс] / Л. Ю. Симонова // Бюджетный учет. – 2015. – № 5 . – Режим доступа : <http://alt-x.narod.ru/budjet/0712bub.htm>

50. Управление культуры Белгородской области [Электронный ресурс] :  
Статистическая и аналитическая информация. – Режим доступа :  
<http://www.belkult.ru/info/articles>

## **ПРИЛОЖЕНИЯ**