

ОСОБЕННОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ УЧРЕЖДЕНИЙ, ОКАЗЫВАЮЩИЕ ВЛИЯНИЕ НА ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИХ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ*

В настоящее время все более четкие очертания принимают результаты реформы бюджетного сектора экономики РФ, в результате которой сформировалась система учреждений трех основных типов: казенные, автономные и бюджетные. Несмотря на то, что реформа осуществляется на протяжении уже нескольких лет, все еще не существует универсальных методических разработок, позволяющих определить приоритеты структурного реформирования: выделить виды экономической деятельности, в которых приоритетным будет функционирование автономных учреждений, оценить целесообразность функционирования казенных учреждений. В публикациях различных авторов, посвященных сравнительной характеристике учреждений различных типов, сравнение проводится вне какой-либо связи с такой важнейшей функцией управления, как экономический анализ. В результате, на сегодняшний день при констатации факта существования значимых различий между учреждениями трех типов методика анализа деятельности учреждений бюджетного сектора экономики разрабатывается в целом (без привязки к типу учреждений), что является существенным недостатком вырабатываемых положений. В статье предпринята попытка комплексного сравнительного анализа с акцентированием внимания на том, каким образом выявленные особенности функционирования учреждений каждого типа могут оказать влияние на экономический анализ их деятельности.

Ключевые слова: казенные, автономные и бюджетные учреждения; сектор государственного управления; анализ эффективности деятельности.

I. A. Slobodnyak

*Dr. habil. (Economics), Associate Professor,
Baikal State University of Economics and Law*

I. O. Tsizman

*PhD in Economics, Associate Professor,
Baikal State University of Economics and Law*

INSTITUTION'S OPERATION FEATURES EXERTING INFLUENCE ON ECONOMIC ANALYSIS OF THEIR OPERATION EFFECTIVE STRENGTH

Currently, the results of the budget sector reform of the RF economy are assuming more and more distinctive shape resulting in forming a system of institutions of three basic types: fiscal, autonomous and budget ones. In spite of the several years-long period of the reform implementation, there are still no universal methodological formulations that allow to determine priorities of structural

* Статья подготовлена при финансовой поддержке государственного задания № 2014/52 на выполнение работ в сфере научной деятельности в рамках базовой части проекта № 597 «Разработка методологии финансового обеспечения социально значимых расходов» (номер госрегистрации в ФГАНС ЦИТИС 01201458899).

reforming: to identify the types of economic activities involving prioritized functioning of autonomous institutions, to estimate the practicality of fiscal institutions' functioning. Publications of various authors, devoted to comparative characteristic of different types of institutions, give their comparisons beyond any connection with such a crucial function as economic analysis. As a result, currently, while stating the fact of existing considerable differences between institutions of three types, the methodology of institution operation analysis in the budget sector of the economy is developed in its entirety (without reference to the type of institution), which presents a fundamental defect of the statements to be worked out. The article makes an attempt of a complex comparative analysis focusing its attention on the way how the identified functioning features of the institutions of the three types can exert their influence on economic analysis of their operation.

Keywords: fiscal, autonomous and budgetary institutions; sector of state management; analysis of operating efficiency.

Сравнительный анализ деятельности учреждений разных типов проводился по различным направлениям многими авторами, в числе которых стоит отметить Л. Б. Трофимову [12], Т. С. Орлову [7], А. В. Веремеенко [3], Е. Г. Саранцеву [8], А. В. Брызгалина [13], И. О. Цизман [15; 16] и др. Описанию различных учреждений в отраслевом разрезе в условиях реформирования бюджетной системы посвящен ряд работ Т. В. Сорокиной [9–11]. Этими авторами были выделены многочисленные признаки, позволяющие осуществить сравнительный анализ деятельности учреждений различных типов. К сожалению, ни в одной из этих публикаций мы не встретили взаимной увязки особенностей функционирования учреждений каждого типа и методики экономического анализа их деятельности, качества оказываемых ими услуг. При этом следует однозначно согласиться с А. П. Киреенко и Т. В. Сорокиной, что совершенствование внутрирегиональной структуры бюджетного сектора должно быть направлено на повышение качества предоставляемых государственных и муниципальных услуг при условии обеспечения эффективности бюджетных расходов [5, с. 20]. В свою очередь, предоставление качественных услуг невозможно без реализации всех функций управления, в том числе и экономического анализа. Очевидно, что анализировать эффективность деятельности учреждения необходимо с учетом особенностей их функционирования. При этом, учитывая, что в настоящее время учреждения могут существовать в трех основных формах (казенные, бюджетные, автономные), все-таки необходимо уделить внимание основным особенностям каждого вида. Ведь очевидно, что особенности финансового обеспечения, ответственности по своим обязательствам, возможности кредитования необходимо учитывать при проведении оценки эффективности деятельности учреждений.

В соответствии со ст. 120 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) учреждением признается некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера¹.

Учреждение, являясь некоммерческой организацией, существенным образом отличается от иных видов некоммерческих юридических лиц, к которым кроме учреждений относятся также потребительские кооперативы, объединения юридических лиц (ассоциации или союзы), фонды, общественные и религиозные организации. Главным и принципиальным отличием является отсутствие у учреждения права собственности на принадлежащее ему имущество.

¹ Гражданский кодекс РФ: федер. закон от 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ. Ч. 1 от 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ; Ч. 2 от 26 янв. 1996 г. № 14-ФЗ; Ч. 3 от 26 нояб. 2001 г. № 146-ФЗ; Ч. 4 от 18 дек. 2006 г. № 230-ФЗ // СПС «Гарант».

Имущество находится у учреждения на ограниченном вещном праве — праве оперативного управления. При этом собственником имущества учреждения могут быть как публично-правовые образования, так и частные лица [2].

Вопросам оперативного управления посвящена ст. 296 ГК РФ «Право оперативного управления». В соответствии с требованиями данной статьи учреждение и казенное предприятие, за которыми имущество закреплено на праве оперативного управления, владеют, пользуются этим имуществом в пределах, установленных законом, в соответствии с целями своей деятельности, назначением этого имущества и, если иное не установлено законом, распоряжаются с согласия собственника этого имущества. Последнее ограничение и является в данном случае ключевым, накладывающим основное ограничение на право собственности. При этом собственник имущества вправе изъять излишнее, неиспользуемое или используемое не по назначению имущество, закрепленное им за учреждением или казенным предприятием либо приобретенное учреждением или казенным предприятием за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение этого имущества. Имуществом, изъятим у учреждения или казенного предприятия, собственник этого имущества вправе распорядиться по своему усмотрению [6, с. 112].

Естественно, что в такой ситуации важнейшее значение приобретает то, кто является учредителем организации данного вида. В соответствии с п. 2. ст. 120 ГК РФ учреждение может быть создано гражданином или юридическим лицом (частное учреждение) либо соответственно Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации, муниципальным образованием (государственное или муниципальное учреждение). Ряд авторов, например, Ю. В. Хлистун и Н. А. Агешкина, указывают, что определение, данное государственным и муниципальным учреждениям, является чисто номинальным, оно вообще не раскрывает особенности функционирования учреждения этого вида [14]. Имущество частного учреждения находится у него на праве оперативного управления в соответствии с ГК РФ. При этом порядок финансового обеспечения деятельности частного учреждения и права частного учреждения на имущество, закрепленное за ним собственником, а также на имущество, приобретенное частным учреждением, также определяются в соответствии с ГК РФ, что прямо закреплено в законе «О некоммерческих организациях».

Государственное или муниципальное учреждение, в свою очередь, может быть нескольких типов, в том числе:

- автономным — некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами;

- бюджетным — некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий соответственно органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах.

Эти же авторы отмечают, что во многом определения бюджетных и автономных учреждений тождественны (действительно, разница между словосочетаниями «осуществление полномочий» и «обеспечение реализации полно-

мочий» в принципе не очевидна), однако ставить между ними знак равенства недопустимо. Все-таки перечень видов деятельности, которые могут осуществлять автономные учреждения, достаточно четко очерчен, определенные отличия существуют в части применения ряда важных федеральных законов, в том числе Федерального закона «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ (на автономные учреждения действие этого закона не распространяется).

В этой связи важными являются требования, закрепленные в Распоряжении Правительства РФ от 7 сентября 2010 г. № 1505-р, которым утверждены Методические рекомендации по определению критериев изменения типа государственных учреждений субъектов РФ и муниципальных учреждений с учетом сферы их деятельности, вступившие в силу с 1 января 2011 г. Этим документом региональным и местным органам власти в целях определения типа государственного (муниципального) учреждения (оценки целесообразности принятия решения об изменении типа государственного (муниципального) учреждения) рекомендовано использовать:

- критерии, основанные на положениях федеральных законов и принимаемых в соответствии с ними иных нормативных правовых актов и исходящие из нормативного правового регулирования правового положения соответствующего типа государственного (муниципального) учреждения, предусмотренные разд. III;

- дополнительные критерии, основанные на учете экономического и управленческого потенциала государственного (муниципального) учреждения, в соответствии с разд. IV¹.

Кроме того, необходимо заметить, что в соответствии с этими же Методическими рекомендациями государственное (муниципальное) учреждение может быть отнесено к определенному типу учреждений, исходя из возможности исполнения указанным учреждением государственных (муниципальных) функций в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления.

В качестве дополнительных критериев определения типа государственного (муниципального) учреждения (оценки целесообразности принятия решения об изменении типа государственного (муниципального) учреждения) целесообразно использовать дополнительно и оценку экономического потенциала и управленческого потенциала такого учреждения. Алгоритм расчета каждого из этих потенциалов также приведен в Методических указаниях.

Экономический потенциал государственного (муниципального) учреждения рекомендуется определять на основании следующих показателей:

- средняя доля внебюджетных средств в общем объеме финансового обеспечения государственного (муниципального) учреждения за отчетный финансовый год и два предыдущих финансовых года;

- средний рост доходов государственного (муниципального) учреждения (по всем источникам финансового обеспечения) за отчетный финансовый год и два предыдущих финансовых года;

- средний рост балансовой стоимости основных фондов государственного (муниципального) учреждения за отчетный финансовый год и два предыдущих финансовых года;

¹ Методические рекомендации по определению критериев изменения типа государственных учреждений субъектов Российской Федерации и муниципальных учреждений с учетом сферы их деятельности : утв. распоряжением Правительства РФ от 7 сент. 2010 г. № 1505-р // СПС «Гарант».

- средний рост расходов бюджетных средств на единицу государственной (муниципальной) услуги за отчетный финансовый год и два предыдущих финансовых года;

- средний рост заработной платы работников государственного (муниципального) учреждения в среднем по учреждению за отчетный финансовый год и два предыдущих финансовых года;

- коэффициент эффективности использования фонда оплаты труда, определяемый как отношение среднего роста заработной платы работников государственного (муниципального) учреждения, за исключением административно-управленческого персонала, к среднему росту заработной платы административно-управленческого персонала государственного (муниципального) учреждения за отчетный финансовый год и два предыдущих финансовых года.

При определении экономического потенциала бюджетного или автономного учреждения кроме перечисленных показателей могут также использоваться следующие показатели:

- достаточность обеспечения недвижимым и особо ценным движимым имуществом, закрепляемым за бюджетным или автономным учреждением в соответствии с установленными нормативными требованиями, а также стандартами качества предоставления государственных (муниципальных) услуг (оценивается положительно, если имущество создаваемого бюджетного или автономного учреждения соответствует нормативным требованиям, требованиям стандартов качества либо превышает их);

- степень износа основных фондов (нефинансовых активов), определяемая как отношение суммы накопленного износа к балансовой стоимости основных фондов на конец отчетного финансового года (оценивается положительно, если это значение составляет не более 85 %);

- отношение среднемесячной заработной платы работников государственного (муниципального) учреждения к среднемесячной заработной плате работников по субъекту РФ (муниципальному образованию) в целом, муниципальному образованию, в котором располагается государственное учреждение субъекта РФ, в соответствующей сфере деятельности за отчетный финансовый год (оценивается положительно, если это значение превышает 100 %);

- наличие в текущем финансовом году просроченной кредиторской задолженности (оценивается положительно в случае отсутствия указанной задолженности);

- доля профильных внебюджетных доходов, определяемая как отношение доходов от основной деятельности учреждения, полученных из внебюджетных источников, к объему финансового обеспечения учреждения за счет всех источников финансового обеспечения за отчетный финансовый год.

Управленческий потенциал государственного (муниципального) учреждения рекомендуется определять на основании следующих показателей:

- способность административно-управленческого персонала эффективно осуществлять организационно-управленческую и финансово-хозяйственную деятельность, в том числе направленную на развитие соответствующего государственного (муниципального) учреждения, после изменения типа государственного (муниципального) учреждения (оценивается с помощью метода экспертных оценок, социологических методов и (или) иных методов, определенных органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления);

- рейтинг государственного (муниципального) учреждения по данным независимых рейтинговых агентств;

– план (программа) учреждения по внедрению энергосберегающих технологий;

– программа развития автономного учреждения.

Данный вопрос освещен нами столь подробно, поскольку отчасти это можно считать своего рода указанием по проведению отдельных направлений анализа деятельности учреждения, пусть и в строго определенных законом целях.

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

Частное учреждение полностью или частично финансируется собственником его имущества. Порядок финансового обеспечения деятельности государственных и муниципальных учреждений определяется законом [1, с. 3].

Частное или казенное учреждение отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами. При недостаточности указанных денежных средств субсидиарную ответственность по обязательствам такого учреждения несет собственник его имущества.

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

Бюджетное учреждение отвечает по своим обязательствам всем находящимся у него на праве оперативного управления имуществом, как закрепленным за бюджетным учреждением собственником имущества, так и приобретенным за счет доходов, полученных от приносящей доход деятельности, за исключением особо ценного движимого имущества, закрепленного за бюджетным учреждением собственником этого имущества или приобретенного бюджетным учреждением за счет выделенных собственником имущества бюджетного учреждения средств, а также недвижимого имущества. Собственник имущества бюджетного учреждения не несет ответственности по обязательствам бюджетного учреждения.

На основе анализа содержания нормативно-правовых актов выявлены основные отличительные особенности учреждений каждого типа (табл.).

Таким образом, в деятельности учреждений каждого типа существуют определенные особенности, которые необходимо учитывать при проведении оценки эффективности их деятельности. Какие-то из этих особенностей являются формальными, какие-то достаточно существенными при проведении анализа. Однако одно обстоятельство нельзя не признать очевидным — использование методики эффективности деятельности коммерческих организаций, а также единой методики анализа деятельности учреждений без какой-либо адаптации к специфике деятельности учреждений конкретного типа является не только недопустимым, но и просто невозможным в силу отсутствия некоторых ключевых показателей, используемых в качестве исходных данных для проведения расчетов.

Сравнительная характеристика условий деятельности казенных, бюджетных и автономных учреждений и влияние особенностей на проведение анализа эффективности деятельности

Признаки для сравнения	Типы учреждений			Влияние на проведение анализа эффективности
	Казенное	Бюджетное	Автономное	
Основные направления деятельности	Оказывает государственные (муниципальные) услуги, выполняет работы и (или) исполняет государственные (муниципальные) функции	Выполняет работы, оказывает услуги в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий федерального органа государственной власти (государственного органа), исполнительного органа государственной власти субъекта РФ, органа местного самоуправления	Выполняет работы, оказывает услуги в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, местного самоуправления	Учреждения всех типов осуществляют оказание услуг, которые неимущественны, или выполняют работы. В большинстве случаев отсутствует конкретный продукт как физический носитель результата деятельности, поэтому при анализе необходимо ориентироваться, прежде всего, на методику экономического анализа в сфере услуг
Сферы деятельности	Любые сферы в соответствии с направлениями деятельности	Наука, образование, здравоохранение, культура, социальная защита, занятость населения, физическая культура и спорт, а также иные сферы деятельности	Наука, образование, здравоохранение, культура, социальная защита, занятость населения, физическая культура и спорт, а также иные сферы деятельности в случаях, установленных федеральными законами	Все сферы деятельности, в которых функционируют учреждения, являются социально значимыми, поэтому оценка эффективности только с экономической точки зрения считается неоправданной. Основа деятельности — достижение цели, ради которой созданы учреждения. Следовательно, необходим комплексный подход к оценке эффективности, основанный на широком применении для целей анализа показателей в натуральных измерителях
Органы управления	Руководитель, могут быть совещательные органы и органы самоуправления	Руководитель (директор, ректор, главный врач и т. д.), могут быть совещательные органы и органы самоуправления	Наблюдательный совет, руководитель, иные органы (ученый, художественный совет и т. д.)	Структуру управления учреждением каждого типа необходимо учитывать при оценке эффективности управленческой деятельности соответствующих структур учреждения. Соответственно анализировать необходимо не только деятельности непосредственных руководителей учреждений, но и деятельности наблюдательных и совещательных органов
Финансовый контроль и контроль учредителя	Предварительный контроль по всем расходам (проверка Федеральным казначейством наличия денежного обязательства), текущий и последующий контроль	Последующий контроль (контроль выполнения госзадания), предварительный контроль (санкционирование по целевым субсидиям и бюджетным инвестициям)	Последующий (контроль выполнения госзадания)	Большая независимость со стороны государственного финансового контроля в отношении автономных учреждений требует повышенного внимания к внутреннему анализу эффективности деятельности учреждений именно данного типа
Документы о планах деятельности, государственное (муниципальное) задание	Смета, для отдельных учреждений государственное (муниципальное) задание	План финансово-хозяйственной деятельности, государственное (муниципальное) задание	План финансово-хозяйственной деятельности, государственное (муниципальное) задание	Различный порядок закрепления планов деятельности оказывает влияние на перечень источников информации, используемой для анализа эффективности деятельности учреждений
Финансовое обеспечение деятельности	За счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы	На основе финансирования государственного или муниципального задания	На основе финансирования государственного или муниципального задания	Ключевой аспект оценки эффективности деятельности бюджетного и автономного учреждения — выполнение государственного задания. Анализ эффективности деятельности казенного учреждения как минимум должен проводиться по двум направлениям: оценка качества бюджетной сметы, оценка эффективности расходов, предусмотренных сметой, с точки зрения выполнения соответствующих функций (услуг). Важное внимание необходимо уделять также анализу нормативов затрат
Учет иных доходов в процессе финансирования	Иные доходы учитываются при определении объема финансирования	Размер субсидии не зависит от иных доходов	Размер субсидии не зависит от иных доходов	Получение иных доходов может рассматриваться только в рамках общей оценки эффективности деятельности учреждения, при этом анализироваться как отдельно от деятельности, финансируемой в виде госзадания, так и в системной связи с финансированием в рамках госзадания
Распределение доходов от приносящей доход деятельности	Поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы РФ	Поступают в самостоятельное распоряжение учреждения	Поступают в самостоятельное распоряжение учреждения	
Распоряжение доходами от приносящей доход деятельности	Не имеет права на свободное распоряжение доходами от приносящей доход деятельности	Имеет право свободно распоряжаться доходами от приносящей доход деятельности	Имеет право свободно распоряжаться доходами от приносящей доход деятельности	
Выделяемые виды имущества	Не выделяются	Недвижимое, особо ценное движимое имущество, переданное учредителем или приобретенное за счет выделенных им средств	Недвижимое, особо ценное движимое имущество, переданное учредителем или приобретенное за счет выделенных им средств	Проведение анализа эффективности использования выделенного имущества возможно только по бюджетным и автономным учреждениям.
Особо ценное движимое имущество	Не выделяется	Виды этого имущества могут определяться профильными министерствами. Перечни имущества определяются органом, выполняющим функции учредителя	Виды этого имущества могут определяться профильными министерствами. Перечни имущества определяются органом, выполняющим функции учредителя	Выделение имущества в категорию особо ценного будет оказывать влияние на движение этого имущества, скорость его обращения, что необходимо учитывать при проведении анализа с учетом положений концепции временной стоимости денег
Право на совершение крупных сделок	Отсутствует	С предварительного согласия учредителя	С предварительного согласия наблюдательного совета	При проведении анализа, особенно с учетом положений концепции временной стоимости денег, необходимо учитывать, что на проведение крупных сделок требуется иногда значительный период времени, что может оказать существенное влияние на результат соответствующих операций
Распоряжение имуществом	Распоряжается с согласия собственника	Распоряжается с согласия собственника особо ценным движимым имуществом, переданным учредителем или приобретенным за счет выделенных им средств, а также недвижимым имуществом. Другим имуществом распоряжается свободно	Распоряжается с согласия собственника — недвижимым и особо ценным движимым имуществом, переданным учредителем или приобретенным за счет выделенных им средств. Другим имуществом распоряжается свободно	По имуществу, на распоряжение которым наложены ограничения, анализ должен проводиться только с учетом наложенных ограничений. Особо следует принять во внимание отсутствие у бюджетного учреждения права вложения средств в ценные бумаги и депозиты
Ответственность учреждения перед кредиторами	Отвечает денежными средствами в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств	Отвечает всем имуществом, кроме недвижимого и особо ценного движимого имущества, переданного учредителем или приобретенного за счет выделенных им средств	Отвечает всем имуществом, кроме недвижимого и особо ценного движимого имущества, переданного учредителем или приобретенного за счет выделенных им средств	Виды имущества, которым отвечает учреждение по своим обязательствам, должны учитываться при оценке платежеспособности учреждения, возможности осуществления им его деятельности в будущем
Субсидиарная ответственность учредителя	Есть	Нет	Нет	При оценке платежеспособности и финансовой устойчивости казенного учреждения, а также в целом эффективности управления казенным учреждением целесообразно оценить случаи возникновения субсидиарной ответственности учредителя
Порядок заключение крупных сделок, сделок «с заинтересованностью»	Обычный порядок	С согласия учредителя	С согласия учредителя либо наблюдательного совета	При анализе эффективности деятельности органов управления необходим анализ влияния позиции учредителя и/или наблюдательного совета на результаты деятельности
Действие Федерального закона от 2 июля 2013 г. № 44-ФЗ	Распространяется	Распространяется	Не распространяется	Особенности деятельности учреждений каждого вида должны учитываться при анализе эффективности деятельности в области материально-технического снабжения учреждения
Заключение контрактов и иных гражданско-правовых договоров	Заключает от имени публично-правового образования	Заключает от своего имени (за исключением случаев, установленных нормативными правовыми актами, когда бюджетное учреждение приравнивается к получателю бюджетных средств и заключает госконтракты)	Заключает от своего имени	Практически не оказывает влияние на методику оценки эффективности деятельности, но оказывает влияние на эффективность самой деятельности
Возможность получать займы, кредиты	Не могут	Могут с учетом установленных законом ограничений	Могут	Возможность привлечения кредитов и займов должна учитываться при оценке уровня финансового состояния учреждения, а также его основных направлений: платежеспособности, финансовой устойчивости, оборачиваемости
Порядок осуществления операций с денежными средствами	Осуществляет операции с бюджетными средствами через лицевые счета, открытые ему в соответствии с Бюджетным кодексом РФ	Осуществляет операции с поступающими ему в соответствии с законодательством РФ средствами через лицевые счета, открываемые в Федеральном казначействе или финансовом органе субъекта РФ (муниципального образования) в порядке, установленном бюджетным законодательством РФ	В отдельных случаях в установленном порядке вправе открывать счета в кредитных организациях	Соответствующие ограничения необходимо учитывать при проведении анализа финансового обеспечения, при анализе соблюдения графика к соглашению о предоставлении субсидии
Возможность создания иных юридических лиц	Отсутствует	Может с согласия учредителя передавать имущество некоммерческим организациям в качестве учредителя, участника	Может с согласия учредителя передавать имущество некоммерческим организациям в качестве учредителя, участника	Оценка деятельности по участию в других организациях должна проводиться с учетом имеющихся законодательных ограничений
Отчетность учреждения	Бухгалтерская отчетность, статистическая отчетность, отчет о результатах деятельности и использования имущества	Бухгалтерская отчетность, статистическая отчетность, отчет о результатах деятельности и использования имущества	Бюджетная отчетность, статистическая отчетность, отчет о результатах деятельности и использования имущества	Для проведения внешнего анализа эффективности деятельности учреждения информации отчетности достаточно. При проведении внутреннего анализа, поиске путей повышения эффективности деятельности учреждения информации отчетности недостаточно, необходимо привлечение данных из учетных регистров, первичных документов
Открытость информации	Сведения об учреждении и его деятельности публикуются в открытом доступе в сети Интернет на общероссийском сайте, который создан Федеральным казначейством и запущен с 1 января 2012 г. (ст. 32 Закона № 7-ФЗ) [4]	Сведения об учреждении и его деятельности публикуются в открытом доступе в сети Интернет на общероссийском сайте, который создан Федеральным казначейством и запущен с 1 января 2012 г. (ст. 32 Закона № 7-ФЗ) [4]	Сведения об учреждении и его деятельности публикуются в открытом доступе в сети Интернет на общероссийском сайте, который создан Федеральным казначейством и запущен с 1 января 2012 г. (ст. 32 Закона № 7-ФЗ) [4]	Открытость большей части сведений об учреждении создает предпосылки для качественного проведения внешнего анализа эффективности деятельности учреждений

Список использованной литературы

1. Беспалов М. В. Особенности бухгалтерского учета денежных средств в автономных, бюджетных и казенных учреждениях / М. В. Беспалов // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2013. — № 14 (326). — С. 2–10.
2. Борисов А. Н. Комментарий к Федеральному закону от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (постатейный) / А. Н. Борисов. — М. : Юстицинформ, 2013. — 408 с.
3. Веремеенко А. В. Автономные и казенные учреждения (издание казенных, автономных, бюджетных учреждений нового типа) / А. В. Веремеенко // Экономист лечебного учреждения. — 2011. — № 5. — URL : http://panor.ru/journals/economist/archive/index.php?ELEMENT_ID=41058.
4. Зайцева Г. Г. Сайт для размещения информации об учреждениях / Г. Г. Зайцева // Руководитель автономного учреждения. — 2012. — № 2. — URL : <http://www.garant.ru>.
5. Киреевко А. П. Возможности структурных изменений в муниципальном секторе / А. П. Киреевко, Т. В. Сорокина // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2012. — № 5. — С. 19–23.
6. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации (учебно-практический). Части первая, вторая, третья, четвертая / С. С. Алексеев, А. С. Васильев, В. В. Голофаев, Б. М. Гонгало ; под ред. С. А. Степанова. — 2-е изд., перераб. и доп. — Екатеринбург : Проспект ; Институт частного права, 2010. — 620 с.
7. Орлова Т. С. Правовое положение, особенности учета и налогообложения при применении новых организационно-правовых форм учреждений / Т. С. Орлова // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. — 2011. — № 3. — URL : <http://panor.ru/journals/buhgos/index.php>.
8. Саранцева Е. Г. Сравнительная характеристика новых типов государственных (муниципальных) учреждений / Е. Г. Саранцева // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. — 2012. — № 9. — С. 54–62.
9. Сорокина Т. В. Муниципальная бюджетная политика в условиях реформирования бюджетного процесса / Т. В. Сорокина // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2011. — № 3. — С. 26–30.
10. Сорокина Т. В. Образовательная система региона как объект бюджетного сектора / Т. В. Сорокина // Модернизация экономики и образовательной системы сибирских регионов : материалы Всерос. науч.-практ. конф. с междунар. участием, Иркутск, 19 дек. 2011 г. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2011. — С. 118–122.
11. Сорокина Т. В. Финансовое обеспечение бюджетного сектора субъектов Российской Федерации (теория, методология, практика) : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 / Т. В. Сорокина. — Иркутск, 2013. — 35 с.
12. Трофимова Л. Б. Особенности форм учетной политики в учреждениях государственного сектора / Л. Б. Трофимова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2013. — № 22 (334). — С. 2–9; № 23 (335). — С. 2–12.
13. Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета на 2013 год / под ред. А. В. Брызгалова. — М. : Налоги и финансовое право, 2013. — 330 с.
14. Хлистун Ю. В. Комментарий к Федеральному закону от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» / Ю. В. Хлистун, Н. А. Агешкина. — М., 2013. — URL : base.garant.ru/55070632.
15. Цизман И. О. Организация бухгалтерского учета в секторе государственного управления : учеб. пособие / И. О. Цизман. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2011. — 100 с.
16. Цизман И. О. Учет в государственных (муниципальных) учреждениях : учеб. пособие / И. О. Цизман. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2012. — 329 с.

References

1. Bepalov M. V. Features of accounting of money in autonomous, budgetary and state establishments. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh* – Accounting in budget and non-commercial organizations, 2013, no. 14 (326), pp. 2–9 (in Russian).
2. Borisov A. N. *Kommentarii k Federalnomu zakonu ot 12 yanvarya 1996 g. № 7-FZ «O nekommercheskikh organizatsiyakh» (postateinyi)* [Comments on Federal Law of January 12, 1996, № 7-FZ «On non-commercial organizations» (clause-by-clause)]. Moscow, Yustitsinform Publ., 2013. 408 p.
3. Veremeenko A. V. Autonomous and fiscal institutions (release of fiscal, autonomous and budget institutions of new type). *Ekonomist lechebnogo uchrezhdeniya* – Economist of Healthcare Center, 2011, no. 5.
4. Zaitseva G. G. Site for information layout about institutions. *Rukovoditel avtonomogo uchrezhdeniya* – Director of Autonomous Institution, 2012, no. 2. Available at: <http://www.garant.ru>.

5. Kireenko A. P., Sorokina T. V. Possibilities of structural changes in municipal budgetary sector. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii – Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2012, no. 5, pp. 19–23 (in Russian).
6. Alekseev S. S., Vasiliev A. S., Golofaev V. V., Gongalo B. M., Stepanov S. A. (ed.) *Kommentarii k Grazhdanskomu kodeksu Rossiiskoi Federatsii (uchebno-prakticheskii). Chasti pervaya, vtoraya, tret'ya, chetvertaya* [Comment on Civil Code of the Russian Federation (learning and practice). Parts One, Two, Three, Four]. 2nd ed. Ekaterinburg, Prospekt Publ., Institute of Private Law Publ., 2010. 620 p.
7. Orlova T. S. Legal status, features of accounting and taxation in use of new organizational and legal forms of institutions. *Bukhgalterskii uchët i nalogooblozhenie v byudzhethnykh organizatsiyakh – Accounting and Taxation in Budget Organizations*, 2011, no. 3 (in Russian).
8. Sarantseva E. G. Comparative characteristic of new types of state (municipal) institutions. *Bukhgalterskii uchët i nalogooblozhenie v byudzhethnykh organizatsiyakh – Accounting and Taxation in Budget Organizations*, 2012, no. 9, pp. 54–62 (in Russian).
9. Sorokina T. V. Municipal budget policy in budget process reforming. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii – Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2011, no. 3, pp. 26–30 (in Russian).
10. Sorokina T. V. Region's educational system as an object of budget sector. *Modernizatsiya ekonomiki i obrazovatelnoi sistemy sibirskikh regionov. Materialy Vserossiiskoi nauchno-prakticheskoi konferentsii s mezhdunarodnym uchastiem, Irkutsk, 19 dekabrya 2011 g.* [Modernization of economy and educational system of Siberian regions. Materials of All-Russian Science and Practice Conference with International Participation, Irkutsk, December 19, 2011] Irkutsk, Baikal State University of Economics and Law Publ., 2011. Pp. 118–122 (in Russian).
11. Sorokina T. V. *Finansovoe obespechenie byudzhethnogo sektora subektov Rossiiskoi Federatsii (teoriya, metodologiya, praktika). Avtoref. Dokt. Diss.* [Financial Support of Budget Sector for entities of the Russian Federation (theory, methodology, practice). Doct. Diss. Thesis]. Irkutsk, 2013. 35 p.
12. Trofimova L. B. Features of accounting policy forms in the state sector institutions. *Bukhgalterskii uchët i nalogooblozhenie v byudzhethnykh organizatsiyakh – Accounting and Taxation in Budgetary Organization's*, 2013, no. 22 (334), pp. 2–9; no. 23 (335), pp. 2–12 (in Russian).
13. Bryzgalin A. V. (ed.) *Uchetnaya politika predpriyatiya dlya tselei bukhgalterskogo ucheta na 2013 god* [Workplace accounting policy for accountancy purpose in 2013]. Moscow, Taxes and Financial Law Publ., 2013. 330 p.
14. Khlistun Yu. V., Ageshkina N. A. *Kommentarii k Federalnomu zakonu ot 12 yanvarya 1996 g. № 7-FZ «O nekommercheskikh organizatsiyakh»* [Comments on the Federal Law of January 12, 1996, № 7-ФЗ «On non-Commercial Organizations»]. Moscow, 2013. Available at: base.garant.ru/55070632.
15. Tsizman I. O. *Organizatsiya bukhgalterskogo ucheta v sektore gosudarstvennogo upravleniya* [Accounting System in the Government Sector State]. Irkutsk, Baikal State University of Economics and Law Publ., 2011. 100 p.
16. Tsizman I. O. *Uchet v gosudarstvennykh (munitsipalnykh) uchrezhdeniyakh* [Accounting in Government (Municipal) Institutions]. Irkutsk, Baikal State University of Economics and Law Publ., 2012. 329 p.

Информация об авторах

Слободняк Илья Анатольевич — доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита, Байкальский государственный университет экономики и права, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: slob.irk@mail.ru.

Цизман Ирина Оттовна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета и аудита, Байкальский государственный университет экономики и права, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: buh_ut@isea.ru.

Authors

Ilya A. Slobodnyak — Doctor habil. (Economics), Associate Professor, Head of Chair of Accounting and Audit, Baikal State University of Economics and Law, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russia, e-mail: slob.irk@mail.ru.

Irina O. Tsizman — PhD in Economics, Associate Professor, Chair of Accounting and Audit, Baikal State University of Economics and Law, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russia, e-mail: buh_ut@isea.ru.