

ственного Технического Университета. — Иркутск : Изд-во ИрГТУ, 2011. — № 11. — С. 204–209.

2. Житлухина О.Г. Проблемы оценки экономической эффективности деятельности корпораций, осуществляющих ее диверсификацию в форме групп компаний / О.Г. Житлухина, О.Л. Михалева // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 18 апр. 2014 г. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2014. — 338 с.

3. Михалева О.Л. Об особенностях определения некоторых показателей для целей оценки эффективности деятельности торговой организации, входящей в группу, в аспекте экономической безопасности / О.Л. Михалева // Современные тенденции политического, экономического развития и проблемы управления в странах АТР : материалы II науч.-практ. конф. с междунар. участием, г. Владивосток, 19-20 нояб. 2015 г. / науч. ред. В.А. Останин ; ред. кол.: А.С. Белов, Е.И. Бережнова, С.В. Коваленко, С.Г. Пушкарев, С.Ю. Ракутько, С.Н. Садовой. — Владивосток : Приморский филиал РАНХиГС, 2015. — 479 с.

Информация об авторе

Михалева Оксана Леонидовна — старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Дальневосточный федеральный университет, 690091, г. Владивосток, ул. Суханова, 8, e-mail: mihaleva_ol@mail.ru.

Author

Mikhalyova Oksana Leonidovna — Senior Lecturer, Department of Accounting, Analysis and Audit, Far Eastern Federal University, 8, Sukhanova St., Vladivostok, 690091, e-mail: mihaleva_ol@mail.ru.

УДК 657.1

Т.Г. Арбатская

Байкальский государственный университет,
г. Иркутск

ОБ УЧЕТЕ С 2016 ГОДА БЮДЖЕТНЫМИ (АВТОНОМНЫМИ) УЧРЕЖДЕНИЯМИ СУБСИДИЙ НА ФИНАНСОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ВЫПОЛНЕНИЯ ЗАДАНИЯ УЧРЕДИТЕЛЯ

В статье рассмотрены новые требования к отражению в бухгалтерском учете субсидий, полученных государственными (муниципальными) учреждениями на финансовое обеспечение уставной деятельности. Автором выявлены противоречия требований действующего законодательства относительно порядка бухгалтерского учета доходов в виде субсидий. В частности, спорным является вопрос начисления суммы дохода от субсидии на дату заключения со-

глашения с учредителем. Кроме этого, в нормативных актах сохраняется некорректная корреспонденция счетов по учету субсидий. По мнению автора, Министерству Финансов России следует внести исправления в действующее законодательство.

Ключевые слова: бюджетные и автономные учреждения, субсидия, дата признания, доходы, дебиторская задолженность, бухгалтерская отчетность.

T.G. Arbatskaya
Baikal State University,
Irkutsk

THE ACTUAL QUESTIONS OF RECEIVED STATE (MUNICIPAL) INSTITUTIONS GRANTS OF THE FOUNDER IN ACCOUNTING IN 2016

The article deals with the new requirements to report the subsidies received by the state (municipal) institutions for the assignment of the founder. The author reveals the contradictions of the current legislation concerning the order of accounting in the form of subsidy income. In particular, it is debatable amount of income from the date of the grant agreement with the founder. In addition, the regulations retained incorrect correspondence accounts of the subsidies. According to the author, the Ministry of Finance of Russia should amend the current legislation.

Keywords: state (municipal) institutions, grant, date of recognition, income, receivables, financial statements.

Настоящая статья посвящена проблемам, возникающим при отражении в учете и отчетности субсидий, выделяемых бюджетным (автономным) учреждениям на ведение уставной деятельности. На основании ст. 78.1 Бюджетного кодекса РФ¹ (далее — БК РФ) именно субсидии учредителя являются основным источником финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений. Несмотря на то, что в последнее время в процессе реформирования бухгалтерского учета в государственном секторе были приняты новые законодательные акты, изменяющие подходы к учету субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания, противоречия требований действующих норм сохраняются до сих пор. Это приводит к различным толкованиям, и, как следствие, к большому количеству запросов в адрес Минфина от практикующих специалистов относительно порядка отражения субсидий в бухгалтерском учете. Министерство Финансов России регулярно выпускает разъяснения, касающиеся особенностей отражения в бухгалтерском учете и отчетности бюджетных (автономных) учреждений операций со средствами субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания, тем не менее, часть вопросов остается неурегулированной до настоящего времени. В частности, до сих пор дискуссионным является вопрос о сумме начисления дохода от поступлений субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания. Кроме этого, в связи с неполным внесением изменений в Инструкции по ведению учета в бюджетных и автономных учре-

ждениях с 01.01.2016 г. корреспонденция счетов по отражению операций со средствами субсидий в указанных Инструкциях является некорректной.

Рассмотрим изменения действующего законодательства, действующие с 01.01.2016 г. относительно порядка бухгалтерского учета субсидии учредителя, предоставляемой в качестве финансового обеспечения уставной деятельности бюджетного и автономного учреждений.

Финансовое обеспечение выполнения задания учредителя, установленного для бюджетного (автономного) учреждения осуществляется за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации или местных бюджетов в порядке, установленном соответственно Правительством Российской Федерации, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации, местной администрацией (п. 4 ст. 69.2 БК РФ). В настоящее время порядок формирования задания, порядок финансового обеспечения его выполнения, определения объема и условий предоставления субсидий устанавливаются:

– в отношении федеральных учреждений — Постановлением Правительства РФ от 26.06.2015 г. № 640 (далее — Постановление № 640);

– в отношении учреждений Иркутской области — Постановлением Правительства Иркутской области от 31.12.2010 г. № 348-пп «О реализации отдельных положений Бюджетного кодекса РФ»;

– в отношении муниципальных учреждений г. Иркутска — Постановлением администрации г. Иркутска от 31.12.2010 г. № 031-06-3295/10 «О порядке формирования муниципального задания в отношении муниципальных учреждений г. Иркутска и финансового обеспечения выполнения муниципального задания».

Субсидия на выполнение задания учредителя в течение финансового года предоставляется на основании соглашения, заключаемого между учредителем и учреждением. В соглашении определяются права, обязанности и ответственность сторон, в том числе объем, периодичность и сроки предоставления субсидии в течение финансового года.

Субсидия перечисляется в установленном порядке бюджетным учреждениям на лицевые счета, открытые им в финансовом органе, а автономным учреждениям — на лицевые счета в финансовом органе либо на счета, открытые в кредитной организации.

До 01.01.2016 г. доходы бюджетных и автономных учреждений от поступлений субсидий на финансовое обеспечение выполнения ими государственного (муниципального) задания относились на статью 180 «Прочие доходы» КОСГУ. Согласно поправкам, внесенным в Указания о порядке применения бюджетной классификации № 65н¹, с 2016 года доходы в виде субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания отнесены к статье 130 «Доходы от оказания платных услуг (работ)» КОСГУ. При этом интересно отметить, что доходы бюджетных и автономных учреждений, получаемые в виде субсидии на иные це-

¹ Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 01.07.2013 г. № 65н // СПС «КонсультантПлюс».

ли или на цели осуществления капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности, продолжают отражаться по статье 180 «Прочие доходы» КОСГУ¹.

При изменении с 01.01.2016 г. порядка применения бюджетной классификации, логично ожидать изменения порядка бухгалтерского учета субсидии, предоставляемой учредителем для выполнения государственного (муниципального) задания. В частности, при формировании номера рабочего счета необходимо учесть новые коды бюджетной классификации, действующие с 2016 года в отношении доходов в виде субсидии, на выполнение задания учредителя. Вместе с тем, исследование показало, что при обновлении Инструкции № 174н¹ и Инструкции № 183н² приказами Минфина России от 31.12.2015 г. № 227н, 228н изменения, касающиеся нового порядка учета доходов от субсидий на выполнение задания учредителя, были внесены не полностью. Таким образом, в настоящее время в инструкциях №174н², 183н³ частично установлена устаревшая корреспонденция счетов по начислению доходов от субсидии, не соответствующая требованиям бюджетного законодательства (табл. 1).

Таблица 1

Корреспонденция счетов по учету субсидий³

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Начислены доходы от получения субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания на основании условий заключенного соглашения:		
– бюджетным учреждением;	4 205 81 560	4 401 10 180
– автономным учреждением;	4 205 80 000	4 401 10 180
2. Поступление субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания:		
– на лицевой счет бюджетного учреждения;	4 201 11 510	4 205 31 660
– на лицевой счет автономного учреждения;	4 201 11 000	4 205 30 000
– на счет автономного учреждения, открытый в кредитной организации	4 201 21 000	4 205 30 000

С целью преодоления противоречий Минфин России в письме от 01.04.2016 № 02-06-07/19436 разъяснил новый порядок учета учреждениями сумм полученных субсидий. Предлагаемая Минфином России в указанном Письме корреспонденция счетов отличается от корреспонденции счетов, установленной действующими положениями Инструкций №174н и 183н (табл. 2).

¹ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 16.12.2010 г. № 174н // СПС «Консультант-Плюс».

² Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 23.12.2010 г. №183н // СПС «Консультант-Плюс».

³ Составлено автором на основании Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению от 16.12.2010 г. № 174н и Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению от 23.12.2010 г. №183н.

Корреспонденция счетов по учету субсидий согласно
письму Минфина России от 01.04.2016 № 02-06-07/19436

Описание операции	Дебет	Кредит
Начисление доходов будущих периодов в сумме субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания бюджетным (автономным) учреждением	4 205 31 560	4 401 40 130
	4 205 30 000	4 401 40 130
Признание доходами текущего (отчетного) периода доходов будущих периодов субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания	4 401 40 130	4 401 10 130
Начисление доходов в виде субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания	4 205 30 000 (4 205 31 560)	4 401 10 130

На основе вышеизложенного считаем, что указанная проблема носит технический характер и может быть решена путем согласования применения счетов 4 205 30 «Расчеты по доходам от оказания платных услуг, работ» и 4 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг» с учредителем и закрепления корректной корреспонденции счетов в учетной политике учреждения.

Кроме этого, по нашему мнению, Минфину России следует внести изменения в названия счетов 4 205 30 «Расчеты по доходам от оказания платных услуг, работ» и 4 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг», т.к. действующие названия счетов не отражают особенности учитываемых на них операций — не только по платным услугам, но и по расчетам с учредителем по получению субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания.

Также на протяжении длительного времени остаются дискуссионными вопросы относительно даты признания дохода и суммы дохода от субсидии в учете учреждения. Вопросы бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности расчетов с учредителями по полученным субсидиям на выполнение задания и признанием дохода рассматриваются многими авторами: О. Гришковой [2], Г. Зайцевой [3], Н. Курочкиной [4], Л. Ларцевой [5], М.В. Леоновой [6], Т. Сильвестровой [7] и другими.

Несмотря на большое количество исследований разных авторов, несмотря на внесенные изменения в инструкции по ведению учета в бюджетных и автономных учреждениях, а также публикацию разъясняющих писем Минфина России, четкие рекомендации относительно порядка учета доходов от субсидии в учете учреждения до настоящего времени отсутствуют. В частности, не до конца урегулированы вопросы даты признания дохода и суммы, в которой субсидия отражается в учете. В более ранних публикациях автором на практических примерах доказывалось, что рассматриваемые вопросы являются принципиальными, поскольку они обуславливают возникновение дебиторской или же кредиторской задолженности учреждения и, соответственно, влияют на показатели бухгалтерской отчетности [1].

Анализ требований действующего законодательства показал отсутствие единого подхода к вопросу даты и суммы отражения дохода от субсидии в учете учреждения. С одной стороны, на основании норм п. 197, 295 Инструкции

№157н¹ признание доходов учреждением должно осуществляться по методу начисления в момент возникновения требования к плательщикам доходов в полной сумме. То есть доход от субсидий на выполнение задания учредителя должен начисляться при заключении соглашения между учредителем и учреждением в объеме субсидии, предоставляемой учреждению на год.

С другой стороны, согласно п. 150 Инструкции № 174н⁶ и п.178 Инструкции № 183н⁷, начисление доходов учреждения в сумме полученных субсидий на выполнение задания отражается на основании Бухгалтерской справки (ф. 0504833) (Отчета по субсидиям). Следовательно, доходы отражаются в бухгалтерском учете только тогда, когда расходы, произведенные учреждением за счет этих средств, подтверждены отчетом, согласованным с учредителем. В этом случае документом — основанием для отражения субсидии в составе доходов будет служить отчет, утвержденный учредителем, а датой начисления дохода будет являться дата утверждения отчета учредителем. В силу указанных противоречий авторами предлагаются различные варианты отражения в бухгалтерском учете даты и суммы начисления доходов. Так, Л. Ларцева рекомендует закрепить порядок начисления доходов в полном объеме или в размере ежеквартальных сумм в учетной политике учреждения [5]. По нашему мнению, такой порядок начисления доходов в виде субсидии на выполнение задания учредителя не соответствует общей методологии учета доходов и вступает в противоречие с требованиями п. 295 Инструкции № 157н⁴, согласно которым признание доходов должно производиться методом начислений и в сумме сделки, указанной в договоре (в нашем случае — соглашения о предоставлении субсидии).

Письмом Минфина России от 01.04.2016 г. №02-06-07/19436 установлено два возможных способа учета доходов от субсидии на выполнение задания в зависимости от года, на который заключается соглашение:

- в составе доходов будущих периодов;
- в составе доходов текущего периода.

Признание субсидий в качестве доходов будущих периодов производится в случае, если соглашение о предоставлении субсидии заключается в текущем финансовом году на очередной финансовый год (например, соглашение о предоставлении субсидии на выполнение задания учредителя на 2016 г. заключено в декабре 2015 г.). Такой порядок соответствует требованиям п. 301 Инструкции 157н. В этом случае на дату заключения соглашения в декабре 2015 г. учреждению следует признать доходы от субсидии в качестве доходов будущих периодов в полной сумме. В текущем (отчетном) периоде при наступлении даты предоставления субсидии в соответствии с условиями соглашения вне зависимости от факта перечисления субсидии учреждению следует признать доходами текущего (отчетного) периода ранее начисленные доходы будущих пери-

¹ Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 01.12.2010 №157н // СПС «КонсультантПлюс».

одов и отразить начисление доходов текущего (отчетного) финансового года в сумме субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания.

При втором способе субсидии отражаются в составе доходов текущего финансового года. Например, соглашение о предоставлении субсидии на выполнение задания учредителя заключается в текущем финансовом году (в январе 2016 года на 2016 год). В этом случае суммы субсидий отражаются в бухгалтерском учете учреждения как доходы текущего периода. При этом утвержденный учредителем отчет о субсидии в качестве документа, являющегося основанием для начисления доходов по субсидиям на выполнение задания, Минфином России не назван [1].

В связи с неоднозначностью данного вопроса Минфин России в Письме от 05.04.2013 г. № 02-06-07/11164 ранее также приводил пояснения по отражению сумм субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания в бухгалтерском учете учредителя и учреждения. В бюджетном учете учредителя бюджетные обязательства по предоставлению субсидий учреждениям на соответствующий финансовый год подлежат отражению в сумме заключенных соглашений. Признание обязательств с их отнесением на финансовый результат текущего финансового года осуществляется в учете учредителя по методу начисления (при наступлении даты предоставления субсидии в соответствии с условиями соглашения) вне зависимости от факта перечисления субсидии. Принятие и исполнение учредителем денежных обязательств по предоставлению субсидии на выполнение задания отражается в учете учредителя также согласно условиям заключенных соглашений¹.

С учетом необходимости симметричного отражения информации в учете учредителя и учреждения (данные о расчетах по субсидиям в отчетности учреждения и учредителя должны совпадать), считаем, что в учете учреждения начисление доходов от поступления субсидии также должно осуществляться в соответствии с методом начисления на дату заключения соглашения и в полной сумме заключенного соглашения.

Также, по нашему мнению, не совсем логично установление различного порядка бухгалтерского учета дохода от субсидии в зависимости от года, на который заключается соглашение. Согласно п. 197 Инструкции № 157н «учет расчетов по суммам доходов производится в момент возникновения требований к их плательщикам, возникающих в силу договоров, соглашений, а также при выполнении субъектом учета возложенных согласно законодательству Российской Федерации, на него функций, а также поступивших от плательщиков предварительных оплат». Соглашение о предоставлении субсидии на выполнение задания учредителя предусматривает общий (годовой) объем предоставляемой субсидии в соответствии с графиком перечисления, но не реже 1 раза в квартал. В связи с тем, что бухгалтерская отчетность бюджетными и автоном-

¹ Об отражении в бухгалтерском учете учреждений, операций по предоставлению субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания и субсидий на иные цели [Электронный ресурс] : письмо Минфина от 05.04.2013 г. №02-06-07/11164 // СПС «КонсультантПлюс».

ными учреждениями составляется ежеквартально¹, считаем, что при заключении соглашения в текущем финансовом году на текущий финансовый год доходы от субсидии целесообразно отражать в составе доходов будущих отчетных периодов в полной сумме. По нашему мнению, условия применения счета 0 401 40 «Доходы будущих периодов», установленные п. 301 Инструкции №157н для отражения «сумм доходов, начисленных (полученных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам» полностью этому соответствуют. С нашей точки зрения, в целях формирования достоверного финансового результата деятельности бюджетного (автономного) учреждения при заключении соглашения в текущем финансовом году на текущий год начисление доходов от субсидий следует отражать в полной сумме в составе доходов будущих периодов по дебету счета 420530000 «Расчеты по доходам от оказания платных работ, услуг» и кредиту счета 440140130 «Доходы будущих периодов от оказания платных услуг». Зачисление в доход текущего периода ранее начисленных доходов будущих периодов следует отражать по дебету счета 440140130 «Доходы будущих периодов от оказания платных услуг» и кредиту счета 440110130 «Доходы от оказания платных услуг» на дату предоставления субсидии (вне зависимости от факта перечисления субсидии) в сумме, полагающейся к получению.

Поскольку рассмотренные вопросы являются крайне важными с точки зрения достоверного раскрытия информации в бухгалтерской отчетности учреждений о величине финансового результата и расчетах с учредителем, считаем, что все выявленные спорные аспекты должны быть устранены на законодательном уровне.

Список использованной литературы

1. Арбатская Т.Г. Об особенностях начисления доходов по субсидиям на выполнение государственного (муниципального) задания / Т.Г. Арбатская // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2015. — №1. — С. 2–9.
2. Гришакова О. Вопрос-ответ / О. Гришакова // Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2013. — № 8. — С. 58–59.
3. Зайцева Г. Возврат средств субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания / Г. Зайцева // Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2016. — № 2. — С. 37–44.
4. Курочкина Н. Особенности планирования и учета субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания / Н. Курочкина // Учреждения физической культуры и спорта: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2012. — № 9. — С. 10–19.

¹ Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений [Электронный ресурс] : приказа Минфина России от 25.03.2011 г. № 33н // СПС «КонсультантПлюс».

5. Ларцева Л. Новое в учете субсидий на госзадание / Л. Ларцева // Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2016. — № 4. — С. 33–41.

6. Леонова М.В. Как отразить в учете и отчетности получение субсидий / М.В. Леонова // Финансовый справочник бюджетной организации. — 2013. — № 8. — С. 8–16.

7. Сильвестрова Т. Учет субсидий, предоставляемых учреждению / Т. Сильвестрова // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2016. — № 5. — С. 21–29.

Информация об авторе

Арбатская Татьяна Георгиевна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: arbatatyana@mail.ru.

Author

Arbatskaya Tatyana Georgievna — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: arbatatyana@mail.ru.

УДК 657.6

О.Ю. Рой

Байкальский государственный университет,
г. Иркутск

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ

В настоящее время большое внимание уделяется вопросам результативности и эффективности использования бюджетных средств, как показателям, от которых зависит достижение оптимальных параметров функционирования экономики и решение стоящих перед государством приоритетных задач. Таким образом, необходимость оценки результативности и эффективности расходования бюджета продиктована требованиями общества. В статье рассматриваются вопросы оценки эффективности использования бюджетных средств.

Ключевые слова: использование бюджетных средств, получатели бюджетных средств, результативность, эффективность.