

БИЗНЕС-СРЕДА

А. Б. Иванюженко¹

канд. юрид. наук, доцент кафедры правового регулирования экономики Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

В интервью изданию «Коммерсант» Председатель правления Института современного развития (ИНСОР) И. Юргенс отметил, что заявленный Президентом России Д. Медведевым курс на модернизацию был разработкой ИНСОРа 2007 г., в котором содержится идея «четырех “и”»: институты, инфраструктура, инновации, инвестиции». Названная идея рассматривается как модернизация «отраслевая», дополняемая модернизацией «вертикальной», предполагающая модернизационные импульсы «сверху» для активизации общества и «общей», смысл которой сводится к осовремениванию нашего общества, в том числе изменению нашей жизни в лучшую сторону, более свободную, более цивилизованную (Хамраев. Сайт изд-ва «Коммерсант»). Как следствие, политика, ориентированная на модернизацию, нашла и находит свое отражение в законодательных новациях, устанавливающих новые «правила игры», по которым должно идти развитие российского общества и государства. Затронули эти «правила» и вопросы финансирования государственной и муниципальной деятельности.

В частности, согласно действующей до 2008 г. редакции ст. 162 Бюджетного кодекса РФ (далее — БК РФ) получателем бюджетных средств являлось не только бюджетное учреждение, но и иная организация, имеющие право на получение бюджетных средств, в соответствии с бюджетной росписью на соответствующий год.

В настоящее время в соответствии с Федеральным законом от 26.04.2007 № 63-ФЗ «О внесении изменений в БК РФ в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством РФ отдельных законодательных актов РФ» понятие «получатель бюджетных средств» стало ограничено организациями, в полномочия которых включено принятие или исполнение в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств или бюджетных ассигнований бюджетных обязательств.

Данное реформирование законодательства повлекло за собой возможность для реструктуризации бюджетной сети, следствием которой по замыслу разработчиков должно было стать повышение эффективности деятельности государственных (муниципальных) структур при снижении затрат на их финансирование.

Практически в это же время, в ноябре 2007 г., была принята новая редакция Федерального закона от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях», (далее — закон № 174-ФЗ), однако органы государственного управления

¹ Эл. адрес: iuta2007@yandex.ru

признали малую эффективность от предпринятого шага. Так, на федеральном уровне по состоянию на 1 апреля 2009 г. насчитывалось 25 287 учреждений (без закрытой части), а на региональном и муниципальном уровнях по состоянию на 1 января 2009 г. — 302 660 учреждений. При этом фактически большинство бюджетных учреждений были включены в хозяйственный оборот: только в 2008 г. из 9997 федеральных бюджетных учреждений, оказывающих государственные услуги юридическим и физическим лицам, 3786 учреждений (37,9 % от их общего числа) имели долю доходов от приносящей доход деятельности в общем объеме их финансового обеспечения более 40 % (сайт Управления Алтайского края по делам молодежи).

Одновременно с этим, по информации Министерства экономического развития РФ, реализация закона № 174-ФЗ не привела к значимым результатам: по данным Минкультуры России в субъектах Российской Федерации по состоянию на 1 апреля 2010 г. было создано только 176 автономных учреждений; по информации Минобрнауки России было создано 11 федеральных автономных учреждений, а Ростехрегулирование направило в Минпромторг России перечень 16 федеральных государственных учреждений, предлагаемых для изменения типа на федеральные автономные учреждения (сайт Минэкономразвития России).

По информации Минфина России, на 2010 г. (в разрезе субъектов Российской Федерации) в Красноярский край насчитывалось 58 автономных учреждений, в Удмуртской Республике — 36, а в Пензенской области — 28 автономных учреждений. В субъектах России больше всего автономных учреждений создано среди учреждений средств массовой информации — 31,75 %, образования — 15,50 %, культуры — 11,00 %, социальной защиты — 7,25 %. (сайт «Горячая линия консультаций Минфина России по Федеральному закону № 83-ФЗ»).

Данные обстоятельства послужили основанием для принятия в мае 2010 г. Федерального закона № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений», направленного на создание правовых условий для сокращения внутренних издержек бюджетных учреждений и привлечения ими внебюджетных источников финансового обеспечения. В частности, в структуре государственных и муниципальных учреждений с 1 января 2011 г. возникнут казенные учреждения (статус которых по сути совпадает с закрепленным в действующем законодательстве нынешним статусом бюджетного учреждения), и, кроме того, останутся бюджетные и автономные учреждения, выполняющие те же функции, как и прежде, но на рыночных принципах, одним из которых является эффективность.

Данный акт, еще только находясь в стадии законопроекта, вызвал достаточно большую дискуссию и показал, что общественные институты, получающие до этого прямые бюджетные ассигнования, не привыкли рассматривать свою деятельность с позиций рыночной экономики. В частности, обращает на себя внимание позиция ЦК профсоюза работников здравоохранения РФ «Анализ основных положений и возможных негативных последствий реализации законопроекта “О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений”» в которой реформирование системы бюджетных учреждений рассматривается как «переход бюджетных учреждений на рыночные условия хозяйствования». По словам авторов этого документа, «механизм государственного (муниципального) заказа предполагает конкуренцию за доступ к бюджетным ресурсам между бюджетными и автономными учреждениями, оказывающими однородные услуги», что, по нашему мнению, является прямым следствием вне-

дряемого механизма рыночных отношений. В то же время неготовность работников бюджетных учреждений выполнять трудовые функции в условиях рынка может быть прокомментирована высказыванием ведущего специалиста по подбору персонала кадрового агентства «ЮНИТИ» В. Лаврентьева: «...многие сотрудники госпредприятий работают формально — ходят на работу и выполняют все задания, но фактически получают заработную плату за факт присутствия на рабочем месте, а не за результат...» (Осипова, 2010).

Депутаты Государственной Думы от фракции КПРФ предложили наложить вето на данный закон, посчитав, что данный законопроект ограничивает права человека в сфере получения от государства бесплатных услуг социального характера, а Патриарх Московский и Всея Руси высказал опасения по поводу безнравственности данного закона, посчитав, что образование (как одно из направлений социальной деятельности государства — *А. И.*) по определению должно быть бесплатным: «...чтобы сохранить свой нравственный, духовный генотип, нужно платить за образование всему обществу. Для этого мы и налоги отчисляем».

Тем не менее Закон № 83-ФЗ вступает в силу с 1 января 2011 г., в связи с чем трансформация бюджетных учреждений, не переведенных в статус казенных, в автономные учреждения приобретает достаточно высокую актуальность, поскольку выбор одного из названных видов государственных (муниципальных) учреждений может повлечь за собой большую финансовую обеспеченность последних, и, как следствие, более высокое качество в предоставлении услуг заказчикам.

Однако предстоящая возможная трансформация, основанная на выборе «бюджетное учреждение — автономное учреждение», может повлечь большое количество проблем в области распределения как внутренних финансовых потоков (в частности, 10 ноября 2010 г. на встрече с преподавателями и родителями учеников одной из московской школ премьер-министр В. Путин упомянул и проблему вышеназванной трансформации, изложив свое мнение следующим образом: средняя школа (бюджетное учреждение) переходит на систему подушевого нормативного финансирования, а высвобождающиеся в школах средства, и в том числе — за счет экономии бюджетных ресурсов, должны оставаться в этих школах; автономные учреждения получают право оптимизировать педагогический коллектив, вследствие чего видоизменяется величина заработной платы педагогического состава), так и проблем в области распределения государственных финансовых потоков, некоторые из которых рассматриваются ниже.

Согласно ст. 2 Закона № 174-ФЗ автономным учреждением признается «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». Учредитель устанавливает для автономного учреждения задания в соответствии с предусмотренной его уставом основной деятельностью, финансируя ее посредством субсидий. Помимо этого, автономное учреждение по своему усмотрению имеет право выполнять работы (оказывать услуги), относящиеся к его основной деятельности, для граждан и юридических лиц за плату аналогичную тарификации, установленной законодательством.

Несмотря на то что субсидии автономным учреждениям рассматриваются БК РФ как бюджетные ассигнования (ст. 69.1), отличительными особенностями организации деятельности автономных учреждений является следующее:

наличие собственного банковского счета и возможность участия автономного учреждения в коммерческих проектах (не запрещенных Уставом) позволяют этой организации стимулировать труд работников (в отличие от бюджетных учреждений автономные учреждения обладают большей самостоятельностью в вопросах формирования фонда оплаты труда), делая его более продуктивным;

в основе фактического перечисления субсидий из бюджета автономному учреждению лежит так называемое Соглашение о порядке и условиях предоставления субсидий, в котором, помимо всего прочего, устанавливается, что величина предоставленных субсидий подлежит возврату в бюджет, если фактически исполненные автономным учреждением услуги (работы) меньше по объему, чем это предусмотрено заданием, или услуги (работы) не соответствуют качеству, также определенному в задании.

Величина названных субсидий складывается из двух неравнозначных частей.

Субсидии на возмещение нормативных затрат на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного за автономным учреждением, а также на уплату автономным учреждением имущественных налогов.

Субсидии на возмещение нормативных затрат за оказанные им услуги (выполненные работы).

Если расчет первой части субсидии не вызывает существенных проблем, то вторая часть субсидии рассчитывается по определенным методикам, в основе которой лежит стоимость i -й услуги (работы) выполняемой автономным учреждением.

По нашему мнению, содержание i -й услуги и расчеты величины ее стоимости ставит как перед органами государственного (муниципального) управления, так и перед руководством бюджетных и автономных учреждений ряд вопросов, тормозящих либо создание новых автономных учреждений, либо переход из одной формы государственного учреждения в другую.

Первой проблемой можно назвать проблему выявления потребителя государственной (муниципальной) услуги.

В частности, в международной практике государственного финансирования конца XX — начала XXI в. все большее место занимает использование методики бюджетирования, ориентированного на результат (БОР), смысл которой сводится к тому, что государство «покупает» у органов управления услуги, оплачивая их за счет средств соответствующего бюджета (Юззович, 2010, с. 62—65). Некоторым образом данная методика нашла свое отражение и в российской практике. Так, бюджетное законодательство устанавливает, что под государственными услугами понимаются услуги, оказываемые в соответствии с государственным (муниципальным) заданием органами государственной власти (органами местного самоуправления), бюджетными учреждениями, иными юридическими лицами (ст. 6 БК РФ).

Как следует из положений ст. 69.2 БК РФ, «государственное (муниципальное) задание на оказание государственных (муниципальных) услуг физическим и юридическим лицам» является только частным случаем «государственного (муниципального) задания», поскольку последнее, согласно ст. 6 БК РФ, устанавливает требования к выполнению государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ), оказываемых, в свою очередь, как органами государственной власти (органами местного самоуправления), так и бюджетными учреждениями и прочими юридическими лицами. Данное обстоятельство ставит под сомнение тезис А. В. Щепачева о том, что основными признаками публичных услуг (к которым относятся и государственные услуги — А. И.)

являются общественной значимостью, исполнитель — орган публичной власти, а адресат услуг — население (Шепачев, 2009, с. 30—33).

К тому же наличие возможности автономного учреждения оказывать услуги не только в области науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, но и в «иных сферах» позволяет сделать вывод, что автономное учреждение выступает не только в качестве исполнителя услуг перед населением России в силу получения от государства (муниципального образования) некоторых полномочий, делая выполнение услуги более качественным по причине рыночной конкуренции со стороны негосударственных исполнителей (так называемый аутсорсинг государственных услуг), но и в качестве исполнителя по отношению к кредителю (заказчику), который, «покупая» услуги (работы), оплачивает только их стоимость. Данный способ использования бюджетных средств практически воплощает в жизнь идею А. Ю. Демидова о применении так называемого Индекса эффективности деятельности органов государственного управления», рассматриваемого им как «отношение результата деятельности органа управления в рублях к затратам на его содержание в рублях (Демидов, 2009, с. 30—33).

В этом случае Учредитель, заказывая автономному учреждению некое количество *i*-услуг вместо бюджетных ассигнований на обеспечение выполнения бюджетным учреждением ряда своих функций (структура которых отражена в ст. 70 БК РФ), перечисляет автономному учреждению только субсидии, а выгодоприобретатель — государство (муниципальные образования) более экономно подходят к распределению бюджетных ресурсов.

Персонализация заказчика услуги автономного учреждения отражается и в иных документах. Так, в постановлении Правительства РФ от 2 сентября 2010 г. № 671 «О порядке формирования государственного задания в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания» (вступающего в силу с 1 января 2011 г.) содержится Форма государственного задания, Раздел 1 которой содержит графы «Потребители услуги» и «Порядок информирования потенциальных потребителей государственной услуги», не устанавливая какую-либо их персонализацию.

Напротив, задание автономному учреждению, сформированное в соответствии с постановлением Правительства РФ от 18.03.2008 № 182 «Об условиях и порядке формирования задания учредителя в отношении автономного учреждения, созданного на базе имущества, находящегося в федеральной собственности, и порядке финансового обеспечения выполнения задания» в качестве отдельного раздела содержит в себе «Задание на оказание услуг физическим и юридическим лицам», в которое включаются определение категорий физических или юридических лиц, являющихся потребителями соответствующих услуг, к числу которых может быть отнесен в том числе и учредитель автономного учреждения — публично-правовое образование либо лицо, наделенное полномочиями учредителя в виде соответствующего органа исполнительной власти (ст. 6 Закона № 174-ФЗ).

Таким образом, в качестве промежуточного можно сделать вывод о том, что автономное учреждение в порядке выполнения государственного (муниципального) задания в большей степени сориентировано на конкретного получателя услуги и может выполнять свои функции не только в интересах частных лиц (населения), но и интересах органов власти и управления.

Предпосылкой второй проблемы являются особенности денежного обеспечения деятельности автономных учреждений. Так, если финансовое обеспечение выполнения государственного задания бюджетным учреждением

осуществляется в пределах бюджетных ассигнований, предусмотренных сводной бюджетной росписью федерального бюджета или бюджетными росписями главных распорядителей средств федерального бюджета, и осуществляется по правилам приказа УФК РФ от 10.10.2008 № 8н «О порядке кассового обслуживания исполнения федерального бюджета...», то, как следует из вышеназванного постановления Правительства РФ № 182, в Соглашении между Учредителем и федеральным автономным учреждением о порядке и условиях предоставления субсидий устанавливается и «периодичность перечисления субсидий в течение финансового года».

Например, в Санкт-Петербурге Приложение к постановлению Правительства Санкт-Петербурга от 31.03.2010 № 325 «О порядке предоставления в 2010 году субсидий автономным учреждениям, созданным на базе имущества, находящегося в собственности Санкт-Петербурга» «Размер субсидии и сроки ее предоставления» представляет собой таблицу, в которой отражаются каждая из частей субсидии, против которых указаны разные по количеству графы для обозначения сроков их предоставления. Так, субсидии на «возмещение нормативных затрат на содержание недвижимого имущества» теоретически предоставляются 4 раза в год (в таблице 4 графы). На наш взгляд, это может объясняться тем, что в величину данной субсидии заложены затраты на уплату автономным учреждением налога на имущество организаций. Закон Санкт-Петербурга от 26.11.2003 «О налоге на имущество организаций» устанавливает, что авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке, установленном гл. 30 НК РФ, т. е. не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода — первого квартала, полугодия, 9 и 12 месяцев.

Но пропорциональная периодичность выплаты субсидий на стоимость оказываемых услуг трижды в год (три графы таблицы), на наш взгляд, несколько условна, поскольку выплата субсидии один раз в 4 месяца не позволяет учредителю мобильно отслеживать соответствие выплачиваемой субсидии — качеству выполняемого задания, не способствует реализации автономным учреждением своих обязанностей как перед работниками, так и фондами социального страхования (исполняемыми ежемесячно), из чего следует, что выплаты данных субсидий могут иметь и иную, более частую периодичность.

Сопоставление выполнения автономным учреждением услуг перед их заказчиками — периодичности получения названных субсидий — вызывает второй вопрос, требующий своего разрешения, а именно вопрос об экономическом и правовом содержании периодичности получения автономным учреждением субсидий на выполнение государственных услуг.

В частности, в отличие от гражданского оборота, в котором отношения между заказчиком и исполнителем достаточно детально урегулированы (например, к договору возмездного оказания услуг могут применяться положения о договоре подряда, допускающие, в свою очередь, уплату авансовых платежей ст. 783, 711 ГК РФ), в бюджетном законодательстве не определено соотношение между исполнением услуг и получением автономным учреждением вознаграждения (субсидии), состоящей из нескольких периодических платежей, а в гражданском законодательстве, напротив, указывается на ограниченное распространение институтов гражданского права к финансовым отношениям (ст. 2 ГК РФ), что делает вопрос об особенностях и деятельности автономного учреждения с позиций вещного права открытым.

Так, в постановлении от 23.01.2007 № 1-П Конституционный суд РФ изложил свою позицию по этому поводу следующим образом: распространение договорных отношений и лежащих в их основе принципов на те области со-

циальной жизнедеятельности, которые связаны с реализацией государственной власти, является недопустимым, «поскольку органы государственной власти и их должностные лица обеспечивают осуществление народом своей власти, их деятельность (как сама по себе, так и ее результаты) не может быть предметом частноправового регулирования...». Однако данная позиция применима к деятельности бюджетных учреждений, наделенных статусом органов власти, а с 1 января 2011 г. — к деятельности казенных учреждений, что само по себе предопределяет как систему бюджетного финансирования, так и безвозмездность уплачиваемых налогов «в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований» (ст. 8 НК РФ).

Напротив, получение автономным учреждением части субсидии в качестве авансового платежа по сделке, регулируемой нормами гражданского законодательства, подтверждается тем фактом, что Учредитель — заказчик услуги автономного учреждения, руководствуясь Инструкцией по бюджетному учету, утвержденной приказом Минфина России от 30.12.2008 № 148 н, отражает исполнение бюджетных обязательств по субсидиям как «Расчеты по выданным авансам государственным и муниципальным организациям», а автономное учреждение, будучи обязанным вести бухгалтерский учет своих хозяйственных результатов, использует иную модель бухгалтерского учета — План счетов, утвержденный приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94 н, отражая периодическое получение частей субсидии на оплату услуг как «Целевое финансирование».

Как известно, применение названных актов по ведению бухгалтерского учета достаточно отличается друг от друга, поскольку предполагает в первом случае ориентацию бюджетного учреждения на финансирование из соответствующего бюджета, а во втором — на результаты самостоятельной хозяйственной деятельности (гражданский оборот). «Трансформация» бюджетного учреждения в автономное предполагает переход с одной модели учета на другую, что само по себе требует переподготовки специалистов и несколько затрудняет эту процедуру.

Третьей проблемой, которая возникает в процессе функционирования автономных учреждений, является целесообразность перехода бюджетных учреждений в автономные. В частности, согласно Ведомственной структуре расходов бюджета Санкт-Петербурга на 2010 г. (Приложение 3 к Закону Санкт-Петербурга от 03.12.2009 № 605—104 «О бюджете Санкт-Петербурга на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов») совокупная величина расходов бюджета составляет 378 816 206,7 тыс. руб., из которых субсидии автономным учреждениям определяются величиной 1 354 830,4 тыс. руб. (около 0,4 % всех расходов, предусмотренных ведомственной классификацией).

Анализ Ведомственной структуры показывает, что в целом автономные учреждения — получатели субсидий в Санкт-Петербурге могут быть разделены на две группы: Учреждения социального значения как, например, больницы и клиники; учреждения социального обслуживания; театры, концертные организации и детские кинотеатры; учреждения ветеринарной службы, а также такие автономные учреждения, как «Санкт-Петербургский центр правового обеспечения»; «Дирекция по управлению спортивными сооружениями» и «Центр подготовки спортивных сборных команд Санкт-Петербурга» (величина субсидий названным субъектам составляет 1 069 696,7 тыс. руб., или 78,95 % от общего объема).

Автономные учреждения в сфере образования: дошкольные образовательные учреждения; учреждения начального профессионального образования; школы-интернаты; общеобразовательные школы; межшкольные учебные

комбинаты; учреждения среднего профессионального образования и образовательные учреждения «Центр образования» (величина субсидий составляет 285 133,7 тыс. руб., или 21,0 5% от общего объема).

Несмотря на то что число автономных учреждений в сфере образования незначительно и объемы финансирования относительно малы, как следует из Ведомственной классификации расходов бюджета Санкт-Петербурга, наличие названных организаций предусмотрено практически в каждом из административных районов.

На наш взгляд, стимулирование перехода бюджетных образовательных учреждений в автономные при условии незначительных объемов выделяемых бюджетных средств вызвано содержанием Информационного письма Комитета по образованию Правительства Санкт-Петербурга от 28 июля 2008 г. № 04—3138/08 «О расширении общественного участия в управлении образованием и новых организационно-правовых формах образовательных учреждений», в котором говорится, что «...организация автономных учреждений является одним из приоритетных направлений развития региональных систем образования, что обусловлено экономической целесообразностью и эффективностью управления этой новой организационно-правовой формы <...> это достигается за счет большей хозяйственно-экономическая самостоятельностью автономных учреждений по сравнению с бюджетными учреждениями (самостоятельность в использовании имущества и денежных ресурсов), а также большей управленческой мобильностью (к управлению автономным учреждением привлекаются гражданские институты и родительская общественность)». Но, по информации Администрации Фрунзенского района Санкт-Петербурга, на октябрь 2010 г. в Санкт-Петербурге, несмотря на все старания, были созданы только два автономных учреждения в сфере образования (в соответствии со ст. 5 Закона № 174-ФЗ создание автономного учреждения происходит по инициативе либо с согласия государственного или муниципального учреждения), а руководство ныне действующих бюджетных образовательных учреждений плохо представляет себе перспективы перехода на данную организационно-правовую форму.

Данное обстоятельство не позволяет эффективно использовать выделенные для потенциально создаваемых автономных учреждений бюджетные ассигнования, что (несмотря на их незначительность в структуре расходов городского бюджета) не соответствует позиции Администрации Санкт-Петербурга осуществлять «точный» финансовый контроль за эффективностью расходов со стороны главных распорядителей бюджетных средств в 2010 г. и «экономить каждую копейку» в условиях бюджетного дефицита в 2011 г.

Кроме этого, в деятельности создаваемых автономных учреждений имеется и еще одна проблема, которая актуализируется на фоне наличия дефицита бюджетов бюджетной системы России, а также затрагивает налоговые и межбюджетные отношения — уплата автономными учреждениями налога на добавленную стоимость (НДС) и отчасти налога на прибыль.

Так, обозреватели отмечают, что проводимая в настоящее время пенсионная реформа негативно скажется в предстоящем 2011 г. на доходах бюджетов субъектов России: увеличение платежей во внебюджетные фонды с 26 до 34 % приведет к снижению прибыли, и только в Санкт-Петербурге, по оценке Комитета финансов Санкт-Петербурга за год, это станет причиной снижения поступлений по налогу на прибыль на 8—10 млрд руб. Одновременно существует риск того, что рост страховых взносов побудит предпринимателей «увести в тень» зарплаты своих сотрудников, что приведет к потере

поступлений по налогу на доходы физических лиц, являющегося источником доходов региональных бюджетов (Тирская, 2010).

В то же время реформирование системы финансирования бюджетных учреждений затрагивает и вопросы налогообложения последних (ст. 16 Закона № 83-ФЗ), что послужило одной из причин открытия на официальном сайте Минфина России «Горячей линии консультаций по Федеральному закону от 08.05.2010 № 83-ФЗ», пользователи которой задают представителям Минфина России массу вопросов по предстоящим изменениям в налогообложении бюджетных и автономных учреждений.

Как известно, НДС является федеральным налогом, зачисляемым в федеральный бюджет по нормативу 100 % (ст. 50 БК РФ), а объектом налогообложения НДС является реализация товаров (работ, услуг), определение которой дается в ст. 39 НК РФ.

В отношении субсидий предназначенных для перечисления бюджетным учреждениям в соответствии с Законом № 83-ФЗ позиция Минфина России основывается на том, что поскольку передача субсидий из бюджета не является операцией, признаваемой объектом налогообложения в соответствии со ст. 146 НК РФ («Объект налогообложения»), то соответственно лимиты бюджетных обязательств, в соответствии с которыми утверждается бюджетная смета, не подлежат включению в налогооблагаемую базу по НДС.

С автономными учреждениями дело обстоит несколько иначе. В частности, ст. 39 НК РФ не содержит положения о том, что выполнение автономным учреждением услуги (работы) на возмездной основе не является реализацией как таковой. Статья 146 НК РФ не рассматривает в качестве реализации только «выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности...», однако согласно позиции ФНС России, данное положение распространяется только на органы, «входящие в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, а не на организации, находящиеся в их ведении» (Письмо ФНС России от 17.05.2005 № ММ-6—03/404@ «Разъяснения по отдельным вопросам, связанным с применением законодательства по косвенным налогам»). Данный подход не позволяет рассматривать по общему правилу деятельность автономных учреждений как «не-реализацию» в контексте НДС. В исключительных случаях к «не-реализации» согласно ст. 146 НК РФ может быть отнесен незначительный ряд видов деятельности, выполнение которых может включаться в уставы автономных учреждений, а именно: некоторые образовательные услуги и реализация учреждениями культуры и искусства услуг в сфере культуры и искусства посредством продажи входных билетов (абонементов, экскурсионных билетов)¹. Более того, ст. 162 НК РФ устанавливает, что при расчете налоговой базы по НДС она увеличивается на суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде «финансовой помощи» (к которой относятся бюджетные субсидии). Таким образом, за редким исключением деятельность автономного учреждения можно рассматривать в качестве объекта обложения НДС (реализацию), а расчет налоговой

¹ В частности, Методика формирования субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания государственного образовательного автономного учреждения среднего профессионального образования Ярославской области, утвержденная приказом Департамента образования Ярославской области от 30.07.2009 № 317/01—03 не содержит в расчете субсидий величину НДС (Сайт Департамента образования Ярославской области. URL: www.depedu.yar.ru/de/orders/doc2009/p_317_met.doc).

базы основывать в том числе на величинах бюджетных субсидий, полученных из соответствующего бюджета через Учредителя автономного учреждения.

Одновременно следует учитывать, что законодательство о налогах и сборах выводит из-под обложения НДС только бюджетные субсидии, полученные организациями, применяющими при реализации государственно-регулируемые цены (ст. 154 НК РФ), перечень которых установлен в постановлении Правительства РФ от 07.03.1995 № 239 «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)». Однако из перечня данных услуг к деятельности автономных учреждений могут быть применимы только отдельные услуги почтовой связи, а поскольку автономные учреждения являются подвидом учреждений государственных (ст. 120 ГК РФ), то и «социальные услуги, предоставляемые населению РФ государственными и муниципальными учреждениями социального обслуживания».

В результате автономное учреждение, получая бюджетные субсидии чаще, чем один раз в квартал, вынуждено будет рассматривать их в качестве авансовых платежей от реализации, как следствие, исчислять НДС расчетным методом (ст. 164 НК РФ), а по окончании процедуры реализации рассчитывать НДС по общим правилам и выставять заказчику услуг (в том числе Учредителю) счет-фактуру.

Данное обстоятельство должно учитываться при расчете бюджетных субсидий, за счет которых функционируют автономные учреждения. В частности, в Санкт-Петербурге методика расчета субсидий нашла свое отражение в Распоряжении Комитета экономического развития, промышленной политики и торговли правительства Санкт-Петербурга (КЭРПиТ) от 13 ноября 2009 г. № 889-р «Об утверждении Методических рекомендаций по расчету нормативов финансирования государственных услуг (выполнения работ), оказываемых автономным учреждением, и нормативов затрат бюджета Санкт-Петербурга на содержание имущества автономного учреждения, созданного на базе имущества, находящегося в собственности Санкт-Петербурга».

Так, нормативные затраты автономного учреждения на оказание государственных услуг ($P_{гв}$) определяются для каждой государственной услуги и рассчитываются по формуле:

$$P_{гв} = \text{SUM} (N_{гв}i \times n_{гв}i),$$

где $N_{гв}i$ — Норматив финансирования оказания единицы i -й государственной услуги на соответствующий финансовый год, а $n_{гв}i$ — Количество государственных услуг i -го вида в соответствии с проектом государственного задания на соответствующий финансовый год.

В свою очередь, Норматив финансирования оказания единицы государственной услуги ($N_{гв}i$) определяется по формуле:

$$N_{гв}i = C_{пр}i + C_{н}i,$$

где $C_{пр}i$ — прямые затраты автономного учреждения, связанные непосредственно с оказанием единицы i -й государственной услуги, на соответствующий финансовый год (затраты на заработную плату и начисления на оплату труда работников автономного учреждения, занятых непосредственно оказанием i -й государственной услуги; расходные материалы; эксплуатацию оборудования), а $C_{н}i$ — косвенные расходы автономного учреждения, связанные с оказанием единицы i -й государственной услуги на соответствующий финансовый год (расходы на транспортные услуги, связанные с оказанием i -й государственной услуги; обслуживание помещений; расходы на ГСМ; аренд-

ная плата за пользование имуществом (затраты на содержание арендуемого имущества), связанные с оказанием *i*-й государственной услуги; и т. п.).

Как видно из приведенной методики, в расчете нормативов субсидий, связанных со стоимостью государственного задания, были заложены отчисления во внебюджетные фонды, рассчитываемые относительно фонда оплаты труда, необходимого для выполнения *i*-й государственной услуги. Также при расчете имущественной части субсидии в Методических рекомендациях нашел свое отражение «Норматив затрат бюджета Санкт-Петербурга на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается соответствующее имущество» (п. 4.5 Распоряжения 889-р), а совокупная стоимость всех видов затрат на соответствующий финансовый год определяется с использованием индексов, учитывающих инфляцию.

Напротив, Порядок определения объема и предоставления субсидий автономным учреждениям Чукотского автономного округа (Приложение 6 к постановлению Правительства Чукотского автономного округа от 29.12.2007 № 188 «О мерах по реализации Федерального закона «Об автономных учреждениях» на территории Чукотского автономного округа») содержит в себе только перечисление видов затрат, компенсирующихся за счет предоставленных субсидий, предусматривая так называемые прочие расходы, цель которых не раскрывается и при необходимости может быть рассмотрена в качестве величины НДС.

Так или иначе, но «невключение» в названные методики НДС, рассчитываемого прямым либо косвенным методами, может повлиять на сбалансированность бюджетов субъектов РФ и муниципальных бюджетов в 2011 году посредством изъятия из них величин НДС в пользу федерального бюджета в порядке исполнения автономными учреждениями обязанности по получению суммы НДС от лица, оплачивающего работы (услуги), несоблюдение которой влечет за собой юридическую ответственность.

Отдельного упоминания заслуживают применение в этой ситуации налоговых вычетов. Проблема заключается в том, что согласно ст. 170 НК РФ, если налогоплательщик осуществляет деятельность, не признаваемую «реализацией», то НДС уплаченный налогоплательщиком — автономным учреждением поставщикам товаров включается в стоимость таких товаров, увеличивая расходы, принимаемые к вычету по налогу на прибыль, а включаясь в стоимость приобретенных товаров. Одновременно бюджетные субсидии, предоставляемые автономным учреждениям, не рассматриваются в качестве доходов налогоплательщика (ст. 251 НК РФ). Прибыль автономных учреждений, формируемая как доходы (за вычетом субсидий), уменьшенные на величину расходов (включая НДС), создает предпосылку для минимизации платежа по налогу на прибыль. В случае же признания деятельности автономных учреждений в ряде случаев в качестве «реализации» формирование доходов у данного субъекта сохранится, а величины НДС, предъявляемые поставщиком автономному учреждению должны будут рассматриваться в качестве налоговых вычетов по НДС, а не в качестве затрат, относимых к расходам по налогу на прибыль, что может повлечь за собой нарушение порядка учета объекта налогообложения, требующего формирования специальных регистров налогового учета (ст. 313—314 НК РФ), занижение налоговой базы и, как следствие, неполную уплату величины налога на прибыль.

Данное обстоятельство может повлечь за собой привлечение автономного учреждения к ответственности в порядке, предусмотренном НК РФ, что позволит бюджетам публично-правовых образований извлечь дополнительные доходы. Согласно ст. 46 БК РФ привлечение автономного учреждения к от-

ветственности по ст. 120 НК РФ («Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения») позволит получать с одного правонарушителя штраф в федеральный и местные бюджеты (за исключением Москвы и Санкт-Петербурга) в пропорции (%) 50/50 от величины налоговой санкции (5 или 15 тыс. руб.).

Если же правонарушение будет квалифицировано по ст. 122 НК РФ («Неуплата или неполная уплата сумм налога»), то суммы штрафов будут рассчитываться исходя из сумм налогов, подлежащих уплате в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации по нормативам отчислений, установленным бюджетным законодательством РФ (по налогу на прибыль данный норматив составляет 2 % в федеральный бюджет и от 13,5 до 18 % — в бюджеты субъектов РФ). Это повлечет за собой начисление штрафа по налогу на прибыль в аналогичном размере и аналогичной пропорции.

Данные штрафные санкции, как и рассмотренные выше налоги, носят регулирующий характер, что позволит перераспределять средства между бюджетами и может повлечь незначительное изменение параметров бюджетов в 2011 г. Одновременно с этим названные проблемы в налогообложении также не будут способствовать переходу учреждений из бюджетных в автономные.

В заключение отметим следующее: как пишут журналисты, «6 августа 1990 г. Б. Ельцин, будучи Главой Верховного Совета РСФСР, посетил Казань в рамках поездки по России. Именно в этот визит прозвучала его знаменитая фраза: “Берите себе столько суверенитета, сколько сможете проглотить”». Данный тезис при всем его неоднозначном содержании стал толчком для массы социальных преобразований, которые позволили России выстроить новую систему государственных, социально-правовых и финансовых отношений, включая межбюджетные. Проводимая по прошествии 20 лет (2010 г.) реформа государственного аппарата, затрагивающая вопросы его финансирования, может быть изложена аналогичным образом: «Берите столько управления, сколько сможете...». Однако в интервью И. Юргенса, с которого начинается данная работа, обозначена проблема — так называемый тургеневский синдром (в интерпретации автора настоящей статьи процессуальная пассивность (Иванюженко, 2007, с. 43—45)), которым заражено большинство участников российского общества, смысл которого — отсутствие инициативы и ожидание некоего «толчка». Данный синдром затрагивает как государственных чиновников, ждущих указания «сверху», так и рядовых исполнителей. Вероятно, это и стало причиной того, что процедура создания автономных учреждений до настоящего времени шла более чем медленно, а органы власти регионального и местного значения без инициативы принимали решения, отражаемые в нормативных актах и регулирующих деятельность названных субъектов управленческо-хозяйственной деятельности. По этой же причине был принят Закон № 83-ФЗ, в отношении которого научный редактор журнала «Эксперт» **А. Привалов** выразился достаточно лаконично и емко: «не хотели по одному и добровольно (трансформироваться из бюджетных учреждений в автономные — *А. И.*) — пойдут скопом и принудительно» (Привалов, 2010).

Но поскольку «тургеневский синдром» имеет исторические предпосылки, его устранение не может произойти в одночасье. Соответственно, осмысление обозначенных проблем органами власти как федерального, так и регионального и местного значения принятие по ним внятных решений и доведение их до участников государственной (муниципальной) управленческой системы позволит последним оценить все преимущества и возможные недостатки проводимой реформы бюджетных учреждений, что сделает в конечном итоге систему государственного управления более эффективной.

Источники

Демидов А. Ю. Принципы БОР в деятельности администраторов бюджетных средств // *Финансы*. 2009. № 2.

Иванюженко А. Б. Процессуальная пассивность» российского населения и право судьи на особое мнение. Тезисы выступления. «Россия и Санкт-Петербург: экономика и образование в XXI веке». Научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР за 2006 год. Март—май 2007: Сборник лучших докладов. СПб., 2007. С. 43—45.

Максимова Л. Сравнительный анализ плана счетов коммерческого и бюджетного учета // *Автономные организации: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2007. № 1.

Федеральный закон от 26.04.2007 № 63-ФЗ «О внесении изменений в БК РФ в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством РФ отдельных законодательных актов РФ» // *СЗ РФ*. 2007. № 18. Ст. 2117.

Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» // *СЗ РФ*. 2006. № 45. Ст. 4626.

Федеральный закон от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» // *Российская газета*. 2010. 12 мая.

Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» // *Российская газета*. 2009. 28 июля.

Закон Санкт-Петербурга от 03.12.2009 № 605—104 «О бюджете Санкт-Петербурга на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов» // *Вестник Администрации Санкт-Петербурга*. 2009. 7 дек.

Закон Санкт-Петербурга от 26.11.2003 № 684—96 «О налоге на имущество организаций» // *Санкт-Петербургские ведомости*. 2003. 28 нояб.

Постановление Правительства РФ от 18 марта 2008 г. № 182 «Об условиях и порядке формирования задания учредителя в отношении автономного учреждения, созданного на базе имущества, находящегося в федеральной собственности, и порядке финансового обеспечения выполнения задания» // *СЗ РФ*. 2008. № 12. Ст. 1142.

Постановление Правительства РФ от 2 сентября 2010 г. № 671 «О порядке формирования государственного задания в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания» // *СЗ РФ*. 2010. № 37. Ст. 4686.

Постановление Правительства РФ от 07.03.1995 № 239 «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)» // *СЗ РФ*. 1995. № 11. Ст. 997.

Осипова О. Пойду работать лоббистом // *Новая газета*. 2010. 24 сент.

Привалов А. О готовящейся бомбе // *Эксперт*. 2010. № 10.

Соглашение между учредителем автономного учреждения и автономным учреждением о порядке и условиях предоставления субсидии. Приложение к постановлению Правительства Санкт-Петербурга от 31.03.2010 г. № 325 «О порядке предоставления в 2010 году субсидий автономным учреждениям, созданным на базе имущества, находящегося в собственности Санкт-Петербурга» // *Информационный бюллетень Администрации Санкт-Петербурга*. 2010. № 14.

Приказ Минфина России от 30.12.2008 № 148н. «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» // *Российская газета*. 2009. 6 марта.

Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н. «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // *Экономика и жизнь*. 2000. № 46.

Приказ УФК России от 10.10.2008 № 8н «О порядке кассового обслуживания исполнения федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов и порядке осуществления территориальными органами Федерального казначейства отдельных функций финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по исполнению соответствующих бюджетов» // *Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти*. 2008. № 51.

Письмо ФНС России от 17.05.2005 № ММ-6—03/404@ «Разъяснения по отдельным вопросам, связанным с применением законодательства по косвенным налогам» // Экономика и жизнь. 2005. № 26, 27.

Письмо Минфина России от 11.01.2007 № 09—04—26/4—1 «О включении налога на добавленную стоимость в цену договоров на выполнение отдельных мероприятий, финансируемых за счет прочих расходов в рамках федеральной целевой программы» // Документ опубликован не был — информационно-поисковая система «КонсультантПлюс».

Постановление Конституционного суда РФ от 23.01.2007 № 1-П «О проверке конституционности положений пункта 1 статьи 779 и пункта 1 статьи 781 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами общества с ограниченной ответственностью «Агентство корпоративной безопасности» и гражданина В. В. Макеева» // Российская газета. 2007. 2 февр.

Информационное письмо Комитета по образованию Правительства Санкт-Петербурга от 28 июля 2008 г. № 04—3138/08 «О расширении общественного участия в управлении образованием и новых организационно-правовых формах образовательных учреждений» // Информационно-поисковая система «КонсультантПлюс».

Сайт Минэкономразвития России. О ходе создания автономных учреждений. Режим доступа: <http://www.economy.gov.ru>

Сайт Чукотского автономного округа. О мерах по реализации федерального закона «Об автономных учреждениях» на территории Чукотского автономного округа. Постановление Правительства Чукотского автономного округа от 29.12.2007 № 188. Режим доступа: http://chukotka.news-city.info/docs/sistemsww/dok_jeghfz.htm

Сайт Департамента образования Ярославской области. Методика формирования субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания государственного образовательного автономного учреждения среднего профессионального образования Ярославской области. Утв. Приказом Департамента образования Ярославской области от 30.07.2009 № 317/01—03. Режим доступа: www.depedu.yar.ru/de/orders/doc2009/p_317_met.doc

Распоряжение Комитета экономического развития, промышленной политики и торговли правительства Санкт-Петербурга от 13 ноября 2009 г. № 889-р «Об утверждении методических рекомендаций по расчету нормативов финансирования государственных услуг (выполнения работ), оказываемых автономным учреждением, и нормативов затрат бюджета Санкт-Петербурга на содержание имущества автономного учреждения, созданного на базе имущества, находящегося в собственности Санкт-Петербурга» // Информационно-правовая система «КонсультантПлюс».

Сайт Управления Алтайского края по делам молодежи. Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений». Режим доступа: <http://www.educaltai.ru/doc/index.html>

Сайт Администрации Санкт-Петербурга. Валентина Матвиенко: бюджет 2011 года сбалансированный, прочный и самодостаточный. Режим доступа: <http://www.gov.spb.ru/today?newsid=6959#>

Сайт Профсоюза работников здравоохранения. Анализ основных положений и возможных негативных последствий реализации законопроекта «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений». Режим доступа: <http://www.przgf.ru/jspdoc-483/>

Сайт Информационного центра Межрегионального забастовочного комитета КПрФ. Москва: протест против перевода школьного образования на коммерческое финансирование. Режим доступа: <http://kprf.ru/actions/79468.html>

Сайт Православного информационного агентства «Русская линия». Предстоятель РПЦ считает, что рыночные принципы не должны регулировать работу школ. Режим доступа: <http://rusk.ru/newsdata.php?idar=44248>

Сайт Минфина России. Горячая линия консультаций Минфина России по Федеральному закону от 08.05.2010 № 83-ФЗ. Режим доступа: <http://forum.iminfin.ru/>

Сайт «Всероссийский Интернет-педсовет». Мы должны думать о том, как людей, преподавателей поддержать... // Режим доступа: <http://pedsovet.org/forum/index.php?autocom=blog&blogid=247&showentry=9761>.

Тирская М. Петербург возьмет в долг рекордную сумму // Деловой Петербург. 2010. 5 окт.

Юзвович Л. И. Международный опыт внедрения бюджетирования, ориентированного на результат // *Финансы и кредит.* 2010. № 21.

Хамраев В. Модернизация возможна, если элита почувствует себя гражданами России» Интервью Председателя правления Института современного развития (ИНСОР), члена бюро Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП) И. Юргенса изданию «Коммерсант». Режим доступа: <http://www.kommersant.ru/doc.aspx?DocsID=1525920>

Щепачев В. А. Участие местного самоуправления в оказании публичных услуг населению: некоторые проблемы // *Конституционное и муниципальное право.* 2009. № 3.