

2.3. РАЗВИТИЕ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Токарев И.Н., соискатель кафедры учета, анализа, аудита МГУ им. М.В. Ломоносова, старший эксперт ООО «ФБК»

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования

Государственный бюджет является основой функционирования государства – нельзя представить себе реализацию таких государственных функций, как поддержание обороноспособности страны, внутренней безопасности, реализацию внешней политики, развитие социальной сферы, культурной жизни и прочих задач государственной важности, без их финансового обеспечения.

Неэффективное управление бюджетным процессом, беспорядочное формирование доходов бюджета и необоснованное расходование бюджетных средств неизбежно приводит к ослаблению государства и чревато его распадом. Так, русский государствовед А.Д. Градовский, описывая общую ситуацию во Франции накануне Великой французской революции, свидетельствует: «Неккер¹ был поставлен в необходимость если не принять решительные меры, то раскрыть стране истинное положение вещей. Последняя цель была достигнута изданием в 1781 году знаменитого отчета о финансах (*compte rendu*). Отчет произвел потрясающее впечатление. В первый раз читающее общество увидело действительное положение финансов; в первый раз оно увидело также, куда идут налоги и подати, и как пенсии, синекуры, высокие оклады и разные выдачи придворным и знати поглощают государственные средства»². Полное расстройство государственных финансов стало одной из главных причин революции во Франции: с момента первого опубликования *compte rendu* (фактически – отчета об исполнении государственного бюджета) до момента штурма Бастилии прошло всего восемь лет. То есть уже более двух столетий назад общество оценило значение отчетности, отражающей состояние государственных финансов, как важнейшего инструмента общественного контроля за действиями и решениями властей, а также эффективностью государственной политики.

Очевидно, что и сами органы государственной власти не могут обеспечить эффективное управление бюджетным процессом, не обладая информацией о требуемых объемах бюджетных доходов и величине государственных обязательств и потребностей. Эта информация может быть получена только путем адекватного и всеобъемлющего учета государственного имущества, обязательств, доходов и расходов бюджетных средств, хозяйственных операций государства.

Издавна указанная информация формируется в рамках особой системы бухгалтерского учета – бюджетного учета. Как отметил итальянский выдающийся бухгалтер Э. Пизани, «бухгалтерский учет – это наука, которая, следуя законам права и экономики, пользуется вычислениями, чтобы характеризовать функции управления и чтобы с наименьшими средствами достигать наибольшего экономического эффекта»³. Данное определение как нельзя более подходит и к бюджетному учету, одной из основных функций которого было и остается обеспечение информацией процесса управления государственными финансами.

Очевидно, что система бюджетного учета не может существовать изолировано, т.е. вне рамок современной ей системы

государственных финансов. Изменение структуры доходов и расходов государственного бюджета, правовых оснований и экономических условий использования государственного имущества – все это влечет за собой необходимость пересмотра многих учетных принципов. Таким образом, система учета государственных финансов должна обеспечивать эффективное решение задач, стоящих перед государством на том или ином этапе экономического развития.

На протяжении последних двух десятилетий происходило постепенное изменение бюджетного учета, однако зачастую эти изменения носили бессистемный, а подчас и просто технический характер. До настоящего момента остается нерешенным множество учетных проблем, связанных с моментом признания основных элементов бюджетной отчетности, их оценкой и классификацией. Будучи относительно самостоятельным компонентом бухгалтерского учета, бюджетный учет в Российской Федерации развивался изолированно и до настоящего момента не воспринял многие эволюционные изменения, произошедшие в бухгалтерском учете коммерческих организаций.

Не вызывает сомнения и тот факт, что не могут оставаться прежними и методы нормативного регулирования бюджетного учета, поскольку финансовое право является неотъемлемой частью системы права в целом, которое претерпевало существенные изменения в течение всего периода реформ.

В связи с этим возникает вопрос о дальнейших направлениях совершенствования системы бюджетного учета, включая ее инфраструктурные подсистемы, в числе которых одной из важнейших является структура и иерархия нормативно-правовых актов, с помощью которых осуществляется регулирование бюджетного учета. Опыт развитых стран не может быть использован без критического осмысления и существенной переработки, поскольку бюджетный учет, как никакой другой, несет на себе отпечаток специфики государственного устройства.

К сожалению, большинство публикаций, посвященных проблематике бюджетного учета, во многом носят «сиюминутный» тактический характер и призваны объяснить бухгалтерскому обществу цели и задачи проводимых изменений, а во многих случаях – просто описать технологию учета и формирования отчетности исходя из требований новых нормативных документов.

Проведенный анализ позволяет сделать вывод, что проблемы совершенствования системы учета государственных финансов не получили должного рассмотрения в современной специальной литературе. Ни в одном из рассмотренных источников не было проведено комплексной оценки бюджетного учета как информационной системы, призванной соответствовать целям и задачам государственного развития. Таким образом, существует потребность в исследовательской работе, в которой на основе анализа целей и задач, стоящих перед государством на современном этапе, а также с учетом обобщения международной практики были бы сформулированы практические рекомендации по разработке и совершенствованию учетных механизмов и правовых основ регулирования системы бюджетного учета.

Цели и задачи исследования

Целью данной работы является анализ действующей системы бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации, а также разработка практических рекомендаций, направленных на ее совершенствование.

Для реализации указанной цели в работе поставлены следующие задачи:

- исследование этапов развития бюджетного учета в России на протяжении XX – начала XXI вв. для выявления причин, обусловивших изменения учетной системы;
- анализ основных изменений в государственном устройстве, бюджетном процессе и задач в области управления государственными финансами;
- определение основных характеристик существующей системы бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации и их критический анализ на предмет соответствия задачам управления государственными финансами;
- выявление недостатков в действующей системе бюджетного учета для разработки предложений по ее совершенствованию;

¹ Жак Неккер (1732—1804), французский финансист и государственный деятель, министр финансов в правительстве Людовика XVI.

² Градовский А.Д. Государственное право важнейших европейских держав. Т. 1. Часть историческая. СПб, 1886. С. 417.

³ Цит. по: Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 12.

- разработка предложений по совершенствованию бюджетного учета и системы его нормативного регулирования в Российской Федерации.

Объект и предмет исследования

Объектом исследования представленной работы выступает система бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации как совокупность принципов учета и представления учетной информации, а также нормативно-правовой базы, устанавливающей соответствующие принципы.

Предметом исследования являются существенные характеристики бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации, их соответствие задачам управления государственными финансами.

Теоретическая основа и методологическая база исследования

Теоретической основой исследования являются труды отечественных и зарубежных специалистов в области бухгалтерского учета, нормативно-правовые документы, публикации в специализированных периодических изданиях, инструктивные и справочные данные.

Методологической базой исследования, проведенного в данной работе, стали системный и сравнительный анализ, анализ причинно-следственных связей, наблюдение, сравнение и группировка, а также использование индуктивного и дедуктивного методов научного познания.

Научная новизна работы

В ходе проведенного исследования получены следующие новые научные результаты:

- на основе проведенного исторического анализа определена взаимосвязь особенностей бюджетного процесса, формы государственного устройства, задач управления государственными финансами и системы бюджетного учета;
- обобщены и сформулированы задачи, стоящие перед бюджетным учетом в Российской Федерации;
- исследован международный опыт реформирования бюджетного учета с целью определения направления дальнейшего развития российской системы бюджетного учета;
- предложены подходы к структурированию системы нормативно-правовых актов, регламентирующих бюджетный учет;
- сформулированы новые принципы и отдельные правила бюджетного учета и составляющие бюджетной отчетности.

Практическая значимость исследования

Полученные результаты могут быть применены Министерством финансов Российской Федерации, законодательными органами Российской Федерации при разработке новых нормативных документов, регулирующих методологию и правовые основы бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации. Кроме того, результаты исследований были положены в основу проекта Положения по бюджетному учету, которое планируется к утверждению Министерством финансов Российской Федерации.

Данная работа представляет интерес также для руководителей финансовых органов публично-правовых образований (субъектов Российской Федерации, муниципальных образований). На основе проведенного анализа и с учетом сделанных в работе выводов может быть усовершенствована система бюджетного учета и отчетности на региональном уровне.

Результаты исследования могут быть использованы студентами, аспирантами, бухгалтерами бюджетной сферы и иными специалистами-практиками, интересующимися вопросами бюджетного учета и государственных финансов, для более полного понимания проблем и задач бюджетного учета, причин и истоков проблем существующей системы, перспектив ее развития.

Внедрение результатов

Проект Концепции бюджетного учета, разработанный автором в рамках исследования, был использован Министерством финансов Российской Федерации при подготовке нормативно-правовых документов, определяющих подходы к ре-

формированию системы бюджетного учета в Российской Федерации.

Положения данной работы были использованы при подготовке лекционного материала по курсу повышения квалификации бухгалтеров бюджетных учреждений и финансовых органов публично-правовых образований Российской Федерации.

Основные результаты и выводы работы были включены в отчет в рамках субпроекта «Бюджетный учет, отчетность и аудит» проекта «Техническое содействие реформе бюджетной системы на региональном уровне», выполненного по заданию Министерства финансов Российской Федерации и Международного банка реконструкции и развития.

1. РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ

1.1. Бюджетный учет в СССР

Первый период: 1917–1938 гг.

Историю бюджетного учета в СССР условно можно разделить на три периода.

Первый период охватывает 1917–1938 гг. Это период создания системы бюджетного учета в СССР.

В данный период создается единая система бюджетного учета в СССР. В первые годы советской власти в условиях гражданской войны, интервенции и военного коммунизма не было возможности организовать бюджетный учет по единому принципу [1]. Поэтому начало рассматриваемого периода характеризуется упорядочиванием не правил учета в бюджетных учреждениях, а правил учета исполнения бюджета.

В первые годы советской власти составление и исполнение государственного бюджета, учет и отчетность по бюджету входили в функции Центрального бюджетного управления Народного комиссариата финансов СССР. Методологией и организацией бухгалтерского учета и отчетности об исполнении бюджета руководил Счетный отдел Центрального бюджетного управления.

В марте 1920 г. было принято решение о переходе от военного коммунизма к нэпу. Как следствие, экономика государства перешла от товарно-распределительной системы к товарно-денежным отношениям. В результате значительно повысилась роль государственного бюджета как формы образования общественных финансов, что стало стимулом для развития и бюджетного учета.

Громадное значение в налаживании бюджетного учета имела и денежная реформа 1922–1924 гг. Народный комиссариат финансов СССР в январе 1922 г. внес ряд изменений в порядок бухгалтерского учета и отчетности об исполнении бюджета. Эти изменения касались обеспечения использования средств по целевому назначению, усиления контроля за оборотами по взаимным расчетам между бюджетами, для чего были введены контрольные счета по этим расчетам и была сокращена отчетность по операциям исполнения бюджета.

В рассматриваемый период развития бюджетного учета в СССР устанавливается и совершенствуется учет исполнения бюджета. В 1924 г. вводится новый порядок открытия кредитов по бюджету и составления отчетности в финансовых органах. Однако учет и отчетность исполнения бюджета остаются технически сложными, излишне детализированными.

Учет исполнения бюджета не был сосредоточен в одном органе. Учет кассового исполнения бюджета вели кассовые органы (кассы) Народного комиссариата

та финансов СССР, детальный учет доходов и расходов по всем подразделениям бюджетной классификации – финансовые органы, а учет расходов по развернутой сметной номенклатуре, кроме того, вели и бюджетные учреждения. Таким образом, осуществлялся тройной учет одних и тех же средств.

Действовавшая казначейская система исполнения бюджета была признана не отвечающей интересам быстрого развития народного хозяйства в СССР, и в октябре 1925 г. был сделан первый шаг по пути создания банковской системы кассового исполнения бюджета – наличность касс Народного комиссариата финансов СССР была объединена с наличностью Государственного банка СССР (далее – Госбанк). Передача кассового исполнения всех бюджетов, в том числе районных, волостных, сельских и поселковых, учреждениям Госбанка была закончена в 1931 г. Бюджет стал исполняться по принципу кассы.

В результате проведения реформы кассового исполнения бюджета был устранен параллелизм в работе финансовых органов, учреждений Госбанка и бюджетных учреждений по учету исполнения бюджета. Были четко определены их функции:

- за бюджетными учреждениями был оставлен учет смет расходов по всем подразделениям бюджетной классификации расходов;
- на учреждения Госбанка и коммунальные банки (в местах, где кассовое исполнение бюджета осуществлялось коммунальными банками) был возложен аналитический учет доходов союзного бюджета, республиканских бюджетов союзных и автономных республик, областных, краевых, городских и районных бюджетов;
- финансовые органы на основе отчетных данных по доходам, предоставляемых учреждениями Госбанка, и по расходам, предоставляемых бюджетными учреждениями, вели учет доходов и расходов бюджета.

В рассматриваемый период повышается роль финансовых органов в управлении бюджетным процессом.

Народный комиссариат финансов СССР в 1927 г. упростил учет исполнения бюджета в финансовых органах, уменьшил количество счетов по учету доходов и расходов, сократил объем отчетности, увеличил периодичность ее составления.

В 30-е гг. прошлого века неоднократно делались попытки улучшить оперативное руководство процессом исполнения бюджета. В связи с этим в 1935 г. на учреждения Госбанка был возложен аналитический учет расходов союзного бюджета и республиканских бюджетов союзных республик. В 1937 г. аналитический учет доходов местных бюджетов был передан от учреждений Госбанка финансовым органам. Учреждения Госбанка по кассовому исполнению местных бюджетов стали вести только учет денежных средств по каждому бюджету на отдельных текущих счетах.

В 1938 г. совершенствование учета исполнения бюджета связано с установлением единого порядка открытия и разассигнования бюджетных кредитов, чего не было ранее.

В период 1917–1938 гг. финансовые органы еще не имели единых правил учета исполнения бюджетов и единого плана счетов. Так, существовали отдельные инструкции (положения) по ведению учета исполнения:

- республиканских бюджетов;
- бюджетов автономных республик;
- областных и городских бюджетов;
- исполнения краевых (областных) и городских бюджетов;
- бюджетов, имеющих районное деление;

- исполнения районных бюджетов.

Заметим, что инструкцией по бухгалтерскому учету в районных финансовых отделах предусматривался один баланс для учета исполнения смет расходов районного исполнительного комитета Совета депутатов трудящихся и учета исполнения районного бюджета.

В 1924 г. была принята инструкция по бюджетному учету в учреждениях. В этой инструкции впервые в СССР были изложены основные принципы бухгалтерского учета и отчетности в бюджетных учреждениях. Вместо существовавшей ранее простой системы учета (до Великой Октябрьской социалистической революции использовалась большинством бюджетных учреждений) была введена в действие двойная система учета. Простая система учета была оставлена только для небольших учреждений.

С 1927-го по 1932 г. применяется новая инструкция, в которой улучшена методология составления сводной бюджетной отчетности. С 1932-го по 1936 г. действует измененная редакция инструкции по учету в бюджетных учреждениях, которая унифицирует учет – вводится единый для всех учреждений план счетов, единые учетные регистры и формы отчетности.

В 1936 г. впервые в истории советского бюджетного учета вводится отдельный учет операций по исполнению сметы по бюджетным и внебюджетным средствам, а также операций по капитальным вложениям и операциям подсобных хозяйств, находящихся на хозрасчете. При этом установленный указанной инструкцией порядок бюджетного учета не применялся учреждениями ряда министерств и ведомств – научно-исследовательскими институтами и учреждениями здравоохранения (они имели особый план счетов). Так, планом счетов Народного комиссариата здравоохранения СССР предусматривалось начисление амортизации на основные средства, чего не было установлено общим порядком бюджетного учета.

Таким образом, в этот период еще не было единых правил бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях.

Только в 1938 г. устанавливаются единые правила учета для всех бюджетных учреждений, а также перечень видов учреждений, которым разрешается вести учет по двойной системе. Вводятся два плана счетов (вместо трех) – по учету операций с бюджетными и внебюджетными средствами. Учреждения стали формировать два бухгалтерских баланса.

Второй период: 1938–1955 гг.

Второй период охватывает 1938–1955 гг. В этот период завершается создание единой системы бухгалтерского учета исполнения бюджета в финансовых органах и единой системы бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях.

В ноябре 1938 г. Народный комиссариат финансов СССР издал новую инструкцию по бухгалтерскому учету исполнения государственного бюджета СССР в финансовых органах. Для всех финансовых органов были введены единые правила учета исполнения бюджета и единый план счетов. Во всех финансовых органах стала применяться мемориально-ордерная форма учета, было сокращено количество бухгалтерских регистров и был установлен перечень первичных документов для учета операций по исполнению бюджета. Систематизация синтетического и аналитического учета доходов, денежных средств бюджета, открытых кредитов, расходов, ссуд, фондов и резервов способствовала улучше-

нию составления сводной отчетности об исполнении бюджета.

На второй период развития бюджетного учета в СССР пришлось, в том числе, годы Великой Отечественной войны. В эти годы много усилий было затрачено на восстановление и обновление бухгалтерского аппарата финансовых органов и бюджетных учреждений.

В 50-е гг. XX века совершенствуется имеющаяся система бюджетного учета – издаются отдельные инструкции для учета исполнения местных бюджетов, республиканских бюджетов союзных республик и союзного бюджета.

В это же время продолжается совершенствование бухгалтерского учета и в бюджетных учреждениях. В 1955 г. был установлен единый план счетов для всех бюджетных учреждений, ведущих учет по двойной системе. Все бюджетные учреждения стали составлять один баланс и освободились от сложной работы по ведению расчетов между балансами одного и того же учреждения по исполнению сметы расходов по бюджету и внебюджетным средствам.

В 1955 г. Минфин СССР впервые издал Положение о бухгалтерских отчетах и балансах учреждений и организаций, состоящих на государственном бюджете СССР. В Положении нашли отражение вопросы организации бухгалтерского учета и отчетности, был приведен перечень организаций, которые должны вести учет по двойной и простой системам, были определены обязанности главных распорядителей кредитов в отношении подведомственных учреждений, были установлены порядок и сроки представления, рассмотрения и утверждения бухгалтерской отчетности, были определены правила составления балансов и порядок оценки их статей. Кроме того, были изложены вопросы инвентаризации материальных ценностей, денежных средств и расчетов.

Третий период: 1956–1990 гг.

Третий период – это период важных изменений в бюджетном процессе и период централизации учета в бюджетных учреждениях, который начинается с 1956 г.

Бюджетный процесс в указанный период осуществлялся в соответствии с Законом СССР от 30 октября 1959 г. «О бюджетных правах Союза ССР и союзных республик» и Законом РСФСР от 16 декабря 1961 г. «О бюджетных правах Российской Советской Федеративной Социалистической Республики, автономных советских социалистических республик и местных советов народных депутатов РСФСР».

В этот период совершенствуется порядок учета исполнения бюджетов. Неоднократно переиздаются инструкции по учету исполнения местных бюджетов, учету исполнения республиканских бюджетов и учету исполнения союзного бюджета. Изменяется порядок учета финансирования по республиканским бюджетам автономных республик и местным бюджетам, учета взаимных расчетов между бюджетами, учета целевого бюджета резерва, модифицируются учетные регистры и первичные учетные документы, техника ведения учета.

Третий период развития бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях характеризуется созданием централизованных бухгалтерий и внедрением в учет средств механизации. Разработка методологии централизации бюджетного учета расценивается как самое крупное достижение в развитии и практике бюджетного учета в эти годы, настолько крупное, что пре-

дыдущее развитие бюджетного учета на протяжении длительного периода расценивалось как застой в теории и практике бюджетного учета [1. С. 17, 22].

В 1958 г. Министерство финансов СССР издало Методические указания по бухгалтерскому учету в централизованных бухгалтериях бюджетных учреждений. В Методических указаниях был определен порядок организации централизованных бухгалтерий и порядок ведения бухгалтерского учета в них, были установлены номенклатура счетов для централизованных бухгалтерий, учетные регистры и порядок записи в них хозяйственных операций, порядок составления и представления отчетов. Учет в централизованных бухгалтериях был ориентирован на применение средств механизации учета.

До конца советского периода продолжалось совершенствование бюджетного учета. Вносились изменения в учетные регистры, в организацию синтетического и аналитического учета. Как и в других сферах народного хозяйства, основным направлением совершенствования бюджетного учета было развитие его машинно ориентированной формы.

Организация централизованных бухгалтерий позволила оптимизировать бюджетные расходы на содержание штата бухгалтеров в малых по численности учреждениях (детских садах, сельских школах и т.п.), значительно повысить качество учета, поскольку бухгалтерские работники в таких учреждениях имели, как правило, низкую квалификацию.

Централизация учета позволила повысить степень механизации учета, поскольку средства механизации и автоматизации в тот период были дороги. Форма учета видоизменялась как в силу механизации, так и в силу централизации учета.

Внедрение учета централизованными бухгалтериями изменило систему контроля за финансово-хозяйственной деятельностью учреждений – эти функции во многом легли на централизованные бухгалтерии.

В конце советского периода были утверждены две важные инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях. Это Инструкция по бухгалтерскому учету (по двойной системе) в учреждениях и организациях, состоящих на Государственном бюджете СССР, утвержденная приказом Министерства финансов СССР от 27 декабря 1973 г. № 323 (далее – Инструкция от 27 декабря 1973 г. № 323) и Инструкция по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР, утвержденная приказом Министерства финансов СССР от 10 марта 1987 г. № 61 (далее – Инструкция от 10 марта 1987 г. № 61).

В Инструкции от 27 декабря 1973 г. № 323 в качестве основной формы счетоводства для бюджетных учреждений закреплялась мемориально-ордерная форма (вместе с тем в учебной литературе упоминается, что централизованные бухгалтерии, а также крупные учреждения осуществляли учет по журнально-ордерной форме [1. С. 101]). В Инструкции от 10 марта 1987 г. № 61 мемориально-ордерная форма бюджетного учета получила дальнейшее развитие. Инструкция включала в себя новый план счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов учреждений и исполнения сельских, поселковых и городских (городов районного подчинения) бюджетов. В ней регламентировался порядок учета операций по исполнению смет расходов бюджетных и внебюджетных средств. В качестве приложений Инструкция содержала указания о порядке учета опе-

раций по централизованному снабжению материальными ценностями учреждений, формы регистров – мемориальных ордеров (накопительных ведомостей), указания о порядке применения в целях учета бюджетной классификации расходов и корреспонденцию субсчетов по основным бухгалтерским операциям.

Инструкцией от 10 марта 1987 г. № 61 мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета предусматривалась в ее классическом виде.

1.2. Бюджетный учет в России в постсоветский период (1990–2004 гг.)

Принятие после распада СССР в 1990 г. Декларации о государственном суверенитете РСФСР закрепило глубокие изменения в государственности России:

- в государственном устройстве;
- в организации государственной власти;
- в состоянии и уровне социально-экономического потенциала страны.

Законом РСФСР от 10 октября 1991 г. № 1734-1 «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР» были установлены законодательные основы бюджетного процесса в новой России.

В указанном законе говорилось, что бюджет представляет собой форму образования и расходования денежных средств для обеспечения функций органов государственной власти. Бюджетный процесс определялся как регламентированная законом деятельность органов власти по составлению, рассмотрению, утверждению и исполнению бюджетов. Предусматривалось, что составной частью бюджетного процесса является бюджетное регулирование, представляющее собой частичное перераспределение финансовых ресурсов между бюджетами разных уровней.

В 1993 г. в системе Минфина России было создано Федеральное казначейство, тем самым в России вновь вводилась казначейская система исполнения бюджетов (напомним, казначейство было упразднено в 1925 г.).

В 90-е гг. прошлого века происходит переход экономики России на рыночные принципы функционирования. Этот период характеризуется бюджетным кризисом, гиперинфляцией, неэффективностью новых межбюджетных отношений и действовавшей налоговой системы, неопределенностью и низким качеством процедур планирования и исполнения бюджетов и прочими негативными факторами.

Основные проблемы существующей в те годы системы общественных финансов еще свежи в памяти. Официальное признание и нормативное закрепление указанные проблемы нашли в Посланиях Президента РФ Правительству РФ, среди которых можно назвать:

- Послание Президента РФ Правительству РФ от 2 июня 1997 г. № Пр-847 «О бюджетной политике в 1998 году»;
- Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 17 февраля 1998 г. «Общими силами – к подъему России (О положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации)»;
- Послание Президента РФ Правительству РФ от 12 апреля 1999 г. «О бюджетной политике на 2000 год»;
- Бюджетное послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации «О бюджетной политике на 2001 год и на среднесрочную перспективу» (письмо Президента РФ от 31 мая 2000 г. № Пр-1100);
- Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию Российской Федерации «О бюджетной политике на 2002 год».

В Послании Президента РФ Правительству РФ от 2 июня 1997 г. № Пр-847 «О бюджетной политике в 1998 году» указано, что налоговая система страны в рассматриваемый период была такова, что для добросовестных и не имеющих льгот налогоплательщиков уровень налогов являлся высоким и не стимулировал расширение производства.

Возможности наращивания доходов бюджета за счет увеличения номинального налогового бремени были исчерпаны. Налоговая система была сложна, состояла из значительного количества налогов и сборов, которые устанавливались и взимались хаотично. Налоговое законодательство содержало большое количество разнообразных льгот, что приводило к злоупотреблению ими. Так, в рассматриваемый период отдельные регионы пользовались льготными налоговыми и бюджетными режимами в ущерб остальным регионам. Налоговое законодательство в ряде случаев противоречило гражданскому законодательству, не учитывало экономические основы деятельности налогоплательщиков.

Однако плохая собираемость налогов, низкие доходы бюджета и несовершенные межбюджетные отношения были не единственными недостатками системы общественных финансов. Из Послания от 2 июня 1997 г. следует, что в 1996-1997 гг. обычной считалась ситуация, когда принятые федеральные бюджеты не реализовывались. Это характеризует возможность государственных органов власти управлять общественными финансами.

Указанные факторы привели к масштабному укрывательству налогоплательщиков от уплаты налогов и, как результат, к низким бюджетным доходам.

Для выхода из бюджетного кризиса в первую очередь сокращались бюджетные расходы. Однако данной процедуры было явно не достаточно, поэтому Посланием от 2 июня 1997 г. были предусмотрены структурные изменения в бюджетных расходах:

- определение ограниченного круга приоритетов;
- уменьшение расходов, которые не являются первоочередными и эффективными.

Кроме того, предполагалось усилить контроль за использованием государственных средств, перейти к планированию расходов бюджета не на основе заявленных потребностей, а исходя из возможностей бюджета. Другими словами, бюджетный процесс осуществлялся исходя из принципа управления затратами [2. С. 10].

Для преодоления бюджетного кризиса Правительству Российской Федерации были поставлены следующие задачи:

- составлять проект бюджета, исходя из предельных лимитов финансирования на очередной финансовый год, доводимых до бюджетополучателей;
- увязать составление бюджета со среднесрочным бюджетным планированием, ежегодно внося коррективы в составляемый и ежегодно уточняемый трехлетний финансовый план;
- предусмотреть бюджетные резервы Президента РФ и Правительства РФ, достаточные для оперативной реакции на изменяющуюся ситуацию;
- завершить полномасштабный переход на казначейскую систему исполнения бюджетов всех уровней;
- укрепить вертикаль финансового контроля в системе исполнительной власти, восстановить ведомственный финансовый контроль, ужесточить санкции за незаконное и нецелевое использование государственных средств.

В 1998 г. был принят Бюджетный кодекс РФ, который вводился в действие с 1 января 2000 г. Бюджетный

кодекс РФ, которым как закрепляются правовые основы бюджетного устройства и бюджетного процесса в Российской Федерации, так и устанавливаются нормы прямого действия в отношении функционирования бюджетной системы Российской Федерации, является основой бюджетного законодательства Российской Федерации.

В рассматриваемый период проблемам бюджетного учета и отчетности как системы подготовки достоверной информации о состоянии государственных финансов уделялось недостаточно внимания. Это объясняется глубиной экономического и бюджетного кризиса – на первое место выходили вопросы наполнения бюджета и выполнения бюджетных обязательств. Однако постепенно появлялось осознание необходимости реформирования системы бюджетного учета и отчетности. Так, уже в Бюджетном кодексе РФ была закреплена необходимость ведения бюджетного учета на основе единого плана счетов.

В период с 2000-го по 2004 г. последствия дефолта 1998 г. были уже преодолены, чему способствовало снижение курса рубля к мировым валютам и резкий рост мировых цен на нефть. Но основные указанные проблемы организации бюджетного процесса были еще актуальны.

До 2000 г. нормативные акты, которыми регулировался учет исполнения бюджетов, не изменялись. Это подтверждает вывод, что каких-либо принципиальных изменений в бюджетном процессе в рассматриваемый период не происходило. Действовали следующие нормативные акты:

- Инструкция по бухгалтерскому учету исполнения республиканских бюджетов автономных республик и местных бюджетов в финансовых органах, утвержденная приказом Министерства финансов СССР от 16 мая 1975 г. № 49;
- Инструкция по бухгалтерскому учету исполнения республиканских бюджетов союзных республик в министерствах финансов союзных республик, утвержденная приказом Министерства финансов СССР от 1 марта 1978 г. № 18;
- Инструкция по бухгалтерскому учету в централизованных бухгалтериях при исполкомах сельских, поселковых и городских (городов районного подчинения) Советов народных депутатов в части бухгалтерского учета исполнения сельских, поселковых и городских (городов районного подчинения) бюджетов, утвержденная приказом Министерства финансов СССР от 3 апреля 1987 г. № 95.

С 1 января 2000 г. была введена в действие новая Инструкция по бухгалтерскому учету исполнения бюджетов, утвержденная приказом Минфином России от 17 февраля 1999 г. № 15н (далее – Инструкция от 17 февраля 1999 г. № 15н).

Правительство Российской Федерации постановлением от 15 сентября 2000 г. № 695 «Об утверждении Положения о представлении в Правительство Российской Федерации ежеквартальной и годовой отчетности об исполнении федерального бюджета» определило состав отчетности, сроки и порядок представления только отчетности об исполнении федерального бюджета. Нормативный документ, устанавливающий единую методологию формирования отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, принят не был, хотя соответствующее требование содержалось в Бюджетном кодексе РФ.

Порядок составления и представления отчетов об исполнении консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов был установлен Инструкцией о порядке составления и пред-

ставления годового бухгалтерского отчета об исполнении консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации за 2000 г., утвержденной приказом Минфина России от 15 марта 2001 г. № 23н, действующей на 2003 г. (далее – Инструкция от 15 марта 2001 г. № 23н), и приказом Минфина России от 29 декабря 2001 г. № 122н «О ежемесячном бухгалтерском отчете об исполнении консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации (бюджета закрытого административно-территориального образования)» (далее – приказ от 29 декабря 2001 г. № 122н).

Инструкцией от 17 февраля 1999 г. № 15н определялся единый порядок ведения бухгалтерского учета исполнения федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов.

Основными задачами бухгалтерского учета исполнения федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов являлись:

- формирование полной и достоверной информации об исполнении федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов;
- обеспечение контроля за соблюдением законодательства по использованию средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов;
- обеспечение составления необходимой отчетности для исполнительных и представительных (законодательных) органов власти соответствующего уровня;
- обеспечение информацией, необходимой иным внутренним и внешним пользователям.

Объектами бухгалтерского учета исполнения бюджетов считались:

- доходы и расходы бюджета, доходы и расходы средств, полученных от предпринимательской и иной деятельности;
- денежные средства бюджета на счетах в кредитных организациях;
- бюджетные ассигнования, лимиты бюджетных обязательств, подтвержденные обязательства бюджета;
- источники финансирования дефицита бюджета;
- обязательства по предоставленным средствам из бюджета на возвратной основе;
- расчеты, возникающие в ходе исполнения бюджета;
- результаты исполнения бюджета.

Таким образом, за рамки учета исполнения бюджета, как и ранее, были выведены:

- имущество казны (имущество, не закрепленное за бюджетными учреждениями, а также унитарными предприятиями на праве оперативного управления и хозяйственного ведения);
- обязательства публично-правового образования, возникшие по иным основаниям, нежели предоставление средств на возвратной основе (например, субсидиарная ответственность по обязательствам учреждений);
- дебиторская задолженность по доходам бюджета (в том числе по налоговым платежам).

Бухгалтерский учет исполнения бюджетов осуществлялся органами, исполняющими соответствующий бюджет, – финансовыми органами. Орган, исполняющий соответствующий бюджет, выступал лицом, ведущим учет, а субъектом учета являлся бюджет. Понятие субъекта учета применимо к бюджету условно, поскольку бюджет не признается лицом с юридической точки зрения и не может вступать с кем-либо в какие-либо правоотношения.

Инструкцией от 15 марта 2001 г. № 23н было установлено, что годовой отчет об исполнении консолидированного бюджета составляется в структуре кодов бюджетной классификации Российской Федерации.

В состав годовой отчетности об исполнении консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации включались следующие формы:

- баланс исполнения консолидированного бюджета;
- отчет об исполнении консолидированного бюджета;
- сводный отчет о недостачах и хищениях денежных средств и материальных ценностей в бюджетных учреждениях;
- справка об основных средствах и материалах в бюджетных учреждениях;
- справка о состоянии кредиторской задолженности в бюджетных учреждениях;
- отчет о выполнении плана по сети, штатам и контингентам в бюджетных учреждениях.

Отчет составлялся на основе консолидации данных бухгалтерских отчетов об исполнении бюджета субъекта Российской Федерации и бухгалтерских отчетов об исполнении местных бюджетов. Отчет представлялся в Минфин России.

Одновременно с отчетом в Главное управление федерального казначейства Минфина России представлялись в бумажном виде следующие материалы:

- акт сверки расчетов по межбюджетным отношениям;
- акт сверки расчетов по бюджетным ссудам субъектам Российской Федерации;
- справка о состоянии задолженности по финансовым обязательствам бюджета субъекта Российской Федерации перед Российской Федерацией;
- пояснительная записка.

То есть отчетность об исполнении бюджетов предназначалась как для внутренних, так и для внешних пользователей, как для контроля за исполнением бюджетов, так и для целей консолидации. В отчетности приводилась информация только об исполнении бюджета, т.е. о денежных потоках – поступлениях, выбытиях и связанных с ними расчетах и остатках средств. Информация о наличии имущества и обязательствах, имеющих у публично-правового образования, в отчетности не представлялась.

Учет доходов и расходов в рамках исполнения бюджетов осуществлялся кассовым методом. Например, в части учета исполнения Федерального бюджета учитывались доходы федерального бюджета, поступившие на счета органов федерального казначейства, доходы и поступления от предпринимательской и иной деятельности учреждений, находящихся в ведении органов государственной власти Российской Федерации.

В составе расходов бюджетов учитывались кассовые расходы федерального бюджета, производимые в течение текущего года в соответствии с федеральным законом о федеральном бюджете органами Федерального казначейства. Кассовые расходы признавались совершенными только при их оплате наличными или безналичными денежными средствами. Операции по восстановлению кассовых расходов считались совершенными только при получении денежных средств на счет.

Инструкцией предусматривалось применение в бухгалтерском учете исполнения бюджетов элементов метода начисления в отношении доходов и расходов будущих периодов в части:

- процентов (штрафов и пеней) за пользование бюджетными ссудами (кредитами);
- процентов (штрафов и пеней) за пользование привлеченными средствами.

Например, в части учета исполнения федерального бюджета в составе расходов будущих периодов отражались начисление и уплата процентов из федерального бюджета за пользование кредитами, а также на-

числение процентов по ценным бумагам, выпущенным от имени Российской Федерации:

- суммы перечисленных процентов за пользование кредитами;
- суммы перечисленных процентов по ценным бумагам (включающих сумму дисконта и сумму выплат процентного дохода), выпущенным от имени Российской Федерации.

Поскольку учет операций по исполнению бюджета велся кассовым методом, результат исполнения бюджета также определялся кассовым методом.

Изменения в бухгалтерском учете бюджетных учреждений в рассматриваемый период носили в основном технический характер.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете, утвержденной приказом Минфина России от 3 ноября 1993 г. № 122 (далее – Инструкция от 3 ноября 1993 г. № 122), была осуществлена перегруппировка активов и обязательств на счета бухгалтерского учета. План счетов бюджетного учета был пересмотрен, но изменения не носили принципиального характера. Были уточнены правила учета и оценки основных средств, запасов, кассовых операций, что было обусловлено общим развитием бухгалтерского учета (вступил в силу приказ Минфина России от 20 марта 1992 г. № 10 «Об утверждении Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации»), но не бюджетной системы и бюджетного процесса в Российской Федерации.

Действие Инструкции от 3 ноября 1993 г. № 122 было приостановлено по решению суда. Она была признана незаконной (недействующей) со дня ее издания на основании решения Верховного суда Российской Федерации от 30 июля 1998 г. № ГКПИ 98-283. Основанием для этого решения послужило несоответствие пункта 2 Инструкции от 3 ноября 1993 г. № 122 требованиям статьи 298 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Пунктом 2 Инструкции от 3 ноября 1993 г. № 122 было предусмотрено, что бухгалтерский учет исполнения смет расходов по бюджету и смет по специальным средствам, в том числе по подсобным сельским и учебно-опытным хозяйствам, производственным (учебным) мастерским и научно-исследовательским работам, выполняемым по хозяйственным договорам, а также другим внебюджетным средствам ведется на едином балансе. Согласно же пункту 2 статьи 298 Гражданского кодекса РФ, если в соответствии с учредительными документами учреждению предоставлено право осуществлять приносящую доходы деятельность, то доходы, полученные от такой деятельности и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение учреждения и учитываются на отдельном балансе. Поскольку баланс как форма внешней отчетности может быть только один, признание Инструкции от 3 ноября 1993 г. № 122 недействующей было обусловлено неточной формулировкой Минфина России в отношении распоряжения имуществом, приобретаемым учреждениями за счет внебюджетных источников финансирования.

В период действия Инструкции от 3 ноября 1993 г. № 122 бюджетные учреждения составляли отчетность на основании письма Минфина России от 15 февраля 1993 г. № 12 «О порядке составления годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности учреждений и организациями, состоящими на бюджете».

Необходимо сказать несколько слов и о форме бухгалтерского учета. Несмотря на то, что в соответствии,

с Инструкцией № 122 бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях основывался на мемориально-ордерной форме учета, более детальный анализ совокупности и взаимосвязи учетных регистров говорит о том, что эта форма была журнально-ордерной. Ряд учетных регистров (учет денежных средств, основных средств и материальных запасов) предполагали лишь кредитовые обороты по счетам, что является существенным отличием журналов-ордеров. Часть регистров предусматривали и дебетовые обороты, но использовали два принципа – хронологическое и аналитическое отражение хозяйственных операций, что подтверждает по сути журнально-ордерную форму учета.

На протяжении двух лет, с 30 июля 1998 г. до 1 июля 2000 г., т.е. с момента признания Инструкции № 122 незаконной и до момента вступления в силу Инструкции № 107н, бухгалтерский учет бюджетных учреждений нормативно не регулировался.

Изменения в бухгалтерском учете по сравнению с Инструкцией от 3 ноября 1993 г. № 122 коснулись в основном раздельного учета, необходимого для формирования отдельного баланса по внебюджетной деятельности. Пунктом 6 Инструкции от 30 декабря 1999 г. № 107н было предусмотрено, что бухгалтерский учет исполнения сметы доходов и расходов по бюджетным средствам и средствам, полученным за счет внебюджетных источников, ведется по плану счетов, предусмотренному этой Инструкцией, с составлением единого баланса по указанным средствам и отдельного баланса по средствам, полученным за счет внебюджетных источников.

Необходимо обратить внимание, что отказ от двух (трех) балансов расценивался как положительный фактор еще в советский период развития бюджетного учета. Признание Инструкции от 3 ноября 1993 г. № 122 недействующей вернуло бюджетный учет в указанной части на много лет назад.

Других принципиальных методологических изменений, внесенных в систему бюджетного учета в рассматриваемый период, не так уж и много.

В результате разделения балансов появилась необходимость выделения субсчетов, на которых отражаются имущество и обязательства, приобретенные в рамках различных видов деятельности. Согласно пункту 21 Инструкции от 30 декабря 1999 г. № 107н для обеспечения раздельного учета операций по бюджетным средствам и средствам, полученным за счет внебюджетных источников (материальные ценности, средства в расчетах и другие), субсчету присваивался отличительный признак в виде номера:

- по бюджетным средствам – 1;
- по средствам, полученным за счет внебюджетных источников, – 2;
- по целевым средствам и безвозмездным поступлениям – 3.

С вступлением в силу Инструкции от 30 декабря 1999 г. № 107н произошли изменения и в плане счетов бухгалтерского учета. Были удалены счета, которые не использовались в практике или дублировались, введены новые счета, в том числе для раздельного учета операций по бюджетной и внебюджетной деятельности.

Одной из немногих решенных задач дореформенного периода стал лишь перевод всех бюджетополучателей на бюджетный план счетов, установленный указанной Инструкцией. Эта задача была поставлена в Послании Президента РФ Правительству РФ еще в 1997 г., но почти до конца рассматриваемого периода

такие бюджетополучатели, как подразделения Министерства обороны Российской Федерации, учреждения культуры и другие руководствовались Планом счетов бухгалтерского учета в коммерческих организациях или вели учет на основании иных правил.

В то же время многие правила бюджетного учета перестали соответствовать общепризнанным правилам бухгалтерского учета. Например, согласно Инструкции при приобретении основных средств одновременно с их оприходованием производилась запись в кредит субсчета 250 «Фонд в основных фондах» и дебет соответствующих субсчетов по учету расходов. При приобретении малоценных предметов одновременно с их оприходованием делалась аналогичная запись по кредиту субсчета 260 «Фонд в малоценных предметах».

Это значит, что в части основных средств и малоценных предметов в качестве расходов отражалось не уменьшение экономических выгод в результате их использования, а первоначальная стоимость указанного имущества и понятие расхода в рассматриваемой части близко к понятию кассового расхода. Другими словами, суммы «фактического расхода», отраженные на счетах 20, 22 в части основных средств и малоценных предметов, давали информацию не об уменьшении экономических выгод, а о выполнении задания собственника (исполнении сметы) по приобретению указанного имущества.

Таким образом, доходы и расходы бюджетных учреждений исчислялись способом, который можно охарактеризовать как промежуточный между методом начисления и кассовым методом. Этот способ необходим для формирования представления об исполнении сметы как по доходам, так и по расходам.

Другой пример – начисление износа основных средств. Согласно Инструкции № 107н, износ не начислялся по следующим основным средствам:

- оборудованию;
- экспонатам;
- образцам;
- действующим и недействующим моделям;
- макетам и другим наглядным пособиям, находящимся в кабинетах и лабораториях и используемым для учебных и научных целей;
- продуктивному скоту;
- буйволам;
- волам;
- оленям;
- экспонатам животного мира (в зоопарках и других аналогичных учреждениях);
- многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста;
- библиотечным фондам;
- фильмофонду;
- сценическо-постановочным средствам;
- учреждениям, находящимся за границей.

При этом износ объектов основных средств определялся учреждениями за полный календарный год (независимо от того, в каком месяце отчетного года они приобретены или построены и когда ликвидированы). Таким образом, остаточная стоимость основных средств во многих случаях исчислялась недостоверным образом.

1.3. Начало реформы бюджетного учета (2005 г. – настоящее время)

Последний проанализированный этап развития бюджетного учета охватывает период с 2005 г. по настоя-

щий момент. Данный период характеризуется стабильным состоянием государственных финансов, профицитом государственного бюджета. Экономика России уверенно функционирует в рыночных условиях, несмотря на то что участие государства (государственных нефтегазовых и иных компаний) в экономике крайне велико.

Вопросы бюджетного учета и отчетности, финансово-бюджетного контроля, эффективности расходования бюджетных средств становятся крайне актуальными в рассматриваемый период.

В 2005 г. с введением в действие Инструкции по бюджетному учету, утвержденной приказом Минфина России от 26 августа 2004 г. № 70н (далее – Инструкция от 26 августа 2004 г. № 70н), начинается реформа бюджетного учета. Позднее Инструкция по бюджетному учету была несколько доработана. Новый вариант Инструкции был принят приказом Минфина России от 10 февраля 2006 г. № 25н (далее – Инструкция от 10 февраля 2006 г. № 25н). На данном этапе бюджетный учет и отчетность регулируются Инструкцией от 10 февраля 2006 г. № 25н и Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности, утвержденной приказом Минфина России от 21 января 2005 г. № 5н (далее – Инструкция от 21 января 2005 г. № 5н).

Существенными характеристиками новой системы учета являются следующие. Инструкцией от 10 февраля 2006 г. № 25н (как и Инструкцией от 26 августа 2004 г. № 70н) предусматривается единый план счетов для всех участников бюджетного процесса:

- учреждений;
- финансовых органов;
- органов, осуществляющих кассовое обслуживание бюджета.

Единый план счетов позволил объединить учет бюджетных средств на каждом этапе их поступления и расходования. Напомним, что требование о едином плане счетов было заложено еще в 2000 г. в Бюджетном кодексе РФ. Единый план счетов предполагает учет не только имущества, находящегося у учреждений, но и имущества казны, что ранее бюджетный учет не обеспечивал.

Единый план счетов, являясь элементом техники учета, по сути принципиальным образом изменил идеологию учета – субъектом учета сейчас является не бюджетный процесс как таковой, и даже не бюджетное учреждение, а публично-правовое образование – Российская Федерация, субъект Российской Федерации, муниципальное образование.

Новый план счетов интегрирован с бюджетной классификацией, в том числе с классификацией операций сектора государственного управления, которая включает в себя экономическую классификацию доходов и расходов. В результате любая хозяйственная операция с бюджетным имуществом и обязательствами подлежит классификации. Таким образом обеспечивается более глубокий аналитический учет, а сама доработанная бюджетная классификация позволяет представить качественную информацию.

Следующая важная особенность новой системы бюджетного учета – применение метода начисления при учете доходов и расходов. Данный метод считается наиболее прогрессивным в бюджетном учете и позволяет отражать активы и обязательства субъекта учета максимально точно. Ранее в бюджетном учете в полном объеме этот метод не применялся – расходы бюджет-

ных учреждений и расходы бюджета считались по сумме выплаченных денежных средств. Но еще более важно, что метод начисления является единственным возможным методом учета доходов и расходов в коммерческих организациях. Это значит, что такие финансовые показатели, как доходы и расходы, могут быть сопоставлены в разрезе бюджетных и коммерческих организаций. Такой анализ позволяет определять эффективность деятельности бюджетных учреждений в сравнении с деятельностью коммерческих организаций.

Кроме того, Инструкцией от 10 февраля 2006 г. № 25н предусмотрена новая классификация некоторых объектов учета – такой объект учета, как малоценные предметы, в учете отсутствует (соответствующие предметы учитываются в составе основных средств либо материальных запасов). Это было сделано в соответствии с международной практикой учета. Вместе с тем учету стали подлежать непроизведенные активы (земля, недра и проч.), что объясняется появлением частной собственности на землю и ряд иных подобных активов.

Несмотря на важные изменения в подходах к бюджетному учету, начало реформы получилось «скомканным», нововведения в систему бюджетного учета внедрялись крайне тяжело и отвергались профессиональным сообществом. Это объясняется в первую очередь качеством Инструкций от 26 августа 2004 г. № 70н и от 10 февраля 2006 г. № 25н. В указанных Инструкциях не раскрываются важнейшие элементы бюджетного учета. Они представляют собой лишь план счетов бюджетного учета и инструкцию по его применению, т.е. определяют, за редким исключением, лишь корреспонденцию счетов. Такие важнейшие элементы учета, как метод первоначальной оценки имущества и обязательств, правила переоценки, момент принятия к учету и списания с баланса для многих объектов учета остались не урегулированными.

Кроме того, в результате интеграции бухгалтерского счета с кодом бюджетной классификации план счетов получился крайне громоздким: номер счета содержал 20 знаков, а количество счетов приблизилось к двум тысячам. В связи с этим бухгалтеры столкнулись со значительными затруднениями при переходе на новый план счетов.

Вместе с тем начало реформы бюджетного учета сопровождалось и крайне сложными организационными проблемами. Многие из них возникали в силу непонимания учетными работниками новых принципов бюджетного учета. Бухгалтерскому сообществу не были разъяснены цели и задачи реформы. Было непонятно, в чем заключается улучшение качества бюджетной отчетности. основополагающие принципы учета также были не ясны. Как уже отмечалось, принципиально новым для бюджетного учета было определение субъекта учета – не бюджетное учреждение или иной участник процесса, а публично-правовое образование (государство, регион, муниципалитет). Был расширен и состав объектов учета – учету стало подлежать имущество казны. Однако явным образом из Инструкции от 26 августа 2004 г. № 70н это не следовало. Ответственные лица Минфина России зачастую сами давали противоречивые консультации по указанным вопросам. Для осознания же новых принципов учета понимание изменений в субъектном и объектном составе крайне принципиально. В новой Инструкции по бюджетному учету не были раскрыты и цели, задачи бюд-

жетного учета, принципы учета. Другими словами, бухгалтеры получили механизм, потенциально пригодный для качественного бюджетного учета, но зачем этот механизм нужен и как его применять – им никто не объяснил. И это при том, что переход на новый план счетов осуществлялся в обязательном порядке и под административным давлением.

В результате некоторые представители профессиональной общности выходили в Правительство РФ с предложением о приостановлении реформы.

Отсутствие внятного документа с изложением целей реформы и новых принципов учета привело не только к организационным проблемам внедрения новой Инструкции, но и к формированию некачественной отчетности об исполнении бюджета на начальном этапе. Отметим, что Концепция бюджетного учета, подготовленная в рамках настоящей работы, в которой и изложены основополагающие вопросы бюджетного учета, хотя и была опубликована на интернет-сайте Казначейства РФ, до сих пор находится в Министерстве финансов Российской Федерации в виде проекта нормативного документа.

Итак, в первой главе настоящей работы была проанализирована история развития бюджетного учета в России со времен создания СССР по настоящее время.

Как было указано, в рассматриваемый период бюджетный учет развивался эволюционным путем – постепенно одни учетные механизмы заменялись на другие, более совершенные. Простая запись была вытеснена двойной записью хозяйственных операций. Мемориально-ордерная форма учета фактически (но не по названию) была заменена журнально-ордерной.

Учет исполнения бюджета менялся преимущественно в результате внесения поправок в процедуры бюджетного процесса. Конечно, модифицировался и план счетов учета исполнения бюджета, но эти изменения носили, скорее, технический характер.

Вместе с тем очевидным становится и отсутствие преемственности на последнем этапе развития бюджетного учета. Так, большая (на протяжении десятилетий) работа по централизации бюджетного учета была во многом сведена на нет децентрализацией, которая имела место в постсоветский период. Другой пример – формирование раздельной отчетности по бюджетным и внебюджетным средствам. Несмотря на то что нецелесообразность формирования двух балансов одним учреждением была осознана еще в советские годы, в постсоветский период правило раздельного учета появляется вновь и сохраняется до сегодняшних дней.

Однако многие изменения носят, скорее, технический, нежели методологический характер. Анализ же существенных элементов методологии бюджетного учета на протяжении рассматриваемого периода говорит о том, что серьезных изменений в принципах учета не произошло. Обобщим принципы бюджетного учета, сохранявшиеся на протяжении почти столетия.

Объектами бюджетного учета являются доходы, расходы и денежные средства бюджета и их движение в процессе исполнения бюджета, а также материальные ценности бюджетных учреждений [1. С. 5], при этом акцент делается на учет доходов и расходов. Имущество, не закрепленное за бюджетными учреждениями, а также требования и обязательства государства (республики, муниципалитета) бюджетному учету по большей части не подлежат.

Из состава объектов учета следует и основная задача (функция) бюджетного учета. Задачей бюджетного учета является обеспечение своевременного, полного и достоверного отражения выполнения плана по доходам и расходам бюджета, а также обеспечение контроля за процессом исполнения бюджета [1]. Контрольная функция бюджетного учета была доминирующей вплоть до последнего времени. Задача представить информацию об имущественном положении государства (иного субъекта учета) перед бюджетным учетом не стояла. Да и понятия субъекта учета в рамках бюджетного учета сформировано не было.

Преимущественно контрольной функцией объясняется и применяемый в рассматриваемый период кассовый метод учета доходов и расходов. Этот метод позволяет контролировать бюджетные средства. Бюджетный учет на данном этапе не предназначен для формирования информации об эффективности бюджетных доходов и расходов. Однако нельзя говорить, что метод начисления в рассматриваемый период не использовался. Например, доходы, подлежащие поступлению в бюджет, учитывались, но в рамках оперативного учета, и не отражались в бюджетной отчетности. Такой метод учета существовал как в советское время, так и в начале текущего века.

Как видно из представленных результатов исследования, вопросы методов оценки, момента признания на балансе имущества и обязательств, квалификации объектов учета не являются первоочередными на всем рассмотренном этапе развития бюджетного учета. Если в части указанных вопросов и происходят какие-либо изменения, то они носят случайный и технический характер. Это объяснимо, поскольку данные элементы бюджетного учета в меньшей степени влияют на сохранность и экономное расходование бюджетных средств.

Исходя из задач бюджетного учета, на рассмотренном этапе была построена и система бюджетной отчетности. В первую очередь отчетность о кассовом исполнении бюджета была необходима для оперативного управления бюджетным процессом [1. С. 191]. Она являлась «орудием государственного управления экономики страны» [1. С. 195] и не предназначалась для внешнего пользователя.

Из изложенного выше следует, что особенности формы государственного устройства, а также бюджетного процесса обуславливают характеристики системы бюджетного учета. В течение всего XX века вплоть до 2005 г. сохранялись методы планирования и исполнения бюджета, принятые в социалистической (плановой) экономике. Бюджетный учет в этот момент выполняет по большей части контрольную функцию. Задача представить информацию об имущественном положении государства (иного субъекта учета) перед бюджетным учетом не стояла.

Изменения в государственном устройстве, в принципах осуществления бюджетного процесса, в принципах государственного управления, которые начали происходить начиная с 90-х годов XX века, приводят ко все увеличивающемуся несоответствию содержания бюджетной отчетности потребностям общества и органов государственного управления в информации о финансовом положении государства.

Однако изменения, произошедшие в системе бюджетного учета, начиная с 2005 г., не решили большинство накопившихся проблем.

2. АНАЛИЗ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Реформа бюджетного процесса и задачи управления государственными финансами на современном этапе

Реформа бюджетного процесса

Учитывая, что планирование бюджетов публично-правовых образований в дореформенный период осуществлялось на основе кассового метода, можно сказать, что исчисление доходов и расходов бюджетов методом «по оплате» полностью удовлетворяло потребности участников бюджетной системы в формируемой в учете информации. Для планирования и исполнения доходной и расходной частей бюджета не требовалась информация об имуществе и обязательствах публично-правовых образований. Поэтому учет имущества и обязательств осуществлялся внесистемно, в рамках оперативного учета.

До конца 90-х гг. прошлого века бюджетная отчетность была предназначена в основном для удовлетворения потребностей внутренних пользователей – участников бюджетного процесса. Законодательным и представительным органам власти направлялся только отчет об исполнении соответствующего бюджета. В отдельных случаях информация об исполнении бюджетов представлялась в средства массовой информации. В рамках бюджетного учета формировалась информация, отражающая особенности исполнения бюджета по существующим на тот момент правилам.

В то же время бюджетное устройство и бюджетный процесс, а также информация, формируемая в бюджетном учете, все больше и больше не соответствовали требованиям управления экономикой России, которая постепенно переходила на рыночные принципы. Но экономические и политические проблемы в Российской Федерации не позволяли вплотную заняться реформированием бюджетного устройства.

Однако в конце XX – начале XXI в. была решена задача финансовой и макроэкономической стабилизации, которая была необходима для обеспечения экономического роста. Были созданы основы нормативно-правовой базы нового бюджетного процесса – был принят Бюджетный кодекс РФ, были опубликованы Бюджетные послания Президента РФ, в которых определялись цели и приоритеты бюджетной политики. Более того, в рассматриваемый период действовали практика применения отдельных элементов бюджетирования по целям и результатам, а также целевые программы.

В результате решения указанных задач к началу XXI в. были сформулированы и начали реализовываться новые принципы организации самоуправления, планирования и исполнения бюджета, межбюджетных отношений. Так, Постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2004 г. № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» были определены следующие направления реформирования бюджетного процесса:

- реформирование бюджетной классификации Российской Федерации и бюджетного учета;
- выделение бюджетов действующих и принимаемых обязательств;

- совершенствование среднесрочного планирования;
- совершенствование и расширение сферы применения программно-целевых методов бюджетного планирования;
- упорядочение процедур составления и рассмотрения бюджета.

В соответствии с Постановлением № 249, ядром новой организации бюджетного процесса должна стать широко применяемая в мире концепция (модель) «бюджетирования, ориентированного на результаты в рамках среднесрочного финансового планирования» [2. С. 20]. Суть этой концепции – распределение бюджетных ресурсов между администраторами бюджетных средств и (или) реализуемыми ими бюджетными программами с учетом либо в прямой зависимости от достижения конкретных результатов (предоставления услуг) в соответствии со среднесрочными приоритетами социально-экономической политики и в пределах прогнозируемых на долгосрочную перспективу объемов бюджетных ресурсов.

Помимо создания системы мониторинга результативности бюджетных расходов эта модель предполагает переход к многолетнему бюджетному планированию с установлением четких правил изменения объема и структуры ассигнований и повышением предсказуемости объема ресурсов, которыми управляют администраторы бюджетных средств.

В рамках реформирования бюджетного учета предусматривается введение интегрированного с новой бюджетной классификацией плана счетов бюджетного учета, основанного на методе начисления и обеспечивающего учет затрат по функциям и программам.

Одним из недостатков существовавшей ранее системы исполнения бюджета являлось отсутствие четкого закрепления доходов бюджетной системы за администраторами соответствующих платежей. Это приводило к тому, что ряд таких доходов бюджетов, как плата за аренду государственного и муниципального имущества, штрафы ГАИ, были неконтролируемыми и подлежали бюджетному учету лишь в момент их поступления в бюджет. Факты образования и погашения дебиторской задолженности по данным видам доходов в бюджетном учете не отражались. В ряде случаев образование и погашение такой задолженности не учитывались и в рамках оперативного (управленческого) учета. Начисления расходов в целях формирования в бюджетном учете полной и системной информации о задолженности бюджетов также не происходило. Как правило, расходы отражались в момент оплаты.

Применение в бюджетном учете метода начисления должно значительно повысить прозрачность операций сектора государственного управления и предоставить информацию о финансовых последствиях принимаемых решений в налогово-бюджетной сфере. В центре системы учета, основанной на методе начислений, будет находиться администратор бюджетных средств, который должен учитывать не только расходы бюджета, но и поступления в соответствующий бюджет.

В отличие от кассового метода учета, который позволяет лишь отследить потоки денежных средств и не дает полного представления об активах и обязательствах бюджетов бюджетной системы, метод начисления позволит оценивать результаты исполнения программ, а также сопоставлять себестоимость оказываемых государством услуг и затраты на возможное приобретение указанных услуг на рынке.

В отчетность, составленную на основе учета по методу начисления, включается баланс активов и обяза-

тельств, отчет о финансовых результатах деятельности и отчет о движении денежных средств.

Всеобъемлемость и достоверность отчетности

Как уже отмечалось, ранее бюджетная отчетность не давала полного представления об имуществе казны. В такой отчетности отдельно были представлены информация об исполнении бюджетов и информация об исполнении смет расходов бюджетных учреждений.

Кроме того, согласно пункту 2 статьи 42 Бюджетного кодекса РФ, доходы бюджетного учреждения, полученные от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в полном объеме учитываются в смете доходов и расходов бюджетного учреждения и отражаются в доходах соответствующего бюджета как доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, либо как доходы от оказания платных услуг. Однако предшествующая система бюджетного учета не позволяла отразить указанные поступления в доходах бюджета в случае, когда средства поступали не на единый счет бюджета, а на расчетный счет учреждения в кредитной организации. Это было связано с тем, что в соответствии с Инструкцией от 17 февраля 1999 г. № 15н в активе баланса отражалась информация о наличии и движении денежных средств лишь на счетах органов Федерального казначейства, но не на расчетных счетах бюджетных учреждений.

Публичность отчетности

Федеральным законом от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», вступившим в силу 1 января 2006 г., установлены новые принципы организации местного самоуправления. Так, в соответствии со статьей 10 закона местное самоуправление осуществляется на всей территории Российской Федерации в городских, сельских поселениях, муниципальных районах, городских округах и на внутригородских территориях городов федерального значения. Решение вопросов местного значения, вопросов, непосредственно связанных с организацией жизни и деятельности граждан, передается на места – вплоть до администраций поселков и деревень. Но решение этих вопросов не может осуществляться без финансового обеспечения. Поэтому статьей 52 закона установлено, что каждое муниципальное образование имеет собственный (местный) бюджет. Бюджет муниципального района и свод бюджетов поселений, входящих в состав муниципального района, составляют консолидированный бюджет муниципального района. В качестве составной части бюджетов поселений могут быть предусмотрены сметы доходов и расходов отдельных населенных пунктов, не являющихся поселениями. Формирование, утверждение, исполнение местного бюджета и контроль за его исполнением осуществляются органами местного самоуправления самостоятельно с соблюдением требований, установленных Бюджетным кодексом Российской Федерации и названным законом, а также принимаемыми в соответствии с ними законами субъектов Российской Федерации.

Чем ближе органы власти находятся к гражданам, тем более реальной становится возможность самоуправления, тем более четкая должна быть обратная

связь между властью и гражданами. Большая степень участия граждан в вопросах самоуправления предполагает необходимость предоставления отчетности об исполнении бюджета гражданам, что наряду с другими факторами усиливает требование публичности бюджетной отчетности.

Кроме того, отчетность должна отражать не столько этапы исполнения бюджета, сколько результаты финансовой деятельности на муниципальном уровне. Таким образом, отчетность об исполнении бюджета должна стать принципиально иной.

Принятие оперативных решений при управлении бюджетом и бюджетная классификация

Бюджетная классификация является одним из ключевых инструментов, обеспечивающих реализацию бюджетного процесса, и неотъемлемой частью единой системы бюджетного учета. Бюджетная классификация, будучи аналитической составляющей бюджетного учета, позволяет формировать информацию, требуемую для эффективного управления финансами. Реформирование системы управления государственными и муниципальными финансами неизбежно связано с необходимостью реформирования бюджетной классификации Российской Федерации [3].

Действовавшая в 2004 г. бюджетная классификация обладала рядом существенных недостатков. Прежде всего, она использовалась для отражения кассовых операций и не обеспечивала формирование информации обо всех государственных и муниципальных активах и пассивах, а также обо всех происходящих с ними изменениях. Бюджетной классификацией Российской Федерации не предусматривалось полное согласования классификации операций, происходящих в течение отчетного периода, с классификацией остатков (запасов) активов и обязательств. Существенная часть информации об остатках государственных и муниципальных активов и обязательств формировалась в бюджетном учете, с которым бюджетная классификация была интегрирована лишь частично, на аналитическом уровне [4].

Кроме того, при отсутствии важнейших классификационных категорий бюджетная классификация являлась чрезвычайно детализированной, что затрудняло анализ информации.

В рамках реформы бюджетного процесса Министерством финансов Российской Федерации был принят приказ от 27 августа 2004 г. № 72н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации при составлении и исполнении бюджетов всех уровней, начиная с бюджетов на 2005 год». Перечислим наиболее существенные изменения, внесенные в бюджетную классификацию:

- введение унифицированного кода для классификации доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов;
- обеспечение применения кода администратора бюджетных средств к операциям по доходам, расходам и источникам финансирования дефицитов бюджетов, установление идентичности указанного показателя по доходам, расходам и источникам финансирования дефицитов бюджетов;
- введение экономической классификации доходов и экономической классификации источников финансирования дефицитов бюджетов;
- обеспечение согласования экономической классификации доходов, экономической классификации расходов, экономической классификации источников финансирования де-

фицитов бюджетов с классификацией операций сектора государственного управления, которая группирует операции исходя из их экономического содержания и воздействия на чистую стоимость активов;

- закрепление возможности детализации классификаций на уровне субъектов Российской Федерации и муниципальных образований;
- формирование программной классификации.

Основная аналитическая цель новой экономической классификации доходов, экономической классификации расходов и экономической классификации источников финансирования дефицитов бюджетов Российской Федерации – обеспечить формирование показателя дефицита (профицита) бюджета и отразить, за счет каких источников органы государственной власти и местного самоуправления финансируют этот дефицит или каким образом они используют средства превышения доходов над расходами. Показатель дефицита (профицита) бюджета традиционно анализируется при кассовом исполнении бюджета, когда основное внимание органов государственной власти и местного самоуправления сосредоточено на поступлении и выбытии денежных средств в результате операций по доходам, расходам и источникам финансирования дефицита бюджетов.

Поскольку бюджетная классификация является аналитической составляющей бюджетного учета (будучи по сути механизмом управленческого учета), требуется максимальная интеграция и взаимодействие бюджетной классификации со счетами бюджетного учета.

Принятие макроэкономических решений на основе бюджетной отчетности и Руководство по СГФ

Направленность реформирования бюджетного учета на учет затрат по функциям и программам имеет целью предоставить законодательным и представительным органам власти и другим заинтересованным пользователям информацию об эффективности выполнения государством своих функций в рамках реализации принятой государственной политики и сформировать основу для принятия макроэкономических решений.

Для налогово-бюджетного анализа ключевое значение имеет статистика государственных финансов, которая играет важную роль как в разработке и мониторинге выполнения финансовых программ, так и в осуществлении надзора за мерами экономической политики.

Статистическим департаментом Международного валютного фонда в тесном сотрудничестве с экспертами по статистике государственных финансов из государств – членов МВФ и международных организаций было разработано Руководство по статистике государственных финансов (далее – СГФ) [5], которое стало громадным шагом вперед в разработке стандартов для составления и представления налогово-бюджетной статистики, повышения качества учета в органах государственного управления и прозрачности их операций.

СГФ предназначено для составителей статистики государственных финансов, специалистов по налогово-бюджетному анализу и других пользователей налогово-бюджетных данных. Оно может помочь также составителям (в частности, составителям национальных счетов, которые могут использовать статистику государственных финансов в качестве исходных данных в своей работе) и пользователям другой макроэкономической статистики понять взаимосвязи различных наборов статистических данных.

Главная цель СГФ заключается в том, чтобы обеспечить комплексную концептуальную и учетную основу, пригодную для анализа и оценки налогово-бюджетной политики, в особенности результатов деятельности сектора государственного управления и более широко государственного сектора любой страны.

Налогово-бюджетная статистика может быть использована для анализа масштабов государственного сектора; его вклада:

- в совокупный спрос;
- в инвестиции и сбережения;
- во влияния налогово-бюджетной политики на экономику, в том числе использование:
 - ресурсов;
 - ситуации в денежно-кредитной сфере;
 - национальной задолженности;
 - налогового бремени;
 - тарифного протекционизма;
 - системы социальной защиты.

Кроме того, налогово-бюджетная статистика применяется при оценке эффективности государственных расходов на сокращение бедности, устойчивости налогово-бюджетной политики, чистого долга, чистой стоимости имущества и условных требований к органам государственного управления, включая обязательства по выплата пенсий в рамках системы социального обеспечения. Поэтому очевидно, что формирование в рамках нового бюджетного учета системы показателей, предусмотренных СГФ, является одной из важнейших задач.

Кроме того, бюджетная отчетность должна представлять данные для мониторинга и оценки выполнения программ для более оперативного управления бюджетом на основе принципа бюджетирования, ориентированного на результат [2. С. 277].

Соответствие бюджетной отчетности МСФОГС

Граждане и законодательные (представительные) органы власти, не единственные внешние пользователи бюджетной отчетности. Российская Федерация, субъекты Российской Федерации и муниципальные образования являются заемщиками средств на внутреннем и внешних рынках.

Получение кредитов и займов, размещение государственных и муниципальных облигаций предполагает ознакомление кредитора с финансовой отчетностью заемщика, поскольку кредитор должен оценивать потенциальную возможность заемщика вернуть долг и выплачивать проценты за пользование кредитными ресурсами. Поэтому отчетность об исполнении бюджетов должна быть понятна кредиторам. Следовательно, появилась необходимость приближения бюджетной отчетности к отчетности коммерческих организаций (понятной российским кредиторам) и к международным стандартам отчетности (понятной иностранным кредиторам). Перед бюджетной отчетностью это ставит новые требования – она должна представлять информацию не только о доходах и расходах публично-правового образования, но и информацию обо всем его имуществе и всех обязательствах, что и предусмотрено Международными стандартами финансовой отчетности для государственного сектора (далее – МСФОГС).

МСФОГС разработаны Комитетом по проблемам государственного сектора – постоянным комитетом при Совете Международной федерации бухгалтеров. Комитет был учрежден для координации усилий между-

народных организаций в решении вопросов, стоящих перед теми, кто составляет финансовую отчетность, ведет бухгалтерский учет и проводит аудит в секторе государственного управления.

Цель комитета – разработка программ, нацеленных на совершенствование системы финансового управления и отчетности в секторе государственного управления, в том числе стандартов бухгалтерского учета. Комитет способствует принятию указанных стандартов во всем мире.

Очевидно, что формирование бюджетной отчетности для неограниченного круга пользователей, в том числе кредиторов и инвесторов, должно осуществляться в соответствии с МСФОГС.

Система нормативного регулирования бюджетного учета

Как следует из главы 1 данной работы, ранее бюджетный учет обслуживал исключительно потребности участников бюджетного процесса. Правила бюджетного учета широкому кругу лиц были не интересны. Поэтому бюджетный учет регулировался на уровне инструкции по бюджетному учету, в дополнение к которой министерства и ведомства принимали свои правила учета для подведомственных учреждений.

В настоящее время Инструкцией от 10 февраля 2006 г. № 25н и Инструкцией от 21 января 2005 г. № 5н установлены правила бюджетного учета и правила формирования бюджетной отчетности. Поскольку даже теоретически учет всех хозяйственных операций не может быть урегулирован на уровне правил (проводок), всегда будет существовать риск неопределенности учета тех или иных операций. Принципы же бюджетного учета, которые позволяли бы понять и определить правила бюджетного учета, инструкциями не установлены. Принципы бухгалтерского учета, в полной мере применимые к бюджетному учету, известны в теории бухгалтерского учета [9. С. 19], однако нормативно не закреплены.

Выводы о новых принципах бюджетного учета могут быть сформулированы только косвенным образом – на основании информации, содержащейся в посланиях Президента РФ Федеральному Собранию и постановлениях Правительства РФ, а также на основании совокупности норм российских стандартов бюджетного учета (далее – РСБУ).

Более того, Инструкцией от 10 февраля 2006 г. № 25н не устанавливается и ряд необходимых правил учета. Так, в ней не раскрыты особенности переоценки (последующей оценки) произведенных активов, недостаточно ясно определены правила их первоначальной оценки.

Вместе с тем на данный момент распространена практика принятия Министерством финансов Российской Федерации и Федеральным казначейством писем, устанавливающих правила бюджетного учета, которые могут противоречить нормам Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н и иным нормативным документам бюджетного учета.

Если ранее неясность правил бюджетного учета снималась путем направления запроса от учреждения в вышестоящую организацию, то в условиях, когда принципы формирования бюджетной отчетности должны быть понятны широкому кругу лиц, а не только бухгалтеру, подобная практика неприемлема.

Следовательно, нормативно-правовая база, определяющая правовые и организационные вопросы бюд-

жетного учета, несовершенна с точки зрения новых задач, стоящих перед бюджетным учетом.

Если же рассматривать систему нормативного регулирования бюджетного учета, существующую в данный момент, шире, то необходимо отметить следующие особенности и недостатки.

Правовые основы бюджетного учета регулируются Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Бюджетным кодексом РФ, но это регулирование не может быть признано достаточным. Например, Федеральным законом «О бухгалтерском учете» не предусмотрены такие субъекты бухгалтерского учета, как публично-правовые образования. В Бюджетном кодексе РФ под бюджетным учетом понимается лишь учет исполнения бюджетов, но не учет имущества и обязательств, а также операций экономической деятельности публично-правовых образований.

Новые задачи, стоящие перед бюджетным учетом, требуют:

- большей открытости норм бюджетного учета;
- большей понятности бюджетной отчетности для неподготовленного пользователя;
- большей согласованности с международной практикой и практикой бухгалтерского учета в коммерческих организациях;
- большей непротиворечивости и логичности.

Исходя из этого, регулирование бюджетного учета на уровне инструкций по бюджетному учету представляется уже явно недостаточным. Ниже будет предложена новая система нормативного регулирования бюджетного учета и отчетности.

2.2. Анализ недостатков действующей системы бюджетного учета (сравнительный анализ РСБУ, МСФОГС и СГФ)

Как было указано, для реализации новых задач новая система бюджетного учета должна быть сконструирована с учетом требований МСФОГС и СГФ. Использование этих стандартов во многом определило основные учетные механизмы. Однако значительное число положений названных стандартов в российской системе бюджетного учета в настоящее время отражения не нашло, и сближение РСБУ с МСФОГС и СГФ должно произойти в будущем. Поэтому в данной главе не только будут изложены существенные элементы новой системы бюджетного учета в России, но и будет проведен анализ на соответствие этих элементов требованиям МСФОГС и СГФ.

Назначение бюджетной отчетности

РСБУ

Как уже говорилось, в настоящее время появилась необходимость в реформировании бюджетного учета и бюджетной отчетности. Бюджетная отчетность должна отвечать следующим требованиям – она должна:

- формировать информацию, необходимую участникам бюджетного процесса для планирования и исполнения бюджета по новым правилам;
- представлять информацию об эффективности финансовой деятельности;
- содержать информацию обо всем имуществе и обязательствах публично-правового образования;
- быть публичной;
- быть понятной не только российским, но и иностранным пользователям;
- быть сформирована на основе данных бюджетного учета, сгруппированных на основании единого плана счетов.

Первыми документами, в которых сформулированы новые существенные характеристики бюджетного учета и отчетности, стали Инструкция от 26 августа 2004 г. № 70н, Инструкция от 10 февраля 2006 г. № 25н и Инструкция от 21 января 2005 г. № 5н. Однако назначение и порядок представления отчетности в данных документах не раскрываются. Хотя в данный момент бюджетная отчетность и не является секретной и официальным образом публикуется, назвать ее публичной пока нельзя. Например, отчетность об исполнении бюджета муниципальных образований не всегда имеется в открытом доступе. В лучшем случае публикуются отдельные показатели (доходы, расходы, долговые обязательства) исполнения бюджета. Это создает препятствие для использования бюджетной отчетности широким кругом лиц.

Отчасти ответ на интересующий вопрос можно найти в иных нормативных документах. Так, согласно пункту 1 статьи 1 Бюджетного кодекса РФ к бюджетным правоотношениям относятся:

- отношения, возникающие между субъектами бюджетных правоотношений в процессе формирования доходов и осуществления расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов, осуществления государственных и муниципальных заимствований, регулирования государственного и муниципального долга;
- отношения, возникающие между субъектами бюджетных правоотношений в процессе составления и рассмотрения проектов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации, утверждения и исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации, контроля за их исполнением.

Следовательно, бюджетный учет и бюджетная отчетность, предусмотренные соответственно статьями 240 и 241 Бюджетного кодекса РФ, необходимы для осуществления бюджетных правоотношений. Таким образом, Бюджетным кодексом РФ предусмотрена задача формирования специальной бюджетной отчетности.

Вместе с тем в Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации «О бюджетной политике на 2002 год» говорится о необходимости публичной отчетности, которая бы прозрачно представляла финансовые потоки, направляемые на обеспечение деятельности бюджетополучателей.

Эта же мысль была изложена еще раньше в Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации «О бюджетной политике на 2001 г. и на среднесрочную перспективу»: «Необходимо обеспечить реальную открытость и прозрачность бюджетов и бюджетных процедур на всех уровнях бюджетной системы. Обязательность публикации подробной бюджетной отчетности и соблюдение реальной конкурентности при осуществлении государственных закупок товаров и услуг – ключевой элемент этого процесса».

МСФОГС

МСФОГС устанавливают стандарты финансовой отчетности общего назначения. Финансовой отчетностью общего назначения признается отчетность, предназначенная для пользователей, которые не имеют возможности требовать финансовую информацию, отвечающую их конкретным информационным запросам. Примерами таких пользователей являются граждане, избиратели, их представители и иные члены общества.

Помимо представления финансовой отчетности общего назначения, субъект учета может составлять финансовую отчетность для других лиц (например, органов власти, лиц, выполняющих надзорные функции), которые имеют возможность требовать отчетность в необходимом виде и объеме (специальную отчетность). МСФОГС поощряется применение указанных стандартов при формировании специальной отчетности, но не устанавливается обязанность и порядок составления данных форм.

СГФ

Назначение СГФ – обеспечивать статистические данные, которые позволяют последовательно и систематически изучать динамику финансовых операций, финансовой позиции и состояния ликвидности сектора государственного управления или государственного сектора. Аналитическая основа СГФ может быть использована для анализа операций органов государственного управления конкретного уровня и операций между различными уровнями государственного управления, а также сектора государственного управления или государственного сектора в целом.

Как видно, сферы регулирования МСФОГС и СГФ различны: МСФОГС регулируют формирование в первую очередь отчетности общего назначения, а СГФ – специальной отчетности.

Несмотря на отсутствие нормативно закреплённого публичного характера российской бюджетной отчетности, представление всеобъемлющей и достоверной отчетности о финансовом положении и результатах экономической деятельности публично-правовых образований неограниченному кругу лиц становится одной из важнейших задач бюджетного учета и бюджетной отчетности. Однако российская бюджетная отчетность предназначена и для внутренних пользователей, что соответствует задачам СГФ.

Объекты и субъекты учета

РСБУ

Инструкцией от 10 февраля 2006 г. № 25н устанавливается единый порядок ведения бухгалтерского учета в органах государственной власти, органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления территориальных государственных внебюджетных фондов, органах местного самоуправления, бюджетных учреждениях.

Согласно пункту 1 Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н, бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований (органов государственной власти, органов управления государственных внебюджетных фондов, органов управления территориальных государственных внебюджетных фондов, органов местного самоуправления и созданных ими бюджетных учреждений) и операциях, приводящих к изменению вышеуказанных активов и обязательств.

Инструкцией предусмотрены следующие объекты учета:

- нефинансовые активы;
- финансовые активы;
- обязательства;
- финансовый результат;
- санкционирование расходов бюджетов;
- активы и пассивы, учитываемые на забалансовых счетах.

В соответствии с п. 1 Инструкции, учету подлежит имущество и обязательства не только бюджетных учреждений, но, публично-правовых образований в целом. Публично-правовые образования являются субъектами бюджетного учета, а органы власти и бюджетные учреждения лишь осуществляют учет. По сути указанные органы и учреждения являются «подразделениями» или «филиалами» «организации», в роли которой выступает публично-правовое образование.

Подобное понимание объектов и субъекта учета принципиальнейшим образом меняет идеологию бюджетного учета.

МСФОГС

В соответствии с п. 20 предисловия МСФОГС действие этих стандартов распространяется на все общественные организации, включая национальные правительства, региональные органы государственной власти (власти штата, провинции, территории), органы местного самоуправления (городская администрация) и их подразделения (департаменты, агентства, управления, комиссии). Стандарты не применяются к государственным коммерческим организациям.

Пункт 15 МСФОГС № 1 «Финансовая отчетность» содержит информацию об:

- активах;
- обязательствах;
- чистых активах / капитале;
- валовом доходе;
- расходах;
- денежных потоках.

СГФ

СГФ относится к сектору государственного управления и государственному сектору. Эти секторы определяются с помощью категорий институциональных единиц, которые представляют собой экономические структуры, способные владеть активами, принимать обязательства и вести экономическую деятельность и операции с другими структурами от своего имени. Другими словами, СГФ показывает деятельность публично-правовых образований.

В СГФ отражается два вида потоков: операции и другие экономические потоки. Операции классифицируются как доходы, расходы, чистое приобретение нефинансовых активов, чистое приобретение финансовых активов или чистое принятие обязательств. Другие экономические потоки включают в себя изменения цен и целый ряд других экономических событий, которые влияют на объем имеющихся активов и обязательств, например, списания долга и потери в результате катастроф.

То есть статистика государственных финансов изучает также имущество и обязательства, доходы и расходы, а также финансовый результат публично-правового образования. Однако для СГФ важны не столько абсолютные значения указанных объектов учета, сколько их изменение.

Как видно, несмотря на разную терминологию, во всех рассматриваемых системах субъектами учета являются публично-правовые образования, а объектами учета – имущество, обязательства, бюджетные доходы и расходы. Ниже будет показано, что разные системы предполагают лишь отчасти разные правила учета, группировки информации и представление ее в отчетности.

Состав отчетности

В соответствии с МСФОГС, в состав финансовой отчетности включаются:

- отчет о финансовом положении;
- отчет о результатах финансовой деятельности;
- отчет об изменениях чистых активов / капитала;
- отчет о движении (потоках) денежных средств;
- учетная политика и пояснительные записки к финансовым отчетам.

СГФ предусмотрен следующий набор отчетов:

- баланс активов и пассивов;
- отчет об операциях органов государственного управления;
- отчет о других экономических потоках;
- отчет об источниках и использовании денежных средств.

Анализ состава и показателей бюджетной отчетности, формируемой органами, организующими исполнение бюджета, в соответствии с Инструкцией от 21 января 2005 г. № 5н, свидетельствует, что состав их новой бюджетной отчетности максимально приближен как к правилам МСФОГС, так и к СГФ.

Согласно Инструкции от 21 января 2005 г. № 5н, органы, организующие исполнение бюджета, составляют отчетность в составе следующих форм:

- баланс исполнения бюджета (форма 0503120);
- отчет о финансовых результатах деятельности (форма 053121);
- отчет об исполнении бюджета (форма 0503122);
- отчет о кассовых поступлениях и выбытиях (форма 0503123);
- баланс по поступлениям и выбытиям средств бюджета (форма 0503140);
- пояснительная записка (форма 0503160).

При этом баланс исполнения бюджета, отчет о финансовых результатах деятельности и отчет об исполнении бюджета являются консолидированной отчетностью об исполнении бюджета публично-правового образования.

В табл. 1 представлено сопоставление форм отчетности, предусмотренных Инструкцией от 21 января 2005 г. № 5н для органов, организующих исполнение бюджета, МСФОГС и СГФ.

Таблица 1

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ СОСТАВА БЮДЖЕТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Инструкция от 21 января 2005 г. № 5н	МСФОГС	СГФ
Баланс исполнения бюджета	Отчет о финансовом положении	Баланс активов и пассивов
Отчет о финансовых результатах деятельности	Отчет о результатах финансовой деятельности	Отчет об операциях органов государственного управления; отчет о других экономических потоках
Отчет о кассовых поступлениях и выбытиях	Отчет о движении денежных средств	Отчет об источниках и использовании денежных средств
Аналогичный отчет отсутствует	Отчет о движении капитала	Отчет о других экономических потоках
Пояснительная записка	Учетная политика и пояснительная записка	Аналогичный отчет отсутствует
Отчет об исполнении бюджета	Аналогичный отчет отсутствует	Аналогичный отчет отсутствует

Рассмотрим основные элементы отчетности.

Баланс исполнения бюджета

Баланс исполнения бюджета представляет информацию о наличии у субъекта имущества и обязательств.

Баланс исполнения бюджета (форма 0503120) состоит из двух частей – актива и пассива. В активе ба-

ланса отражается имущество публично-правового образования, включая основные средства, материальные запасы, денежные средства, имущественные права (дебиторская задолженность) и иные виды имущества. Имущество группируется в балансе в двух разделах – «Нефинансовые активы» и «Финансовые активы». Каждая строка баланса представляет собой сальдо по конкретному бухгалтерскому счету плана счетов бюджетного учета. Имущество (как, впрочем, и иные объекты учета) представлено в балансе более подробно, нежели это принято в международных стандартах, что объясняется в первую очередь требованиями внутренних пользователей отчетности.

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности баланс (отчет о финансовом положении) должен представлять достоверную информацию о стоимости имущества. В части стоимости амортизируемого имущества указанное требование удовлетворяется путем представления в активе баланса не первоначальной (восстановительной), а остаточной стоимости имущества. Напомним, что ранее, согласно Инструкции от 15 июня 2000 г. № 54н, в активе баланса исполнения сметы доходов и расходов отражалась первоначальная стоимость основных средств, а в пассиве баланса – сумма начисленного износа.

Новая форма баланса предусматривает отражение основных средств (строка 030), а также нематериальных активов (строка 070) по остаточной стоимости. Однако наравне с этим актив баланса предполагает также отражение первоначальной стоимости основных средств (строка 010) и нематериальных активов (строка 050) и сумм начисленной амортизации (строки 020 и 060 соответственно). Данная группировка информации позволяет не только удовлетворить требования МСФОГС, но и представить пользователю отчетности дополнительную информацию о степени изношенности амортизируемого имущества.

В пассиве баланса отражаются обязательства отчитывающегося субъекта, а также финансовый результат. Необходимо обратить внимание, что в соответствии с требованиями МСФОГС обязательства должны подразделяться на долгосрочные и краткосрочные, что необходимо для вынесения суждения о способности отчитывающегося лица удовлетворить требования кредиторов в обозримом будущем. Согласно СГФ, внешние обязательства должны быть представлены отдельно от внутренних. В балансе исполнения бюджета обязательства представлены в разрезе бухгалтерских счетов, т.е. только в разрезе оснований, по которым возникло данное обязательство, но не предусмотрено выделение долгосрочных (краткосрочных), а также внутренних (внешних) обязательств.

Наиболее интересным разделом баланса исполнения бюджета является «Финансовый результат».

В соответствии с СГФ баланс активов и пассивов должен отражать информацию о чистых активах, которые представляют собой разницу между стоимостью всех активов отчитывающегося субъекта и стоимостью всех его обязательств. При этом выделение каких-либо составляющих данной статьи СГФ не предусмотрено.

Согласно МСФОГС, чистые активы (в терминах МСФОГС – «чистые активы / капитал») должны быть классифицированы как:

- вложенный капитал;
- резервы;

- накопленные прибыли / убытки;
- доля меньшинства.

Согласно же Инструкции от 21 января 2005 г. № 5н, в разделе «Финансовый результат» баланса исполнения бюджета отдельно отражаются лишь финансовый результат деятельности учреждения (включая доходы и расходы) и результат по кассовым операциям бюджета. Такая группировка не противоречит правилам СГФ, но не соответствует требованиям МСФОГС. Отсутствие отдельного представления в бюджетной отчетности финансового результата (капитал, накопленные прибыли (убытки) и резервы) не позволяет определить реальный источник формирования государственного (муниципального) имущества. Данный недостаток бюджетной отчетности объясняется тем, что существующей системой бюджетного учета не предусмотрено понятие капитала, либо чистых активов / капитала. Указанные объекты учета должны быть введены в будущем.

Излишней с точки зрения финансовой отчетности представляется информация о доходах и расходах отчитывающегося субъекта, представленная в балансе исполнения бюджета. Дело в том, что задача баланса – представить информацию о стоимости имущества (активов) и обязательствах, а также иных источников образования имущества (пассивов). Однако доходы и расходы не относятся к активам или пассивам. Поэтому доходы и расходы подлежат отражению в отчете о финансовых результатах деятельности.

Любопытным является тот факт, что в форме баланса исполнения бюджета нет строк для отражения имущества, числящегося за балансом. Так, форма бухгалтерского баланса, которую составляют коммерческие организации, предусматривает справку о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах. В соответствии с пунктом 236 Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н, на счете 11 «Государственные и муниципальные гарантии» учитываются суммы предоставленных государственных и муниципальных гарантий. Несомненно, информация о том, какие гарантии были выданы, а какое имущество находится в залоге, представляет ценность для кредиторов, инвесторов и иных внешних пользователей. Поэтому подобная информация должна быть представлена в пояснительной записке к бюджетной отчетности.

Форма баланса исполнения бюджета предполагает отражение стоимости имущества на начало года и конец отчетного периода, что характерно для российской учетной практики – в соответствии с МСФОГС в балансе должна быть также представлена аналогичная информация как минимум за аналогичный отчетный период прошедшего года. При этом сальдо счетов как на начало года, так и на начало отчетного периода представляется отдельно по бюджетным средствам (графы 3, 6) и по внебюджетным средствам (графы 4, 7), а также в целом по обоим видам деятельности (графы 5, 8). Такое представление информации, как было указано, обусловлено требованиями Гражданского кодекса Российской Федерации об отдельном балансе по внебюджетным средствам.

Однако наличие двух балансов у одного лица противоречит как принципам бухгалтерского учета, так и МСФО. Требования же статьи 298 Гражданского кодекса Российской Федерации необходимо расценивать как необходимость отдельного учета имущества, приобретенного за счет бюджетных средств и доходов

от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности.

В балансе исполнения бюджета эта идея реализована в виде представления в составе показателей активов и пассивов, в том числе по бюджетным и внебюджетным средствам.

Отчет о финансовых результатах деятельности

Отчет о финансовых результатах деятельности информирует пользователя отчетности об объемах и характере экономической деятельности субъекта учета, а также об эффективности этой деятельности.

Согласно МСФОГС 1 «Представление финансовой отчетности», отчет о результатах финансовой деятельности должен содержать информацию о доходах, расходах и финансовом результате деятельности. Указанные элементы отчетности показываются раздельно в разрезе доходов, расходов и прибыли (убытка):

- по операционной деятельности (регулярные виды доходов и расходов);
- неоперационных доходов и расходов (нерегулярные, но обычные доходы или расходы, например выручка от продажи основных средств);
- чрезвычайных статей.

Причем расходы могут отражаться в разрезе функциональной либо экономической классификации.

В соответствии с СГФ отчет об операциях органов государственного управления содержит информацию как о доходах и расходах с исчислением чистого операционного сальдо (разница между доходами и расходами), так и информацию об операциях, не являющихся доходами или расходами. Такими операциями являются приобретение нефинансовых или финансовых активов, погашение или принятие обязательств. При этом в отчете указывается чистое поступление или выбытие активов и обязательств.

Форма сводного отчета о финансовых результатах деятельности (форма 0503121) практически в полном объеме повторяет отчет об операциях органов государственного управления, требуемый в соответствии с СГФ. Доходы и расходы отражаются в отчете в разрезе кодов экономической классификации.

Отчет о финансовых результатах деятельности формируется на основе оборотов, отраженных по счетам бюджетного учета с учетом кода классификации операций сектора государственного управления (далее – КОСГУ). Таким образом, очевидно, что с целью формирования отчета о финансовых результатах деятельности и была интегрирована в план счетов бюджетного учета КОСГУ, которая включила в себя не только классификацию доходов и расходов, но и классификацию операций по приобретению и выбытию активов и обязательств. Причем отражение чистого приобретения и чистого выбытия активов и обязательств – новый элемент в бюджетном учете, который обусловлен исключительно правилами, установленными СГФ.

Однако для удовлетворения потребностей внешних, а также внутренних пользователей рассматриваемый отчет должен быть приближен к стандартам МСФОГС. Ведь для того, чтобы оценить эффективность хозяйственной деятельности отчитывающегося субъекта, необходимо из общего объема доходов и расходов вычленивать те из них, которые связаны с обычной деятельностью субъекта. Только в этом случае возможны динамический анализ эффективности хозяйственной деятельности, а также оценка прини-

маемых органами власти и местного самоуправления экономических решений на протяжении нескольких отчетных периодов.

Отчет о финансовых результатах деятельности, как и баланс исполнения бюджета, формируется в разрезе бюджетной (графа 4) и внебюджетной (графа 5) деятельности с указанием общей суммы значений по обоим видам деятельности (графа 6).

Отчет о кассовых поступлениях и выбытиях

Отчет о кассовых поступлениях и выбытиях представляет информацию, на основе которой пользователь финансовой отчетности может сделать вывод о потребности отчитывающегося субъекта в денежных средствах, его способности аккумулировать денежные средства и его возможности финансировать расходы.

В соответствии с МСФОГС, отчет о движении денежных средств должен представлять данные о движении денежных средств за период, классифицируя их:

- по операционной деятельности;
- инвестиционной деятельности;
- финансовой деятельности.

Согласно СГФ, отчет об источниках и использовании денежных средств формируется в разрезе потоков денежных средств, связанных:

- с операционной деятельностью;
- вложением в нефинансовые активы;
- операциями по финансированию.

В силу Инструкции от 21 января 2005 г. № 5н отчет о кассовых поступлениях и выбытиях представляет информацию о поступлении и выбытии денежных средств в разрезе:

- текущих операций;
- инвестиционных операций;
- финансовых операций.

Таким образом, если не принимать во внимание терминологические различия разных нормативных документов, в целом отчет о кассовых поступлениях и выбытиях соответствует требованиям как МСФОГС, так и СГФ.

Подобная группировка денежных потоков позволяет проанализировать и сопоставить денежные потоки за разные отчетные периоды, нивелировав отклонения, вызванные поступлениями или выплатами, не носящими текущий (операционный, обычный) характер. Так, если в один из отчетных периодов муниципальное образование вынуждено было приобрести значительный объем основных средств для замены имущества, утраченного во время стихийного бедствия (или по иным причинам), то значительное увеличение заимствований, а также расходов в данном отчетном периоде не должно вводить пользователей отчетности в заблуждение, что указанные бюджетные расходы обеспечены ростом налогов, а полученные средства будут направлены на повышение заработной платы работников бюджетных учреждений или иные текущие нужды.

Однако ряд элементов данного отчета требует дальнейшего совершенствования. Например, согласно отчету о кассовых поступлениях и выбытиях, расходы на приобретение материальных запасов относятся в состав инвестиционных операций наравне с расходами на приобретение основных средств и произведенных активов. Но материальные запасы по сути являются оборотными активами (используются в течение одного производственного цикла), в отличие от основных средств и произведенных активов, вложения в кото-

рые в экономическом смысле действительно считаются инвестициями.

Согласно же МСФОГС, к инвестиционной деятельности относятся операции по приобретению или реализации основных средств, нематериальных или других долгосрочных активов (пункт 25 МСФОГС 2). Из раздела 4 Руководства по СГФ также следует, что приобретение товаров (под которыми понимаются и материальные запасы) осуществляется в рамках операционной деятельности, а к инвестиционной деятельности относятся лишь операции по приобретению основных средств, стратегических запасов, ценностей (например, в виде золотовалютных резервов) и произведенных активов. Данная группировка операций соответствует общеэкономическому смыслу операций, производимых с использованием имущества указанных видов.

Отчет о кассовых поступлениях и выбытиях формируется в разрезе бюджетной и внебюджетной деятельности. Поступления и выбытия денежных средств отражаются в отчете в разрезе кодов бюджетной классификации.

Отчет об изменениях в капитале

Как уже было сказано, отчет об изменениях в капитале Инструкцией от 21 января 2005 г. № 5н не предусмотрен. Вместе с тем в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (пунктами 114–120 МСФОГС 1) отчет об изменениях в чистых активах / капитале является неотъемлемой частью финансовой отчетности.

Дело в том, что баланс исполнения бюджета дает представление о состоянии имущества и обязательств отчитывающегося субъекта, отчет о финансовых результатах деятельности отражает доходы и расходы, а также прибыль (убыток) за отчетный период по методу начисления, отчет о кассовых поступлениях и выбытиях – доходы и расходы по кассовому методу. Таким образом, баланс показывает результат изменений активов и пассивов, а отчет о финансовых результатах деятельности и отчет о кассовых поступлениях и выбытиях – процесс изменения активов и пассивов, отражая операции, осуществляемые отчитывающимся субъектом (доходы и расходы) и приводящие к изменению активов и обязательств. Однако по всегда стоимости и иные существенные характеристики имущества и обязательств изменяются благодаря операциям, проводимым субъектом учета. Так, стоимость имущества, находящегося на балансе, может меняться в результате колебания рыночных цен. В этом случае стоимость имущества увеличивается независимо от воли и действий хозяйствующего субъекта.

Указанные отрицательные изменения в стоимости имущества (положительные изменения в стоимости обязательств) не являются расходами в том смысле, что не должны относиться на себестоимость товаров (работ, услуг). И наоборот, положительные изменения в стоимости имущества (отрицательные изменения в стоимости обязательств) не влекут за собой притока дополнительных денежных средств и не увеличивают стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), а следовательно, не сопряжены с доходом в полном смысле этого слова. Изменение стоимости имущества и обязательств в рассматриваемом случае влияет лишь на пассивы отчитывающегося субъекта.

Кроме того, такие операции, как формирование фондов за счет чистой прибыли, выбытие имущества в про-

цессе реорганизации, получение имущества от собственника, также не формируют доходы и расходы, а лишь приводят к изменениям в капитале отчитывающегося субъекта. Именно для отражения указанных изменений в стоимости имущества и обязательств и предназначен отчет об изменениях в чистых активах / капитале.

Рассматриваемый отчет не только необходим с точки зрения МСФОГС, но и предусмотрен СГФ, согласно которому (глава 10) должен формироваться отчет о других экономических потоках. В данном отчете представляется информация об изменении денежной стоимости активов (обязательств) в результате изменений уровня и структуры цен без изменений количественных и качественных характеристик самих активов (обязательств), а также информация об иных изменениях (добавлении, убытии, изменении классификации) активов и обязательств, которые связаны с событиями, но не операциями.

Пояснительная записка

Согласно пункту 4.57 СГФ, в зависимости от целей проводимого анализа полезными могут оказаться и другие переменные и сальдовые величины, помимо включаемых в таблицы, составляющие основу СГФ. В СГФ говорится, что за исключением рассмотренных отчетов могут представляться иные аналитические (расчетные) данные. Дополнительная информация в силу СГФ представляет собой лишь некие показатели, рассчитанные на основе данных, уже содержащихся в главных отчетах.

Однако в соответствии с МСФОГС дополнительная информация, содержащаяся в пояснительной записке, является обязательной. Требования МСФОГС в части дополнительной информации гораздо шире, нежели требования СГФ.

Согласно МСФОГС (пункт 122 МСФОГС 1), пояснительная записка должна:

- представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретной учетной политике, выбранной и примененной для существенных операций и событий;
- раскрывать информацию, требуемую Международными стандартами финансовой отчетности, которая не представлена где-либо еще в финансовой отчетности;
- обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в самой финансовой отчетности, но необходима для достоверного представления.

Раздел учетной политики в примечаниях к финансовой отчетности должен описывать:

- основу (или основы) оценки, использованную для подготовки финансовой отчетности;
- каждый конкретный вопрос учетной политики, имеющий существенное значение для правильного понимания финансовой отчетности.

Кроме того, МСФОГС требуют включать в пояснительную записку информацию, которая может быть включена либо в пояснительную записку, либо в основные отчеты (см., например, пункты 95 и 115 МСФОГС 1). В пояснительной записке также должна раскрываться (разъясняться) информация, отраженная в прочих финансовых отчетах. Например, дебиторская и кредиторская задолженность должна быть раскрыта по ее характеру (долгосрочная / краткосрочная, торговая / неторговая) и суммам (по отдельным контрагентам).

В соответствии с МСФОГС пояснительная записка должна представлять и нефинансовую информацию, необходимую для пользователей отчетности, например объем производства товаров (работ, услуг) в на-

туральных показателях. Указанная информация, очевидно, не может быть представлена в прочих отчетных формах. Так, согласно пункту 133 МСФОГС 1 субъект должен раскрывать следующие моменты, если они не раскрыты где-либо еще в информации, опубликованной вместе с финансовой отчетностью:

- постоянное место нахождения и юридическая форма субъекта, его юридический адрес (или основное место ведения дела, если оно отличается от юридического адреса);
- описание характера операций и основной деятельности субъекта;
- ссылка на соответствующий законодательный акт, определяющий операции субъекта;
- название контролирующего субъекта.

Как следует из Инструкции от 21 января 2005 г. № 5н, пояснительная записка раскрывает:

- общие вопросы организации деятельности;
- результаты деятельности в отчетном периоде;
- анализ отчета об исполнении бюджета;
- анализ финансовой отчетности;
- прочие вопросы деятельности.

В части раскрытия информации об организации бюджетного учета в пояснительной записке приводится характеристика использованных методов бюджетного учета для оценки активов и обязательств бюджетного учреждения, а также операций по их изменению в ходе исполнения бюджета.

При раскрытии общих вопросов организации деятельности приводятся также сведения о количественном составе сети бюджетных учреждений, отражаются направления их деятельности с указанием правового обоснования этих видов деятельности.

При раскрытии результатов деятельности бюджетного учреждения в отчетном периоде должны указываться цели деятельности бюджетного учреждения, а также вытекающие из них направления деятельности (функции) бюджетного учреждения с кратким обоснованием соответствия целей и направлений деятельности (функций) органа исполнительной власти и подведомственных ему бюджетных учреждений нормативным правовым актам и иным документам, определяющим основные направления государственной (муниципальной) политики в соответствующих сферах.

Основные результаты деятельности приводятся в разрезе плановых и фактических показателей (объем и качество предоставляемых бюджетных услуг) в натуральном выражении, а также, по возможности, должны раскрываться используемые для их достижения ресурсы (численность работников, стоимость имущества, бюджетные расходы, объемы закупок и т.д.).

В части анализа финансовой отчетности бюджетного учреждения приводится информация о движении нефинансовых активов (раздельно по видам основных средств, нематериальным активам, произведенным активам, материальным запасам).

Кроме того, приводятся сведения о состоянии расчетов по дебиторской и кредиторской задолженности по состоянию на 1 января отчетного года и на отчетную дату с объяснением причин образования сумм задолженности, информация о правовых основаниях наличия финансовых вложений, сведения по государственному (муниципальному) долгу в разрезе долговых инструментов.

В соответствии с МСФОГС все финансовые отчеты должны представлять информацию об активах, обязательствах и операциях за отчетный период и как ми-

нимум за аналогичный предыдущий отчетный период. В российской практике бюджетного учета такое сопоставление данных в самих отчетах за редким исключением не приводится. Поэтому и новая бюджетная отчетность предполагает представлять сопоставительную информацию не в балансе исполнения бюджета, отчете о финансовых результатах деятельности и т.п., а в пояснительной записке к бюджетной отчетности.

Таким образом, пояснительная записка к бюджетной отчетности довольно полно удовлетворяет требованиям Международных стандартов финансовой отчетности. При этом запиской не предусматриваются дополнительные аналитические показатели, которые установлены СГФ. Однако, учитывая, что эти дополнительные показатели не являются обязательными, необходимо констатировать, что пояснительная записка к бюджетной отчетности не противоречит требованиям СГФ.

Отчет об исполнении бюджета

В отличие от рассмотренных отчетов, МСФОГС и СГФ не предусматривают отчета, аналогичного отчету об исполнении бюджета. Дело в том, что указанный отчет предназначен в первую очередь для внутренних пользователей – участников бюджетного процесса, причем для целей оперативного управления. Конечно же, отчет содержит информацию, которая будет интересна и внешним пользователям, например информация о движении денежных средств, однако данная информация содержится и в отчете о кассовых поступлениях и выбытиях.

Справочная информация

В состав бюджетной отчетности включаются также справка об остатках денежных средств на банковских счетах получателя средств бюджета (форма 0503126), справка по внутренним расчетам (форма 0503125) и справка по некассовым операциям по исполнению бюджета (форма 0503129).

Эти справки не входят в состав финансовой отчетности, т.е. не являются публичными. Они представляют собой формы внутренней отчетности и необходимы лишь для сверки взаиморасчетов и составления иных (внешних) форм отчетности.

Таким образом, состав бюджетной отчетности в целом учитывает требования, предъявляемые к отчетности МСФОГС и СГФ. Однако отдельные элементы российской отчетности требуют дальнейшего совершенствования и согласования с международными стандартами.

План счетов и технология обработки учетной информации

Поскольку согласно идеологии, заложенной в Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н и в Инструкции от 21 января 2005 г. № 5н, имущество и обязательства бюджетных учреждений, а также операции, осуществляемые последними, являются лишь частью имущества, обязательств и операций публично-правового образования, а сами бюджетные учреждения и иные бюджетополучатели являются лишь «подразделениями» публично-правового образования и вступают в правоотношения от имени последнего, следствием этого должно быть ведение бюджетного учета на основании единой методологической базы. Поэтому Инструкцией 10 февраля 2006 г. № 25н предусмотрен единый план счетов для учета операций по исполнению бюджета, иных операций, осуществляемых публично-правовыми обра-

зованиями, а также имущества и обязательств публично-правовых образований, в том числе имущества, обязательств и операций бюджетных учреждений.

МСФОГС и СГФ не определяют технику учета, вводя только требования к отчетности. Но на практике некоторые страны нормативно устанавливают план счетов, а некоторые – нет.

Признание имущества и обязательств

РСБУ

Единая норма, регулирующая момент постановки на баланс и списание с баланса, в российской системе бюджетного учета отсутствует. Рассмотрим частные нормы, регулирующие учет основных объектов бюджетного учета.

Инструкцией от 10 февраля 2006 г. № 25н введен счет 010600000 «Вложения в нефинансовые активы», предназначенный для учета вложений (инвестиций) в объеме фактических затрат учреждения в объекты нефинансовых активов при их приобретении, строительстве (создании), модернизации (реконструкции, достройке, дооборудовании), изготовлении, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов нефинансовых активов.

Ранее в бюджетном учете аналогичный счет отсутствовал, и основные средства принимались к учету в момент приобретения, а не в момент ввода в эксплуатацию.

Прекращение признания в учете основных средств происходит на основании актов о списании объектов основных средств.

В части признания новых для бюджетного учета объектов – произведенных активов, используемых в процессе деятельности, не являющихся продуктами производства, права собственности на которые должны быть установлены и законодательно закреплены (земля, ресурсы недр и пр.), Инструкцией от 10 февраля 2006 г. № 25н указано, что они отражаются в учете в момент вовлечения их в экономический (хозяйственный) оборот.

Факт признания того, что активом может являться только то, что используется с пользой в хозяйственной деятельности, говорит о стремлении представить в финансовой отчетности не все возможное имущество, а только то, которое обладает экономической ценностью. Только такая информация имеет значение для кредиторов и иных внешних пользователей. Появление подобной нормы подтверждает, что Инструкция разработана с учетом новой идеологии бюджетного учета и предусматривает новое назначение бюджетной отчетности.

На основании пункта 57 Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н оприходование материальных запасов отражается в регистрах бюджетного учета на основании первичных учетных документов (накладных поставщика и т.п.). Таким образом, Инструкция исходит из того, что материальные запасы принимаются к учету в момент их фактического получения независимо от наличия права собственности на указанные ценности.

Прекращение признания материальных запасов происходит в момент выдачи запасов в эксплуатацию либо в момент их выбытия (обнаружения выбытия) по иным причинам.

Моменты признания и прекращения признания в бюджетном учете финансовых вложений Инструкцией от 10 февраля 2006 г. № 25н не установлен.

Признание обязательств-расчетов (дебиторской и кредиторской задолженности) возникает согласно совокупности норм Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н в момент появления права требования или обязательства. Списывается задолженность в момент исполнения обязательств.

МСФОГС

В соответствии с МСФОГС, в качестве объектов основных средств могут быть признаны объекты при соблюдении двух условий:

- с высокой вероятностью будущие экономические выгоды или выгоды от использования актива будут поступать субъекту;
- затраты на создание актива или его справедливая стоимость могут быть оценены надежно.

Если нематериальный актив возникает из разработок, проводимых субъектом, то он может быть признан, если субъект может продемонстрировать:

- техническую осуществимость завершения нематериального актива так, чтобы он был доступен для использования или продажи;
- свое намерение завершить нематериальный актив и использовать или продать его;
- свою способность использовать или продать нематериальный актив;
- то, как нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Среди прочего, необходимо продемонстрировать наличие рынка для результатов нематериального актива или самого нематериального актива либо, если предполагается его внутреннее использование, полезность нематериального актива;
- доступность достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и для использования или продажи нематериального актива;
- способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в ходе его разработки.

Согласно МСФО 39, субъект должен признавать финансовый актив в виде дебиторской задолженности или финансовое обязательство в балансе тогда и только тогда, когда он становится стороной по договору в отношении финансового инструмента.

Субъект прекращает признание финансового актива (полностью или частично) тогда и только тогда, когда:

- истекли договорные права на получение денежных поступлений от него; или
- осуществлена передача финансового актива, вследствие чего его признание должно быть прекращено.

Налоги и другие обязательные трансферты должны отражаться в учете тогда, когда имеют место деятельность, операции или другие события, в результате которых образуются требования органа государственного управления по налогам или другим платежам. Это время не обязательно является временем наступления налогооблагаемого события. Например, обязательство по уплате налога на прирост капитала обычно возникает при продаже актива, а не при повышении его стоимости.

СГФ

СГФ специальные требования в отношении порядка признания имущества и обязательств прямо не установлены. Момент признания в ряде случаев может быть определен лишь косвенно. Так, согласно СГФ, основные средства – это произведенные активы, которые используются в производственных процессах многократно или непрерывно на протяжении более одного года. Отличительной чертой основных средств является не их долговечность в некотором физическом смысле, а возможность многократного или непрерыв-

ного использования в производстве в течение продолжительного периода времени.

Моментом признания (окончания признания) денежных активов в учете, согласно СГФ, является момент перехода права собственности и одновременное создание или аннулирование денежного актива и обязательства.

В целом момент признания имущества и обязательств в бюджетном учете по РСБУ соответствует требованиям международных стандартов. Недостатки, существовавшие в бюджетном учете ранее, были учтены при разработке Инструкции по бюджетному учету.

Однако Инструкция от 10 февраля 2006 г. № 25н не содержит точных указаний относительно момента принятия к учету или списания отдельных видов имущества и обязательств. В результате, например, имущество, которое не предполагается использовать в деятельности, будет принято к учету в соответствии с РСБУ, что не соответствует требованиям МСФОГС.

Оценка имущества и обязательств

РСБУ

В соответствии с пунктом 12 Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических вложений учреждения в приобретение, сооружение и изготовление объектов основных средств с учетом сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками (кроме их приобретения, сооружения и изготовления в рамках деятельности, приносящей доход, облагаемый НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством Российской Федерации).

Вложениями на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенные пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- затраты на доставку объектов основных средств до места их использования, включая расходы на страхование доставки;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, включая содержание дирекции строящегося объекта и технический надзор.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных учреждением по договору дарения (безвозмездно), признаются их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, а также стоимость услуг, связанных с их доставкой, регистрацией и приведением их в состояние, пригодное для использования.

Для целей Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Инструкцией от 10 февраля 2006 г. № 25н предусмотрено начисление по объектам основных средств и нематериальных активов амортизации.

В соответствии с пунктом 38 Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н годовая сумма начисления амортизации основных средств и нематериальных активов рассчитывается линейным способом, исходя из балансовой стоимости основных средств и нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

В течение отчетного года амортизация на основные средства и нематериальные активы начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы.

Согласно пункту 39 Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н, срок полезного использования объектов основных средств определяется при принятии объектов к бюджетному учету в соответствии с классификацией объектов основных средств, включаемых в амортизационные группы, установленной Правительством Российской Федерации. Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается учреждением в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Поскольку постановление Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» принято относительно недавно, в этой классификации учтена техническая и экономическая ситуация, исходя из которой определяются сроки полезного использования основных средств. Более того, для каждой группы основных средств предусматривается несколько значений срока службы объекта, что позволяет оптимальным образом (максимально достоверно) определить как сумму амортизации, так и остаточную стоимость основных средств.

Однако письмом Минфина России от 13 апреля 2005 г. № 02-14-10а/721 «О начислении амортизации на объекты основных средств и нематериальных активов» было предусмотрено, что сумма амортизации основных средств и нематериальных активов, входящих в первые девять амортизационных групп указанной классификации, рассчитывается в соответствии с максимальными сроками полезного использования имущества, установленными для этих групп. Более того, в этом же письме Минфин России отметил, что для основных средств, входящих в десятую амортизационную группу указанной классификации, сумма амортизации рассчитывается согласно срокам полезного использования имущества, определенными в соответствии с Годовыми нормами износа по основным фондам учреждений и организаций, состоящих на государственном бюджете СССР, утвержденными Госпланом СССР, Министерством финансов СССР, Госстроем СССР и ЦСУ СССР 28 июня 1974 г. в соответствии с постановлением Совета Министров СССР от 11 ноября 1973 г. № 824.

В силу пункта 43 Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н по объектам основных средств и нематериальных активов амортизация начисляется в следующем порядке:

- на объекты основных средств и нематериальных активов стоимостью до 1 000 рублей включительно, а также на драгоценности, ювелирные изделия, библиотечный фонд, независимо от стоимости, амортизация не начисляется;
- на объекты основных средств и нематериальных активов стоимостью от 1 000 рублей до 10 000 рублей включи-

тельно амортизация начисляется в размере 100% балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию;

- на объекты основных средств и нематериальных активов стоимостью свыше 10 000 рублей амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами.

Такой порядок начисления амортизации исходит из принципа существенности. Информация является существенной в том случае, если ее отсутствие или неточность могут оказать влияние на решение пользователей или на оценки, сделанные на основе финансовой отчетности. Подобное начисление амортизации не будет существенным образом негативно влиять на результаты оценки остаточной (справедливой) стоимости имущества.

Согласно пункту 49 Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н, материальные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической стоимости с учетом сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками (кроме их приобретения (изготовления) в рамках деятельности, приносящей доход, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством Российской Федерации).

Фактической стоимостью материальных запасов, приобретенных за плату, признаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материальных ценностей;
- таможенные пошлины и иные платежи, связанные с приобретением материальных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материальные запасы, в соответствии с условиями договора;
- суммы, уплачиваемые за заготовку и доставку (транспортные услуги) материальных запасов до места их использования, включая страхование доставки;
- суммы, уплачиваемые за доведение материальных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (подработка, сортировка, фасовка и улучшение технических характеристик полученных запасов, не связанные с их использованием);
- иные платежи, непосредственно связанные с приобретением материальных запасов.

Списание (отпуск) материальных запасов производится по фактической стоимости каждой единицы или по средней фактической стоимости.

Пунктом 16 Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н предусмотрено, что учреждения проводят переоценку стоимости объектов основных средств, за исключением активов в драгоценных металлах, по состоянию на начало отчетного года путем пересчета их балансовой стоимости и начисленной суммы амортизации.

Финансовые вложения, согласно Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н, отражаются в учете по первоначальной стоимости, что следует из пункта 135.

Дебиторская и кредиторская задолженность отражаются по стоимости обязательств и имущественных прав.

Вместе с тем Инструкцией 10 февраля 2006 г. № 25н не установлены правила оценки таких важных объектов учета, как произведенных активов (за исключением случая их приобретения за плату), обязательств по заемным средствам и проч. Указанные элементы учета должны быть разработаны в будущем [предложения по методам оценки см. 7. С. 173–261].

МСФОГС

В соответствии с МСФОГС 17, основные средства должны первоначально оцениваться по затратам на их создание (приобретение), в которые включаются покупная стоимость, импортные пошлины, невозмещаемые налоги и иные расходы, непосредственно связанные с доведением данного объекта основных средств до состояния, пригодного для использования. В случае приобретения объекта основных средств без каких-либо затрат или по номинальной стоимости сумма этих затрат признается справедливой стоимостью объекта основных средств на дату приобретения. В случае создания (признания в учете) резерва на демонтаж данного объекта основных средств по завершении его эксплуатации и приведения территории в первоначальное состояние сумма расходов на демонтаж и приведение территории в первоначальное состояние может быть включена в первоначальную стоимость объекта основных средств. В случае приобретения объекта основных средств в кредит (с рассрочкой платежа) проценты за кредит не должны быть капитализированы, а должны быть выделены и отнесены на расходы текущего периода. Альтернативный подход МСФОГС 5 позволяет включать в первоначальную стоимость объекта основных средств проценты и прочие затраты на заемные средства, взятые для приобретения или сооружения данного объекта основных средств, при следующих условиях:

- затраты на займы и кредиты с высокой вероятностью будут способствовать получению от объекта основных средств экономических выгод в будущем;
- величина этих затрат может быть достоверно (надежно) оценена.

В противном случае затраты на займы признаются в качестве расходов текущего периода.

В соответствии с МСФОГС 17 переоценка стоимости основных средств допускается только как альтернативный подход. Основным подходом МСФОГС 17 является отражение объектов основных средств по остаточной стоимости за минусом накопленной суммы обесценения. Обесценением согласно МСФОГС 21 признается снижение будущих экономических выгод от использования актива в размере, превышающем величину накопленной амортизации этого актива.

В силу МСФОГС 17 амортизация начисляется способом, наиболее адекватно раскрывающим принцип соответствия доходов и расходов. Таким образом, используемый метод амортизации должен отражать схему, по которой субъект потребляет экономические выгоды, получаемые от актива. Допустимыми методами, согласно МСФОГС 17, являются линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания стоимости объекта основных средств пропорционально стоимости выпущенной продукции, причем метод амортизации может пересматриваться в течение срока полезного использования. Срок полезного использования может быть пересмотрен в течение времени использования актива, если ожидаемые на момент пересмотра будущие экономические выгоды отличаются от исходных (принятых изначально).

Затраты на создание нематериального актива включают в себя все затраты, непосредственно связанные с созданием, производством и подготовкой актива к использованию по его предназначению, понесенные с даты, когда нематериальный актив впервые становится

ся отвечающим критериям признания. К таким затратам относятся затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериального актива, оплата труда работников, занятых созданием актива, пошлина за регистрацию юридического права и амортизация патентов и лицензий, использованных для создания актива. Кроме того, МСФО 23 «Затраты по займам» установлены критерии для признания процента как компонента себестоимости внутренне созданного нематериального актива.

В соответствии с МСФО 38, переоценка стоимости нематериальных активов допускается только как альтернативный подход. Основным подходом МСФО 38 является отражение объектов нематериальных активов по остаточной стоимости за минусом накопленной суммы обесценения.

Согласно МСФО 38, амортизация должна начисляться только на те нематериальные активы, по которым срок полезного использования определен (ограничен). При этом используемый метод амортизации должен отражать схему, по которой субъект потребляет экономические выгоды, получаемые от актива. Если эта схема не может быть оценена надежно, применяется линейный метод амортизации, причем метод амортизации может пересматриваться в течение срока полезного использования.

Если срок полезного использования нематериального актива не определен, субъект в соответствии с МСФО 36 и МСФОГС 21 должен проводить тест нематериального актива на обесценение (ежегодно и при появлении признаков обесценения нематериального актива).

МСФОГС 12 предусмотрено, что запасы должны оцениваться по наименьшей из следующих сумм: себестоимости (затрат на создание или приобретение) либо возможной чистой стоимости продаж – за исключением случая, когда выбирается наименьшая из следующих сумм: себестоимости и текущих затрат на возмещение. Последний случай касается запасов, которые должны быть распределены без оплаты или по номинальной стоимости либо потреблены в процессе производства благ, которые будут распределены без оплаты или по номинальной стоимости.

В силу МСФОГС 12 себестоимость запасов включает в себя все затраты на их приобретение, транспортировку и доведение до состояния, в котором эти запасы пригодны к использованию. В затраты на приобретение запасов не должны включаться полученные торговые скидки и иные аналогичные скидки. В случае приобретения запасов в кредит (с рассрочкой платежа) проценты за кредит не должны включаться в себестоимость запасов. Соответственно, разница в покупной цене при расчетах по стандартным кредитным условиям и уплаченной суммой при рассрочке платежа должна быть признана как расход по процентам, уплаченным за период финансирования.

Альтернативный подход МСФОГС 5 позволяет включать в себестоимость запасов, которые требуют значительного времени для их подготовки к использованию или продаже, проценты и прочие затраты на заемные средства, взятые для приобретения или создания данных запасов. К запасам, которые повседневно производятся в течение короткого периода времени, такой альтернативный подход не применяется.

Для оценки запасов применяются метод нормативных затрат и метод учета по розничным ценам (теку-

щей стоимости продажи). Отдельные виды запасов, не являющиеся взаимозаменяемыми или предназначенные для специальных проектов, оцениваются по их индивидуальной себестоимости.

В соответствии с МСФОГС 12 списание (отпуск) материальных запасов может производиться по методу ФИФО или методу средневзвешенной себестоимости, причем один и тот же метод расчета себестоимости запасов должен применяться для всех видов запасов, имеющих сходную природу и используемых организацией. Различия в географическом расположении или в правилах налогообложения не являются при этом основанием для применения разных формул списания стоимости запасов на себестоимость.

Согласно МСФО 39 первоначальное признание финансового актива или финансового обязательства осуществляется по справедливой стоимости с учетом затрат по сделке, непосредственно относимых на покупку финансового актива или выпуск финансового обязательства, за исключением финансовых инструментов, которые на момент первоначального признания решено учитывать по справедливой стоимости с отнесением ее изменений на прибыль (убыток) за период.

Последующая оценка дебиторской задолженности на основании МСФО 39 осуществляется по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной процентной ставки.

СГФ

СГФ не установлены общие принципы оценки имущества и обязательств, но регламентируются частные вопросы, например следующие.

В стоимость земли включается стоимость реально не отделимых от нее существенных улучшений. Такие улучшения либо повышают количественные, качественные характеристики земли или ее продуктивность, либо препятствуют ухудшению ее качества. Примерами существенных улучшений служат:

- осушенные земли;
- земли созданные за счет территорий моря благодаря сооружению плотин, волноломов или дамб;
- леса, сведенные с целью введения земли в производственный оборот;
- осушенные болота;
- волнорезы, волноломы или другие заградительные сооружения, построенные для предотвращения наводнений.

Стоимость существенных улучшений обычно определяется их восстановительной стоимостью с учетом уменьшений.

Стоимость земли может меняться в очень широких пределах в зависимости от ее местоположения и тех направлений использования, для которых она пригодна или для которых ее разрешено использовать. Поэтому такие факторы следует принимать во внимание при определении текущей рыночной цены на землю. В ряде случаев может быть трудно или бесполезно с практической точки зрения отделять стоимость земли от стоимости возведенных на ней сооружений. Один из методов стоимостной оценки заключается в расчете общих соотношений между стоимостью земли и стоимостью сооружения, полученных оценочным путем. В рамках другого метода текущая восстановительная стоимость сооружения с учетом уменьшений вычитается из суммарной рыночной стоимости земли и сооружения.

Месторождения могут быть расположены на земной поверхности и под ней, в том числе под водой, однако

они должны допускать возможность их экономической эксплуатации. Стоимость запасов месторождений обычно оценивается по приведенной стоимости ожидаемых чистых доходов от их коммерческой эксплуатации, однако в случае частой смены прав собственности на ресурсы недр на рынках может существовать возможность получить соответствующие данные о ценах.

Электромагнитный спектр состоит из набора радиочастот, используемых для передачи звуковых и телевизионных сигналов и данных. Стоимость спектра обычно определяется как чистая приведенная стоимость ожидаемых будущих доходов. Если заключается долгосрочный контракт на использование спектра, то этот контракт может стать основой для оценки общей стоимости данного актива.

Во всех возможных случаях стоимостная оценка нематериальных активов должна проводиться по текущим ценам, если эти активы фактически обращаются на рынках. В противном случае может оказаться необходимым использование оценок чистой приведенной стоимости ожидаемых будущих доходов.

При наличии хорошо организованных рынков ценностей их стоимостная оценка может проводиться по текущим рыночным ценам, включая любые вознаграждения агентам или комиссионные. В других случаях для этой цели можно использовать суммы, на которые ценности застрахованы от пожара, кражи и других рисков.

Разведка полезных ископаемых проводится с целью обнаружения новых месторождений нефти, природного газа и других ресурсов недр, которые могут подлежать коммерческой эксплуатации. Информация, полученная в результате такой разведки, в течение целого ряда лет сказывается на производственной деятельности получивших ее сторон.

Стоимость возникающего в результате актива определяется стоимостью ресурсов, выделенных на разведку, поскольку невозможно оценить стоимость полученной информации. Кроме затрат на фактически произведенное пробное бурение, в состав затрат на разведку полезных ископаемых включаются любые затраты на предварительные лицензии, лицензии, приобретения, оценку, затраты на воздушное и иное обследование, а также транспортные и другие издержки, понесенные с целью обеспечить возможность проведения разведки.

Предпринятая в прошлом разведка, стоимость которой еще не списана полностью, должна переоцениваться в соответствии с ценами и издержками текущего периода.

Стоимость программного обеспечения компьютеров должна быть основана на сумме, уплаченной за программное обеспечение, если оно было приобретено у другой институциональной единицы, или на себестоимости его производства, если оно разрабатывалось за счет собственных средств.

Приобретенное в предыдущие годы программное обеспечение, стоимость которого еще не списана полностью, должно переоцениваться в соответствии с текущими ценами или издержками.

К оригинальным произведениям развлекательного жанра, литературы и искусства относятся оригиналы фильмов, звукозаписей, рукописей, магнитные ленты и модели, где записаны или воплощены драматические представления, передачи радио и телевидения, музыкальные представления, спортивные события, а также произведения литературы и искусства. Их стоимостная

оценка должна проводиться по текущим рыночным ценам, когда с такими произведениями фактически осуществляются операции купли-продажи. В других случаях стоимость указанных произведений следует определять на основе либо цены приобретения, либо себестоимости производства, должным образом переоцененных по ценам текущего периода с учетом уменьшений, или на основе чистой приведенной стоимости ожидаемых будущих поступлений.

Прочие нематериальные основные средства включают в себя также новую информацию и специальные знания, не отнесенные к другим категориям, использовать которые могут только единицы, установившие права собственности на эту информацию, или другие единицы, имеющие выданную собственником лицензию. Указанные активы должны оцениваться по текущей себестоимости их производства с учетом уменьшений или по приведенной стоимости ожидаемых будущих поступлений.

Стоимостная оценка запасов материальных оборотных средств должна проводиться по их текущим рыночным ценам на дату составления баланса, а не по ценам их приобретения. В принципе, текущие рыночные цены должны быть доступны по большинству видов запасов материальных оборотных средств, однако на практике стоимость запасов материальных оборотных средств часто оценивается путем внесения поправок в балансовую стоимость или стоимость приобретения запасов с использованием индексов цен.

Стоимостная оценка запасов материальных оборотных средств в форме незавершенного производства осуществляется на основе текущей цены издержек производства на дату составления баланса. Стоимость строевого леса на корню и других культивируемых растений может оцениваться путем дисконтирования будущих доходов от продажи конечного продукта по текущим ценам и расходов на то, чтобы довести эту продукцию до готовности.

Стоимостная оценка сырья и материалов часто может проводиться на основе текущих рыночных цен на идентичные товары. Стоимостная оценка запасов материальных оборотных средств в форме товаров, предназначенных для перепродажи, проводится по их текущим восстановительным ценам.

Запасы готовой продукции оцениваются по их текущей стоимости продажи.

По возможности, стоимостная оценка акций и других форм участия в капитале, включая активно обращающиеся акции государственных корпораций (организаций), должна проводиться по их текущим ценам на фондовых биржах или других организованных финансовых рынках. Стоимость принадлежащих государственным единицам инструментов участия в капитале государственных корпораций (организаций) с необращающимися акциями и в капитале всех квазикорпораций равна совокупной стоимости активов корпорации или квазикорпорации за вычетом совокупной стоимости всех ее прочих обязательств. Стоимость акций частных корпораций, которые не обращаются на рынке регулярно, оценивается с использованием цен на котирующиеся акции, имеющие сопоставимые характеристики по доходности, истории дивидендных выплат и перспективам. Для учета более низкой реализуемости на рынке или ликвидности не котирующихся акций цены могут быть скорректированы в сторону понижения.

Векселя, обращающиеся депозитные сертификаты, банковские акцепты и коммерческие бумаги при отсутствии данных об их рыночной стоимости оцениваются по цене размещения плюс начисленные проценты, причем сумма процентов определяется процентной ставкой, заложенной в начальную цену размещения.

Облигации и необеспеченные долговые обязательства при отсутствии данных о рыночной стоимости долгосрочных ценных бумаг следует оценивать по цене размещения плюс начисленные, но не выплаченные проценты. Важно не допускать использования оценки облигаций с большим дисконтом и с нулевым купоном по их номинальной стоимости.

Прочая дебиторская (кредиторская) задолженность состоит из торговых кредитов и авансов, а также различных прочих статей к получению или к уплате. Стоимостная оценка всех подобных активов и обязательств должна определяться той суммой, которую дебитор в соответствии с контрактом обязан выплатить кредитору для погашения обязательства.

Итак, методы оценки имущества и обязательств, предусмотренные в новой системе РСБУ, значительно приближены к международным стандартам по сравнению с методами, закрепленными в Инструкции от 30 декабря 1999 г. № 107н. Вместе с тем методы оценки должны быть в дальнейшем усовершенствованы и более согласованы с требованиями МСФОГС и, отчасти, с требованиями СГФ.

Учет доходов и расходов

РСБУ

Доходы и расходы бюджета отражаются кассовым методом. Это обусловлено порядком планирования бюджета.

Статьей 40 Бюджетного кодекса РФ установлено, что налоговые доходы считаются уплаченными доходами соответствующего бюджета, бюджета государственного внебюджетного фонда с момента, определяемого налоговым законодательством Российской Федерации. Согласно пункту 3 статьи 45 НК РФ, обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика.

Неналоговые доходы и иные поступления считаются уплаченными (поступившими) в бюджет, бюджет государственного внебюджетного фонда с момента списания денежных средств со счета плательщика в кредитной организации. Денежные средства считаются зачисленными в доход соответствующего бюджета, бюджета государственного внебюджетного фонда с момента совершения Банком России или кредитной организацией операции по зачислению (учету) денежных средств на счет органа, исполняющего бюджет, бюджет государственного внебюджетного фонда.

Анализ положений Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н позволяет сделать вывод, что под доходами бюджетных учреждений понимается увеличение экономических выгод, но не поступление средств. Причем эти выгоды могут быть выражены как в денежных средствах, так и в дебиторской задолженности. Следовательно, доходы учреждений учитываются методом начисления.

Системный анализ норм Инструкции (например, факт перенесения стоимости основных средств на расходы

методом амортизации) позволяет сделать вывод, что расходы учреждений также учитываются методом начисления.

Доходы публично-правового образования имеют следующий состав:

- налоговые доходы;
- доходы от собственности;
- доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг;
- суммы принудительного изъятия;
- безвозмездные и безвозвратные поступления от бюджетов;
- взносы, отчисления на социальные нужды;
- доходы от операций с активами;
- прочие доходы;
- доходы будущих периодов.

Расходы классифицируются в разрезе кодов КОСГУ, т.е. по экономическому признаку:

- оплата труда и начисления на оплату труда;
- приобретение услуг;
- обслуживание долговых обязательств;
- безвозмездные и безвозвратные перечисления;
- социальное обеспечение;
- расходы по операциям с активами (амортизация, расходование запасов и т.п.);
- прочие расходы.

МСФОГС

В соответствии с МСФОГС учет доходов и расходов осуществляется методом начисления. На основании МСФОГС 1 метод начисления означает такой метод бухгалтерского учета, при котором операции и другие события признаются тогда, когда они произошли (а не по мере поступления или выбытия денежных средств или их эквивалентов). Следовательно, операции и события регистрируются в учетных регистрах и представляются в финансовой отчетности тех периодов, к которым относятся.

В МСФОГС выделяются следующие виды доходов:

- налоговые доходы;
- прочие операционные валовые доходы;
- прочие доходы;
- пошлины, штрафы, неустойки и лицензионные сборы;
- трансферты от других субъектов государственного сектора;
- чрезвычайные статьи.

В МСФОГС указаны следующие виды расходов:

- оплата труда рабочих и служащих;
- субсидии и прочие трансфертные платежи;
- использованные материалы и потребительские товары, полученные услуги;
- расходы на амортизацию;
- расходы на финансирование (по займам);
- прочие операционные валовые расходы.

СГФ

В СГФ допускается применение кассового метода учета доходов и расходов, но указывается, что учет по методу начисления обеспечивает наиболее полную информацию, поскольку при этом отражаются все потоки ресурсов, включая внутренние операции, операции в натуральной форме и другие экономические потоки.

СГФ установлено, что доходы представляют собой увеличение чистой стоимости активов в результате операций. Единицы сектора государственного управления имеют четыре основных источника доходов:

- налоги и другие обязательные трансферты, вводимые государственными единицами;
- доходы от собственности, получаемые в связи с владением активами;
- продажи товаров и услуг;
- добровольные трансферты, получаемые от других единиц.

Налоги и другие обязательные трансферты должны отражаться в учете тогда, когда имеют место деятельность, операции или другие события, в результате которых образуются требования органа государственного управления по налогам или другим платежам. Это время не обязательно является временем наступления налогооблагаемого события. Например, обязательство по уплате налога на прирост капитала обычно возникает при продаже актива, а не при повышении его стоимости.

Штрафы и пени, наложенные за нарушение действующих норм и определенные в качестве связанных с конкретным налогом, отражаются в учете вместе с этим налогом. Прочие штрафы и пени, которые могут быть определены в качестве связанных с налоговыми нарушениями, классифицируются как другие налоги.

Чрезвычайные доходы в отдельную статью не выделяются.

Расходы в СГФ представляют собой уменьшение чистой стоимости активов в результате операций. Они отражаются в учете на тот момент, когда имеют место деятельность, операции или другие события, в результате которых единицы сектора государственного управления принимают на себя безусловное обязательство по внесению платежей или отчуждению средств иным способом.

В СГФ расходы классифицируются следующим образом:

- оплата труда работников;
- использование товаров и услуг;
- потребление основного капитала;
- проценты;
- субсидии;
- гранты;
- социальные пособия;
- другие расходы.

Как видно, СГФ и МСФОГС предусматривают метод начисления в качестве основного для учета доходов и расходов. В РСБУ учет исполнения бюджета осуществляется кассовым методом, а доходы и расходы учреждений учитываются методом начисления.

В целом классификации доходов и расходов в трех рассматриваемых системах схожи. Однако есть и существенные отличия. Так, в классификациях доходов и расходов СГФ и РСБУ, в отличие от МСФОГС, доходы не разделяются на операционные и неоперационные.

В МСФОГС приведено определение чрезвычайных событий. В СГФ чрезвычайные доходы не выделяются.

В плане счетов бюджетного учета предусмотрены счета для учета чрезвычайных доходов и расходов, однако не приведено их описание. Кроме того, следует отметить, что согласно, схеме проводок, приведенной в Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н, имеется, в частности, проводка по списанию кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности (по видам), в корреспонденции со счетом учета «Чрезвычайные доходы от операций с активами» (040101173). Данный вид доходов в целях МСФОГС не следует относить к чрезвычайным, а нужно учитывать в составе статьи «Прочие доходы и расходы».

Формирование финансового результата

РСБУ

В соответствии с Инструкцией от 10 февраля 2006 г. № 25н раздел 4 «Финансовый результат» включает в себя как финансовый результат по методу начисления

(по счету 040100000), так и финансовый результат по кассовому методу (счет 040200000).

В финансовый результат, сформированный по методу начисления, входят, помимо прочего, статьи, касающиеся переоценок основных средств и ценных бумаг, отражаемых, согласно МСФОГС, отдельной строкой в отчете о финансовом положении, а согласно СГФ – в отчете о других экономических потоках.

Финансовый результат по кассовому методу не имеет аналога статьи в МСФОГС. Данная статья представляет собой кассовый остаток денежных средств, оставшихся в распоряжении финансового органа на конец года (счет 020200000 в активе баланса исполнения бюджета, которому в рассматриваемом разделе соответствует счет 040200000 «Результат по кассовым операциям бюджета»).

Кроме того, в состав раздела 4 «Финансовый результат» включена статья «Доходы будущих периодов» (счет 040104100). Согласно Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н данный счет предназначен для учета сумм, начисленных заказчиком за выполненные и сданные им отдельные этапы работ и не относящихся к доходам текущего отчетного периода.

МСФОГС

В соответствии с МСФОГС 1, чистые активы / капитал представляют собой остаточную долю в активах / капитале субъекта после вычета всех обязательств.

Согласно МСФОГС 1, термин «чистые активы / капитал» используется для измерения остатка в отчете о финансовом положении (активы минус обязательства).

Пунктами 97-100 МСФОГС 1 предусмотрено следующее.

Если субъект не располагает акционерным капиталом, то этот субъект должен отдельно раскрыть либо в отчете о финансовом положении, либо в пояснительной записке чистые активы / капитал, показав отдельно:

- вложенный капитал в виде накопленного итога вложений, совершенных владельцами по состоянию на отчетную дату, минус распределения между владельцами;
- накопленные доходы и расходы. Накопленные доходы / расходы представляют собой результат деятельности отчитывающегося субъекта, показанный в отчете о результатах финансовой деятельности, за весь срок деятельности данного субъекта;
- резервы, включая описание их характера и цели каждого резерва в рамках чистых активов / капитала;
- долю меньшинства.

Доля меньшинства – это часть чистой прибыли (убытка) и чистых активов/капитала контролируемого субъекта, отнесенная к доле капитала, которая не находится в собственности контролирующего субъекта прямо или косвенно через контролируемые хозяйствующие субъекты.

Доля меньшинства представляет собой ту часть чистой прибыли (убытка) в чистых активах/капитале контролируемого хозяйствующего субъекта, которой контролирующий субъект не владеет прямо или косвенно через контролируемые хозяйствующие субъекты.

Кроме того, в финансовой отчетности необходимо раскрыть размер распределения (помимо возврата капитала), предложенный или объявленный после даты отчета, но перед тем, как была разрешена публикация финансового отчета.

СГФ

В соответствии с СГФ баланс активов и пассивов не включает в себя показатель «чистые активы / капитал».

Отчет об операциях органа государственного управления содержит показатели «чистое операционное сальдо», равное доходам за вычетом расходов, и «валовое операционное сальдо», равное доходам за вычетом расходов, кроме потребления основного капитала.

Чистое операционное сальдо представляет собой сводный показатель текущей устойчивости операций органов государственного управления. Оно сравнимо с концепцией национальных счетов «сбережение плюс чистые капитальные трансферты к получению». Отметим, что чистое операционное сальдо (и эквивалентное ему изменение в чистой стоимости активов в результате операций) в приводимом здесь определении не включает в себя прибыль и убытки в результате изменений в уровне цен и других изменений в объеме активов.

Таким образом, формирование и раскрытие финансового результата в рассматриваемых системах значительно различается. В МСФОГС сформулировано определение чистых активов / капитала. В СГФ в балансе отсутствует соответствующая статья. В РСБУ в балансе исполнения бюджета раздел 4 носит наименование «Финансовый результат». В РСБУ группировка статей отличается от МСФОГС 1, в частности не выделены как отдельные статьи вложенный капитал, резервы (переоценки и т.п.), не предусмотрена доля меньшинства.

2.3. Опыт регулирования бухгалтерского учета в российской и международной практике

Международный опыт регулирования системы бюджетного учета и отчетности

Общие подходы к учету государственных финансов в развитых странах

В большинстве развитых стран (США, Канада и др.) разработаны и действуют стандарты финансовой отчетности для сектора государственного управления. Во Франции заканчивается разработка национальных стандартов бухгалтерского учета в секторе государственного управления.

В ряде случаев стандарты финансовой отчетности для сектора государственного управления устанавливают саморегулируемые организации, так, в США – это Комитет по бухгалтерскому учету и аудиту государственного сектора (Public Sector Accounting and Auditing Board – PSAAB). В других государствах стандарты разрабатывают и устанавливают государственные органы, например, во Франции реформа бюджетного учета проводится специально созданным департаментом Министрства экономики, промышленности и финансов.

В международной практике система бюджетного учета строится так, чтобы позволить получить информацию:

- о соответствии операций действующему законодательству;
- о соответствии расходования средств публично-правовым образованием бюджетным ограничениям;
- о возможности органов власти публично-правового образования выполнять взятые на себя обязательства, в том числе обязательства по финансированию социально значимых услуг, оказываемых публично-правовым образованием.

Стандарты финансовой отчетности в секторе государственного управления предписывают вести раздельный учет внеоборотных и оборотных активов.

Внеоборотные активы должны подвергаться амортизации с целью определения срока их ремонта и замены. При этом в международной практике применяются три метода определения доходов и расходов:

- кассовый метод;
- метод начисления;
- модифицированный метод начисления.

В первом случае доходы учитываются при поступлении средств, а расходы – при уплате средств контрагентом. Во втором случае доходы учитываются в момент появления права на их получение, а расходы – в момент возникновения обязательств. На основании модифицированного метода начислений расходы учитываются в момент возникновения обязательств, но большинство доходов не учитывается до момента поступления средств. Кроме того, модифицированный метод начисления предполагает отсутствие амортизационных отчислений, а также ряда других расходов, которые возмещаются за счет полученных доходов без отражения на счетах расходов. В ряде случаев модифицированный метод начисления не предполагает даже отражения в балансе стоимости амортизируемого имущества, их стоимость, очевидно, списывается на расходы.

В международной практике все указанные методы учета могут применяться одновременно для разного вида доходов и расходов. При этом, например, в Канаде бухгалтерский учет по методу начисления рекомендован для органов государственной власти. Муниципальные образования вправе применять иные методы бухгалтерского учета. В США разные саморегулируемые организации, ответственные за разработку стандартов учета, дают разные рекомендации по применению метода начисления, а в Новой Зеландии, а также в Австралии метод начисления является обязательным требованием. В последнем случае отступление от метода начисления возможно лишь в случае переоценки имущества с учетом инфляции.

В Новой Зеландии после проведения реформы бюджетного учета муниципалитеты вправе применять метод оценки основных средств, исходя из стоимости их замены, а не метод оценки по первоначальной стоимости. Подобный подход в ряде случаев предусматривается и национальными стандартами бюджетного учета Французской Республики. В США муниципалитетам разрешено применять рассматриваемый способ учета только в том случае, если они управляют этой инфраструктурой с помощью соответствующей системы управления активами, включающей в себя регулярное проведение оценки фактического состояния имущества.

В международной практике принята публичность финансовой отчетности публично-правового образования. Учитывая этот факт, международная практика исходит из необходимости аудита финансовой отчетности. При этом задачей аудита становится выявление несоответствий учетных процедур и правил формирования финансовой отчетности принятым стандартам, а в ряде случаев – выявление нецелевого характера использования средств. Однако в последнее время перед аудиторами ставятся и задачи анализа эффективности управления бюджетными средствами и эффективности деятельности публично-правового образования [6].

Сама же отчетность в рассматриваемых государствах должна содержать информацию о том, достаточны ли доходы публично-правового образования для финансирования запланированных расходов, сведения об ис-

точниках доходов, анализ расходов по видам и данные о финансовых результатах деятельности публично-правового образования. К информации, предоставляемой в финансовой отчетности, предъявляется следующее требование: должна иметься возможность использования этой информации для прогноза финансового положения публично-правового образования. Как и любая финансовая отчетность, финансовая отчетность в рассматриваемых государствах содержит стоимость как финансовых, так и нефинансовых активов.

Поскольку в развитых странах все более популярной становится идея оценки деятельности органов власти и местного самоуправления на основании формализованных критериев, к финансовой отчетности предъявляются требования и о предоставлении информации, позволяющей сформировать данный критерий. Так, финансовая отчетность муниципального образования должна содержать сумму расходов на вывоз мусора, обеспечение водоснабжения. Причем указанные расходы должны представляться не только в абсолютных, но и в относительных единицах – для осуществления сравнительного анализа деятельности нескольких муниципальных образований.

На практике способы представления финансовой отчетности различны – начиная от ее публикации в средствах массовой информации, заканчивая рассылкой писем гражданам (жителям) почтовыми отправлениями или через интернет.

Что касается пользователей финансовой отчетности в общественной сфере, то в международной практике приоритет отдается внешним пользователям – поставщикам и кредиторам, а также избирателям и общественности. Для поставщиков и кредиторов важной является информация о финансовом положении публично-правового образования, его кредитоспособности, тогда как избиратели и общественность должны обладать информацией об эффективности работы органов власти публично-правового образования, а следовательно, должны иметь возможность соотносить результаты этой работы с результатами работы органов власти и органов местного самоуправления других публично-правовых образований (как правило, регионов и муниципалитетов). В первую очередь для избирателей и общественности интересна информация о том, куда направляются средства – на текущие расходы или на капитальные вложения, насколько указанное распределение средств оправдано.

Международная практика регулирования правил бюджетного учета исходит из того, что одним из главных потребителей финансовой информации являются сами органы власти публичных образований. Информация, содержащаяся в системе бюджетного учета, должна позволять эффективно прогнозировать главные макроэкономические параметры соответствующего публично-правового образования, планировать бюджет на основе этого прогноза и осуществлять оперативное управление финансовыми потоками. Для данной группы пользователей необходим большой круг информационных показателей, нежели для внешних пользователей. Информация требуется более точная, аналитический учет – более глубокий.

В международной практике зачастую в качестве отдельного пользователя финансовой отчетности выделяют вышестоящие органы власти. Это объясняется тем, что для вышестоящих органов власти требуется, как правило, финансовая отчетность об использова-

нии различных видов финансирования, предоставленных нижестоящему уровню бюджетной системы. Указанная финансовая информация не представляет ценности для иных пользователей финансовой отчетности. Для вышестоящих органов власти указанная информация выступает в первую очередь средством контроля использования предоставленного финансирования. И лишь после обобщения и консолидации финансовой отчетности всех публично-правовых образований, которым было предоставлено финансирование, финансовой информация становится полезной для принятия каких-либо управленческих решений.

Опыт реформирования системы бюджетного учета Французской Республики

В рамках данной работы детально изучалась система бюджетного учета, планируемая к введению в ближайшее время во Французской Республике. Данная система проектировалась в соответствии с требованиями Европейского союза. Проведенное исследование позволяет назвать основные параметры планируемой системы бюджетного учета Французской Республики.

Планируемая система регулирования бюджетного учета среди прочего включает в себя:

- закон о реформировании системы бюджетного учета, который является основанием для реформирования;
- стандарты бюджетного учета;
- инструкции по бухгалтерскому учету.

Система бюджетного учета Французской Республики проектируется на базе Международных стандартов финансовой отчетности. Стандарты бюджетного учета включают в себя Концепцию государственного учета. В Концепции излагается необходимость стандартов, подходы к регулированию учета, приводится глоссарий основных терминов, используемых в стандартах. Концепция содержит следующий перечень стандартов:

- финансовые документы;
- издержки;
- налоговые доходы;
- иные доходы;
- нематериальные активы;
- материальные активы;
- финансовые активы;
- запасы;
- налоговые требования (дебиторская задолженность);
- оборотные средства;
- финансовые долги и финансовые инструменты;
- нефинансовые долги;
- забалансовые обязательства.

Бухгалтерский учет там, где это возможно, базируется на правилах бухгалтерского учета, принятых для коммерческих организаций, правила бюджетного учета отличаются от правил бухгалтерского учета в коммерческих организациях только в силу специфики деятельности государства. При разработке системы бюджетного учета специалисты исходили из того, что бюджетный учет с бухгалтерским учетом в коммерческих организациях сближают следующие признаки:

- близкие определения;
- критерии отнесения операций к финансовому периоду;
- методы оценки имущества и обязательств.

Вместе с тем, есть и следующие отличия:

- доходы от налогов и штрафных санкций есть только у публично-правовых образований;
- в области социальной политики расходы публично-правового образования носят интервенционный, а следовательно, безвозмездный характер;

- отсутствует связь между налоговыми доходами и расходами публично-правового образования;
- специфическое содержание понятия финансового результата;
- у публично-правового образования отсутствуют исключительные элементы (непредвиденные расходы). Расходы, связанные с непредвиденными событиями, могут быть учтены по другим (обычным) статьям;
- у публично-правового образования отсутствует уставный капитал.

Бюджетный учет планируется построить на принципе двойной записи. План счетов предполагается установить «жестко». При разработке плана счетов бюджетного учета была поставлена задача, чтобы классификация этого плана счетов основывалась на общем плане счетов хозяйствующего субъекта.

Проектируемый план счетов бюджетного учета имеет следующие классы:

- основные средства;
- взаиморасчеты между казначействами;
- требования и обязательства;
- средства (банк, касса);
- издержки;
- доходы;
- обязательства, не учтенные в балансе (забалансовые);
- бюджетные операции (кассовое исполнение).

Система бюджетного учета строится исходя из того, что финансовая отчетность должна отражать:

- результат исполнения бюджета;
- результат состояния активов.

Отсюда и два вида счетов – счета исполнения и счета представления.

Проектируемыми стандартами предусматривается, что, помимо бюджетных операций, бюджетный учет должен отражать:

- кассовые операции;
- операции с третьими лицами;
- движение активов и доходы от их эксплуатации.

В стандарте «Финансовые документы» предполагается предусмотреть, что рамки учета определяются бюджетными операциями. При использовании метода начисления необходимо учитывать права и обязательства, но не все права и обязательства могут быть отражены в бюджете.

Для определения круга объектов, подлежащих учету, был поставлен вопрос, что вообще есть государство (иное публично-правовое образование). Государство было определено через свои составляющие, т.е. государство в узком смысле – это совокупность министерств. Следовательно, предполагается, что консолидированная отчетность государства должна включать в себя финансовую отчетность министерств и государственных учреждений.

В состав финансовой отчетности предполагается включить:

- баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- дополнительные таблицы.

К годовой финансовой отчетности предполагается прикладывать также следующие документы:

- отчет главных государственных казначеев;
- общий отчет финансовой администрации;
- закон об исполнении бюджета.

В пассиве баланса государства должны отражаться льготы по налогам, резервы, оборотные средства в виде депонированных средств местных органов власти. Актив баланса будет содержать традиционные статьи.

Проект отчета о финансовых результатах включает в себя три таблицы:

- чистые издержки;
- чистые налоговые доходы;
- сальдо операций.

В таблице чистых издержек будут отражаться расходы на функционирование государства:

- прямые расходы – заработная плата и другие текущие платежи;
- косвенные расходы – субвенции для учреждений-проводников государственной политики (отчетность этих учреждений консолидируется).

На основе указанных данных планируется выводить показатель чистых (нетто) расходов, т.е. расходов на содержание аппарата (учреждения) за вычетом доходов от этого аппарата (учреждения). Так, если на содержание Комитета по государственной статистике расходуется 10 млн евро, а комитет заработал деньги на реализации статистических баз данных в объеме 2 млн евро, то нетто-расходы составят 8 млн евро. Таким образом, в отчете о финансовых результатах будут отражены чистые расходы.

Чистые интервенционные расходы представляют собой интервенционные расходы за вычетом доходов от участия третьих лиц в этой деятельности (случай совместного финансирования).

В финансовой отчетности планируется отражать также забалансовые обязательства в виде гарантий, финансовых инструментов (свопы по процентным ставкам), обязательств по пенсионному обеспечению госслужащих и т.п. При этом вопрос, где следует отражать обязательства по пенсионному обеспечению государственных служащих – за балансом или в пассиве баланса, окончательно не решен. На данный момент принято решение учитывать за балансом, в дальнейшем, возможно, эти обязательства будут учитываться в пассиве баланса.

Финансовая отчетность во Франции будет ежегодной. Вместе с тем планируются и внутригодовые отчеты, так:

- бюджетный и финансовый отчеты будут формироваться еженедельно;
- сводка об операциях казначейства и дополнения к отчетности – ежемесячно.

Большое внимание в Стандартах бюджетного учета Франции уделено критериям отнесения расходов и доходов к текущему финансовому периоду. В случаях закупок, оказания контрагентом услуг, начисления заработной платы используется критерий момента поставки или подписания акта приемки услуг, момента начисления заработной платы.

Субвенции отражаются в бухгалтерском учете на основании акта принятия решения о выделении субвенции. Если субвенции выделяются единовременно на весь год в начале года, то расходы соответственно отражаются в начале года.

Начисленные проценты по долгам предполагается разносить на весь срок существования долга.

Налоговые доходы будут отражаться в момент начисления налогов, но с тем условием, чтобы можно было надежно его исчислить:

- налог на нефтепродукты определяется в момент продажи нефтепродуктов. Его начисляет таможенный орган, администрирующий этот налог;
- НДС начисляется в момент появления права на налог (в момент поставки или оказания услуг);
- подоходный налог с граждан – в момент сдачи деклараций;
- налог на прибыль организаций – на момент подачи налоговых деклараций.

Налоговый доход планируется признавать за тот год, за который подана декларация. Изменения налоговых обязательств (например, задолженность налогоплательщика по налогам аннулируется по решению органа власти) будут относиться к году аннулирования. При этом авансовые платежи по налогам планируется признавать именно как авансы полученные. Это необходимое условие для Франции, поскольку налоговая система государства такова, что в конце финансового года налогоплательщикам в результате перерасчетов возвращаются значительные суммы налогов.

Подобные правила исчисления налоговых доходов во многом обусловлены организацией сбора налогов. Администрирование налоговых поступлений осуществляют три государственных органа:

- таможенный орган (таможенные платежи, налог на нефтепродукты);
- казначейство (налог на прибыль, подоходный налог);
- налоговая инспекция (крупнейшие налогоплательщики).

Финансовая отчетность содержит информацию о брутто-налоге, который исчисляется как произведение ставки налога и налоговой базы.

При реформировании бюджетного учета во Франции специалисты Министерства финансов Франции столкнулись с задачей формирования входящего баланса на момент введения в действие новой системы учета. Для решения этой задачи необходимо было оценить все имущество, на которое государство обладает правом собственности. Была проведена следующая оценка:

- движимое имущество оценивалось по цене приобретения;
- недвижимое имущество – по рыночной стоимости;
- специфическое имущество (памятники истории, например, Лувр) – по символической цене, равной 1 евро.

Планируется, что на здания, как правило, амортизация начисляется не будет – в расходы будут включаться затраты на то, чтобы это здание было на балансе (стоимость капитала, т.е. стоимость обслуживания долга, взятого на постройку здания). В том случае, когда известен срок использования основного средства, амортизация будет рассчитываться. Например, сеть государственных автомобильных дорог учитывается как единый инвентарный объект. Срок службы этого объекта не подлежит однозначной оценке. Верхний слой автомобильных дорог часто ремонтируется (меняется), но вся сеть автомобильных дорог служит крайне долго. В этом случае амортизационные отчисления не производятся. Вместо амортизационных отчислений в состав расходов относятся расходы на ремонт и содержание данного инвентарного объекта. Стоимость новой дороги (исходя из стоимости строительства) за вычетом стоимости ее ремонта до нового состояния является чистой стоимостью дороги. При этом в активе баланса планируется отражать не все имущество, а только ту часть, которая может быть использована государством для извлечения дохода, либо наличие которого порождает издержки, либо в отношении которого государство несет риски, связанные с обладанием этим имуществом.

На балансе планируется учитывать также имущество, находящееся в управлении государства, но не в собственности. Например, имущество, арендованное государственным учреждением, будет отражено на балансе арендатора – учреждения, а следовательно, государства.

В составе финансовых активов планируется учитывать ссуды по номинальной стоимости. Стоимость ссуды планируется переоценивать, она, например, снижается, если есть вероятность, что ссуда не будет возвращена.

В составе финансовых активов планируется учитывать также доли в коммерческих предприятиях. При этом оценка данных активов будет проводиться по стоимости капитала, а не по биржевым котировкам. Связано это с тем, что биржевые котировки имеют краткосрочное значение и данная информация не ценна для пользователя финансовой отчетности.

Задолженность планируется учитывать на балансе по номинальной стоимости, индексированные долги – по индексированной стоимости. Запасы будут учитываться по цене приобретения.

Для каждого Стандарта бюджетного учета Министерством финансов Франции разрабатываются инструкции, которые содержат:

- определения, применяемые в соответствующем стандарте;
- конкретные схемы учета;
- типовые проводки;
- особенности оценки, момента признания и другие особенности.

Инструкции будут лишь уточнять стандарты, но не дополнять их.

В заключение стоит отметить, что при реформировании системы бюджетного учета и отчетности Министерство финансов Франции значительное внимание уделяет процессу автоматизации учетных операций. Автоматизации подвергается рабочее место каждого участника, имеющего отношение к учету, контролю и анализу бюджетных потоков и иных объектов учета. При технической невозможности реализации того или иного алгоритма учета в автоматизированной системе изменению подвергается учетная система для того, чтобы данное затруднение не стало препятствием для запуска новой системы бюджетного учета.

Как видно из представленной информации, введение новых правил бюджетного учета и отчетности, предусмотренных Инструкцией от 26 августа 2004 г. № 70н (а затем и Инструкцией от 10 февраля 2006 г. № 25н), осуществлено в русле развития бюджетного учета на международном уровне. Более того, ориентация на метод начисления доходов и расходов (полностью перейти на этот метод в бюджетном учете планируется в ближайшем будущем) говорит о более решительных действиях Российской Федерации по реформированию бюджетного учета по сравнению со многими развитыми странами. Вместе с тем, как показывает опыт реформирования учета во Франции, национальные стандарты отчасти могут и не соответствовать требованиям международных стандартов.

Опыт регулирования бухгалтерского учета в коммерческих организациях в России

Начало фактической реформы бюджетного учета (вступление в силу новых правил учета и отчетности, установленных РСБУ) относится лишь к 2005 г. В то время как система бухгалтерского учета в коммерческих организациях активно развивается в течение последних 10-15 лет. Поэтому для определения путей дальнейшего совершенствования системы бюджетного учета представляется целесообразным исследовать опыт регулирования системы бухгалтерского учета в коммерческих организациях в Российской Федерации.

Система нормативного регулирования

В настоящее время сложилась следующая система нормативного регулирования бухгалтерского учета в коммерческих организациях в Российской Федерации.

Правовые основы бухгалтерского учета закреплены Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Статьей 5 этого закона установлено, что общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации. Органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета (такое право предоставлено Минфину России), руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

- планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;
- положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;
- другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета;
- положения и стандарты, устанавливающие принципы, правила и способы ведения учета и отчетности для таможенных целей.

Организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

Методологический совет по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентский совет Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г. одобрил Концепцию бухгалтерского учета в рыночной экономике России, которой определены основы построения системы бухгалтерского учета в условиях новой экономической среды, складывающейся в стране.

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России являлась основой построения системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и была призвана:

- быть основой разработки новых и пересмотра действующих нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- быть основой принятия решений по вопросам, еще не урегулированным нормативными актами;
- помогать потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности;
- обеспечивать специалистов, занятых регулированием бухгалтерского учета, информацией о подходах, используемых при проведении этой работы.

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России не заменяла никаких нормативных актов по бухгалтерскому учету, и если какое-либо положение Концепции противоречило положению законодательного или нормативного акта по бухгалтерскому учету, то исполнению подлежало положение законодательного или нормативного акта.

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России определяет основы организации и ведения бухгалтерского учета организациями всех отраслей хозяйства, видов деятельности и организационно-правовых форм, но не решала вопросов методологии бухгалтерского учета.

В соответствии со статьей 5 Федерального закона «О бухгалтерском учете» Минфином России 29 июля 1998 г. было утверждено Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказом Минфина России № 34н).

Данным Положением установлены правила ведения бухгалтерского учета, формирования и представления бухгалтерской отчетности. Позднее Минфин России утвердил ряд Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), которыми регулируются правила учета отдельных объектов и формирования отчетности, раскрывая требования Положения № 34н.

В настоящее время приняты следующие ПБУ:

- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утверждено приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н);
- Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94 (утверждено приказом Минфина России от 20 декабря 1994 г. № 167);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000 (утверждено приказом Минфина России от 10 января 2000 г. № 2н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н);
- Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 (утверждено приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 (утверждено приказом Минфина России от 28 ноября 2001 г. № 96н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000 (утверждено приказом Минфина России от 13 января 2000 г. № 5н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000 (утверждено приказом Минфина России от 27 января 2000 г. № 11н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 (утверждено приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000 (утверждено приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01 (утверждено приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. № 60н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02 (утверждено приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 (утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 (утверждено приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 (утверждено приказом Минфина России от 24 ноября 2003 г. № 105н).

Минфин России утверждает также методические указания по бухгалтерскому учету. В них как раскрываются нормы, заложенные в ПБУ (например, утвержденные приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, раскрывающие требования ПБУ 5/01), так и устанавливаются нормы, не нашедшие отражения в ПБУ (например, утвержденные приказом Минфина России от 26 декабря 2002 г. № 135н Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды).

Методическими указаниями могут регулироваться иные вопросы бухгалтерского учета, не закрепленные в ПБУ. Например, требование инвентаризации имущества и обязательств, закрепленное в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», раскрывается в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждено приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49).

Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» утверждены также План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению.

Кроме того, Минфин России издает письма, которые, как правило, содержат разъяснения норм, содержащихся в ПБУ и методических указаниях. Так, в письме Минфина России от 17 ноября 2004 г. № 07-05-14/299 «О принятии к бухгалтерскому учету объектов недвижимости в качестве основных средств и начислении по ним амортизации» разъяснены правила учета, установленные нормами ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств (утверждены приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н).

Приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180 одобрена Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Этой Концепцией устанавливаются направления развития и совершенствования системы бухгалтерского учета. Использование положений данной Концепции в правоприменении довольно ограничено, однако Концепцией предусмотрено, что при затруднении в определении правил бухгалтерского учета и отсутствии соответствующих норм в документах системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации на практике могут применяться нормы МСФО, поскольку Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации исходит из необходимости сближения правил российского бухгалтерского учета с МСФО.

Важно, что концепциями развития бухгалтерского учета в России не устанавливались принципы и методология бухгалтерского учета и отчетности, а определялись направления дальнейшего развития бухгалтерского учета и его методологии на определенном этапе развития России. В целом же систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в коммерческих организациях в Российской Федерации можно представить следующим образом (см. рис. 1).

Итак, на современном этапе перед бюджетом были поставлены новые задачи. Чтобы правильно оценить новизну этих задач, обратимся к теории бухгалтерско-

го учета. Например, Я.В. Соколов [8. С. 18–20] выделяет четыре задачи бухгалтерского учета:

- контроль имущества организации (предотвращение хищений и злоупотреблений);
- представление информации для эффективного управления организацией;
- исчисление финансовых результатов для заинтересованных лиц (акционеры, контрагенты, налоговые органы, работники и проч.);
- перераспределение ресурсов в народном хозяйстве (привлечение капитала).

Автор отмечает, что указанные задачи носят самый общий характер и в зависимости от среды, в которой они реализуются, их приоритет неоднозначен.

Таким образом, сопоставляя задачи, стоявшие перед бюджетным учетом на предыдущем этапе развития народного хозяйства и имеющиеся на современном этапе, необходимо говорить не столько об изменении задач, сколько о смещении акцентов в расстановке приоритетов в этих задачах. Например, задача контроля, присущая бюджетному учету в советское время, остается важной и на современном этапе. Вместе с тем, сегодня большое значение уделяется такой задаче, как привлечение ресурсов в экономику публично-правового образования.

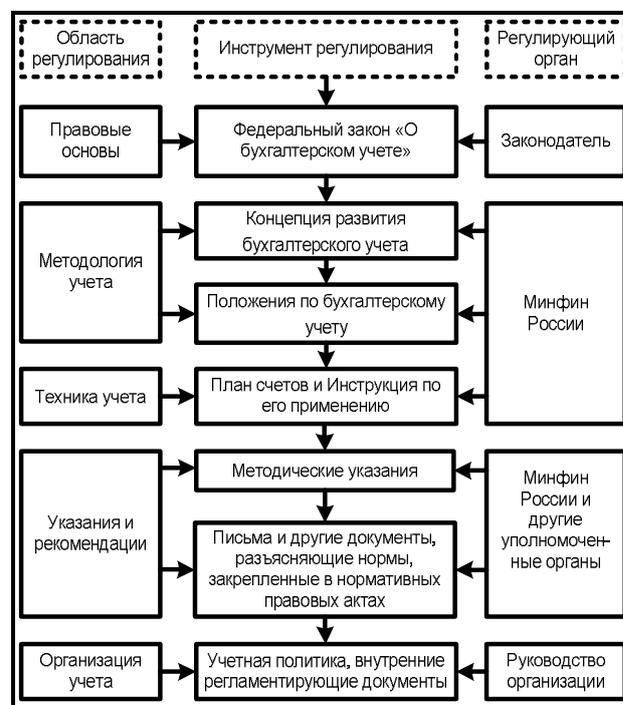


Рис. 1. Уровни нормативного регулирования бухгалтерского учета в коммерческих организациях

На современном этапе особое внимание уделяется повышению качества формируемой в рамках бюджетного учета информации, необходимой для управления бюджетным процессом. Вместе с тем эта задача была не чужда бюджетному учету и в советское время.

Наличие разных задач бухгалтерского учета обуславливает разделение учета на виды. Чаще всего бухгалтерский учет подразделяется на финансовый и управленческий учет [9. С. 15]. Не является исключением и бюджетный учет. Как видно, учет требований СГФ при разработке Инструкции от 26 августа 2004 г. 70н был обусловлен построением системы управлен-

ческого учета. МСФОГС и МСФО, также послужившие основой новой системы бюджетного учета, напротив, регулируют финансовый учет.

Применительно к дальнейшему совершенствованию системы бюджетного учета необходимо отметить следующее. В настоящее время система нормативного регулирования бюджетного учета состоит из Федерального закона «О бухгалтерском учете», Бюджетного кодекса РФ и инструкций: Инструкции по бюджетному учету, устанавливающей План счетов бюджетного учета и регулирующей вопросы применения счетов бюджетного учета, и Инструкции, регулирующей вопросы составления и представления годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности. Обратим внимание, что требования указанного закона распространяются на бюджетные учреждения, но не действуют в отношении публично-правовых образований. Бюджетным кодексом РФ вопросы бюджетного учета также регулируются недостаточно полно.

Инструкциями лишь отчасти устанавливаются принципы учета. Задача инструкций – определить порядок учета на счетах бюджетного учета и порядок отражения информации бюджетного учета в отчетности.

Существующая система нормативного регулирования бюджетного учета имеет «белые пятна»: отсутствует ряд важнейших элементов бюджетного учета (правила оценки, момент признания и т.д.), либо эти элементы установлены недостаточно четко, либо требуют изменений. Кроме того, что этой системой предусматривается наличие ведомственных инструкций и писем Минфина России, которые не всегда согласуются с требованиями вышестоящих нормативных документов.

В целом же новый «скелет» бюджетного учета, заложенный Инструкцией от 26 августа 2004 г. № 70н и Инструкцией от 21 января 2005 г. № 5н, учитывает требования международных стандартов учета.

Однако из изложенного следует, что бюджетный учет нуждается в дальнейшем совершенствовании. Для этого может быть использован опыт реформирования бюджетного учета крупнейших развитых стран, а также российская практика регламентации бухгалтерского учета в коммерческих организациях. Ниже будут предложены конкретные меры по дальнейшему развитию бюджетного учета.

3. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ДАЛЬНЕЙШЕГО РАЗВИТИЯ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ

3.1. Направления дальнейшего развития бюджетного учета и отчетности

Совершенствование нормативно-правовой базы бюджетного учета

Как было указано, Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и Бюджетный кодекс РФ в настоящее время не устанавливают правовых основ бюджетного учета в полной мере. Например, Федеральным законом «О бухгалтерском учете» не предусмотрены такие субъекты бухгалтерского учета, как публично-правовые образования. В Бюджетном кодексе РФ под бюджетным учетом понимается лишь учет исполнения бюджетов, но не учет имущества и обязательств, а также операций экономической деятельности публично-правовых образований.

Соответственно, нормативно-правовая база, определяющая правовые и организационные вопросы бюджетного учета, должна быть доработана с учетом нового понимания сферы действия и задач бюджетного учета и отчетности.

При изложении существенных элементов действующей системы бюджетного учета и отчетности часто указывалось, что нормативное закрепление принципов бюджетного учета отсутствует. Выводы о новых принципах учета формулировались на основе косвенных сведений – посланий Президента Российской Федерации Федеральному Собранию, постановлений Правительства Российской Федерации, совокупности норм РСБУ. Например, вывод о том, что в актив баланса по исполнению бюджета публично-правового образования должно включаться имущество казны, следует из того, что бюджетная отчетность предусматривает отражение непроизведенных активов, которые не закрепляются за учреждениями на праве оперативного управления, но, тем не менее, эти активы включены в актив баланса.

Другой пример – метод оценки тех же непроизведенных активов. В Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н не раскрываются особенности переоценки (последующей оценки) непроизведенных активов, недостаточно ясно определены правила их первоначальной оценки. Однако такие важнейшие элементы учета, как критерии и момент признания в учете имущества и обязательств, методы оценки, методы отражения в бюджетной отчетности и другие, должны быть четко определены. Причем для каждого объекта учета и, более того, для каждого вида этих объектов указанные методы будут своими.

Следовательно, должен существовать нормативный документ (документы), которым устанавливались бы эти методы учета. В международной практике регулирования бюджетного учета (а также в российской практике регулирования бухгалтерского учета в коммерческих организациях) методология учета закрепляется в стандартах бухгалтерского учета (положениях по бухгалтерскому учету). Это публичные документы, которыми руководствуются не только бухгалтеры, но и аудиторы, органы финансового контроля, пользователи отчетности. Поэтому методология бюджетного учета должна быть установлена аналогичными нормативными документами – стандартами бюджетного учета и отчетности.

Методология учета каждого из объектов учета должна определяться на основании единых учетных принципов, которые также должны быть закреплены нормативным документом. Только в этом случае установленная методология учета того или иного объекта бюджетного учета будет логична и понятна как бухгалтеру, так и пользователю отчетности. Лишь на основании общих принципов бюджетного учета аудитор может вынести мнение о достоверности бюджетной отчетности.

Нормативное закрепление общих принципов бюджетного учета особенно необходимо для случаев, когда методы учета отдельных видов имущества и обязательств еще не предусмотрены стандартами бюджетного учета и отчетности. Количество видов объектов гражданского оборота и видов сделок настолько велико, что не позволяет предусмотреть методику учета для каждого из таких объектов учета. Следовательно, в этом случае бухгалтер должен определить методы бюджетного учета самостоятельно. Причем сделать это необходимо таким образом, чтобы

не возникло разногласий с органами финансового контроля и аудиторами.

На наш взгляд, задача закрепления общих методологических принципов ведения бюджетного учета и формирования бюджетной отчетности должна решаться путем разработки концепции бюджетного учета и отчетности в России.

Недопустимой представляется ситуация, когда письма министерств и ведомств (включая Минфин России), посвященные вопросам бюджетного учета, противоречат ранее принятым и действующим учетным правилам либо содержат правила учета по неурегулированным вопросам, несовпадающие с логикой нормативно-правовой базы. Значит, необходимо установить сферу действия подобных указаний, ограничить круг вопросов, которые могут регулироваться данными документами.

Для этого нужно будет, например, исключить из инструкции по бюджетному учету вопросы методологии (например, оценки имущества и обязательств), оставив лишь нормы, регулирующие правила применения плана счетов бюджетного учета.

Необходимо также ограничить возможность министерств и ведомств устанавливать правила бюджетного учета только «профильными» для этих министерств и ведомств объектами бюджетного учета.

Следовательно, требуется разработать не просто набор нормативных актов, а систему нормативного регулирования, где документы каждого уровня системы будут выполнять свои определенные функции.

Регламентация существенных элементов бюджетного учета

Как уже говорилось, ряд существенных элементов бюджетного учета требует нормативного закрепления, доработки либо уточнения. Приведем лишь некоторые из них. Например, требуют нормативного закрепления правила проведения переоценки имущества и обязательств.

Необходимо уточнить, среди прочего, момент признания и другие существенные элементы учета непроизведенных активов, момент признания их в учете (момент вовлечения в экономический оборот). Например, не ясно, в какой момент происходит вовлечение в экономический оборот нефтяного месторождения – когда определены извлекаемые запасы нефти, когда существует инфраструктура и фактическая возможность добычи нефти, когда права на разработку месторождения реализованы нефтедобывающей компании либо когда началась нефтедобыча и уплачены лицензионные платежи.

Правила оценки финансовых вложений и обязательств также требуют определения, поскольку сейчас предусмотрена оценка только по первоначальной стоимости, что не всегда дает справедливую оценку имущества и обязательств.

Требуют доработки, в том числе, следующие вопросы:

- формирование финансового результата (выделение из состава финансового результата чистых активов / капитала);
- правила списания с баланса и амортизации основных средств и нематериальных активов;
- правила консолидации бюджетной отчетности.

Необходимо доработать (а в ряде случаев и установить) определения каждого вида активов и обязательств. Так, в Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н запасы классифицируются по следующим счетам:

- счет 010501000 «Медикаменты и перевязочные средства»;

- счет 010502000 «Продукты питания»;
- счет 010503000 «Горюче-смазочные материалы»;
- счет 010504000 «Строительные материалы»;
- счет 010505000 «Прочие материальные запасы»;
- счет 010506000 «Готовая продукция».

Критерии отнесения конкретного вида запасов на тот или иной счет требуют дальнейшей доработки.

Требуют доработки критерии, на основании которых можно сделать вывод, что является мягким инвентарем и, следовательно, на каком счете учитывать, например, шторы или концертные костюмы – в составе прочих основных средств или в составе мягкого инвентаря.

Не определив критерии отнесения имущества к тому или иному виду (не дав его квалификацию), невозможно сформировать достоверную бюджетную отчетность.

Требуют дальнейшей разработки нормы, которыми регулируются момент признания, списания с баланса и оценки таких важных видов имущества, как стратегические запасы, финансовые вложения и долговые обязательства, в том числе государственные и муниципальные облигации.

Необходимо обратить особое внимание на вопросы формирования финансового результата.

Несомненно, эти и другие важные вопросы должны быть решены в целях формирования в учете полной и достоверной информации, которая подлежит отражению в бюджетной отчетности.

При разработке стандартов бюджетного учета и отчетности и иных нормативных документов необходимо учитывать, что МСФО(Г)С и СГФ для ряда случаев предусмотрены разные способы учета. Это является следствием разных задач, стоящих перед финансовым учетом (МСФО(Г)С) и статистикой государственных финансов (СГФ). Следовательно, при разработке методов бюджетного учета в России необходим компромисс относительно следования тем или иным международным стандартам.

3.2. Предложения по совершенствованию системы нормативного регулирования бюджетного учета и отчетности

Предложения по структуре системы нормативного регулирования

Исходя из анализа международной практики построения системы бюджетного учета, но с учетом традиций и положительного опыта отечественного нормативного регулирования, представляется необходимой следующая иерархия нормативных документов.

Законодательными актами, устанавливающими правовые основы бюджетного учета, являются Бюджетный кодекс РФ и Федеральный закон «О бухгалтерском учете». На следующем уровне нормативного регулирования, закрепляющем важнейшие принципы и определяющем методологию бюджетного учета, должны быть следующие документы:

- Концепция бюджетного учета и отчетности (далее – Концепция);
- стандарты бюджетного учета и отчетности (далее – Стандарты).

Концепцией должны устанавливаться общие принципы бюджетного учета и формирования бюджетной отчетности, а Стандартами – правила учета применительно к каждому виду объектов учета.

Концепция и Стандарты не должны противоречить Бюджетному кодексу РФ и Федеральному закону «О

бухгалтерском учете». Если по каким-либо причинам Концепция и Стандарты будут противоречить законодательным актам, они должны применяться лишь в части, не противоречащей законодательству.

Порядок отражения объектов учета на счетах бухгалтерского учета и формирования отчетности, устанавливается инструкциями по применению плана счетов бюджетного учета и инструкциями о порядке составления и представления бюджетной отчетности. Кроме того, положения Стандартов могут интерпретироваться путем утверждения правил бюджетного учета и представления финансовой отчетности в указаниях и других разъясняющих документах, в том числе ведомственных инструкциях (методических документах) уполномоченных органов.

Инструкции и иные методические документы министерств и ведомств не могут противоречить Концепции бюджетного учета и отчетности и Стандартам бюджетного учета и отчетности. Если эти инструкции и иные методические материалы противоречат Концепции и Стандартам, то эти инструкции и материалы должны применяться в части, не противоречащей Концепции и Стандартам.

Предлагаемая система нормативного регулирования бюджетного учета представлена на рис. 2.

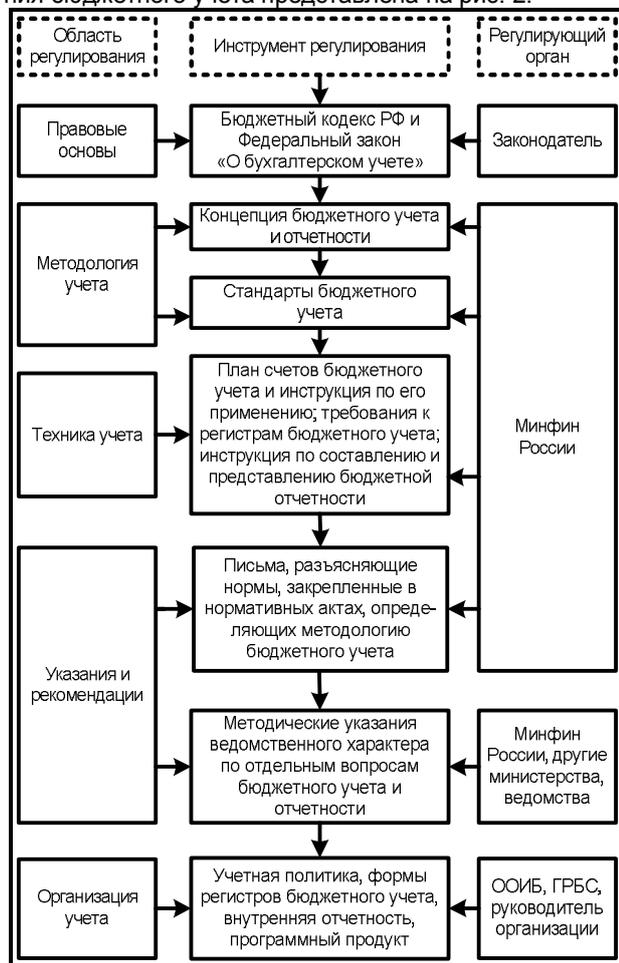


Рис. 2. Уровни нормативного регулирования бюджетного учета

Необходимо обратить внимание на следующее. Планом счетов бюджетного учета устанавливается

общий порядок отражения фактов хозяйственной деятельности на счетах бюджетного учета. Этот документ оформляет общий концептуальный подход к построению системы счетов и является элементом системы нормативного регулирования бюджетного учета. В Инструкции по применению плана счетов должна даваться лишь краткая характеристика синтетических счетов:

- структура и назначение счета;
- экономическое содержание отражаемых на нем фактов;
- порядок записей наиболее распространенных операций;
- корреспонденция счета с другими счетами.

Ни планом счетов, ни Инструкцией по его применению не устанавливаются правила оценки, группировки, документирования, балансового обобщения, учетных процедур. Это сфера Стандартов бюджетного учета и отчетности.

Однако, в отличие от плана счетов коммерческих организаций, план счетов бюджетного учета не может самостоятельно разрабатываться учреждениями и иными лицами, осуществляющими бюджетный учет. Это объясняется тем, что бюджетная отчетность каждого участника бюджетного процесса должна быть консолидирована. Следовательно, бюджетная отчетность должна быть сформирована на основании общих методологических подходов, а учет должен вестись по единым правилам.

Указанный единый методологический подход должен обеспечиваться (и обеспечивается в настоящее время) планом счетов бюджетного учета, утверждаемым Минфином России.

Однако для целей формирования дополнительной аналитической информации план счетов может уточняться путем введения аналитических признаков. В том объеме, в котором дополнительная аналитическая информация требуется в рамках министерства (ведомства), такие дополнения должны приниматься вышестоящей организацией – главным распорядителем средств бюджета (ГРБС). В том объеме, в котором дополнительная аналитическая информация требуется на уровне субъекта Российской Федерации или муниципального образования, указанные дополнения должны приниматься соответствующим органом, организующим исполнение бюджета (ООИБ). И лишь в том объеме, в котором дополнительная аналитическая информация требуется для внутренней отчетности лица, осуществляющего бюджетный учет (учреждения, иного участника бюджетного процесса), план счетов может уточняться на основании приказа руководителя данного лица по согласованию с контролирующим органом.

План счетов, содержащий все указанные уточнения, является рабочим планом счетов лица, осуществляющего бюджетный учет.

В компетенцию ГРБС и ООИБ входят и такие вопросы бюджетного учета, как установление (разъяснение) корреспонденции счетов в части дополнительных признаков учета, определение процедур взаимоувязки показателей внутренней отчетности, совокупность и формы учетных регистров, утверждение отдельных форм первичной учетной документации (в части документов, форма которых не предусмотрена в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации). К компетенции этих органов относятся автоматизация процесса бюджетного учета и составления отчетности, а также обучение бухгалтерских работников подведомственных организаций.

Анализ существующего законодательства говорит о возможности построения указанной системы нормативного регулирования.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» не предусматривает специфику бюджетного учета исполнения бюджета, но и не противоречит необходимым в бюджетном учете требованиям.

Пунктом 1 статьи 1 Федерального закон «О бухгалтерском учете» установлено, что бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. В соответствии с пунктом 1 статьи 4 Федерального закона «О бухгалтерском учете», действие его норм распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации. Таким образом, Федеральным законом «О бухгалтерском учете» регулируется бухгалтерский учет в организациях. В общепотребительном понимании под термин «организация» не подпадают публично-правовые образования. Соответствующие изменения могут быть внесены в Федеральный закон «О бухгалтерском учете».

Пунктом 2 статьи 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» установлены объекты бухгалтерского учета, которыми являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности. Таким образом, объекты бухгалтерского учета нашли самое общее закрепление в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» и могут включать в себя объекты бюджетного учета.

Аналогичным образом применима норма о задачах бухгалтерского учета, закрепленная в пункте 3 той же статьи Федерального закона «О бухгалтерском учете». Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Положения Федерального закона «О бухгалтерском учете» в части системы нормативного регулирования также удовлетворяют требованиям проектируемой системы нормативного регулирования бюджетного учета. Согласно статье 5 Федерального закона «О бухгалтерском учете» общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации. Органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах

своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

- планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;
- положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;
- другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Минфина России.

Кроме того, Федеральным законом «О бухгалтерском учете» в части бухгалтерского учета бюджетных учреждений ряд вопросов (состав финансовой отчетности, правила представления финансовой отчетности) отнесен к компетенции Минфина России.

Следовательно, указанная система нормативного регулирования бюджетного учета может быть создана в рамках действующего Федерального закона «О бухгалтерском учете» с небольшими изменениями.

В соответствии со статьей 165 Бюджетного кодекса РФ в состав полномочий Минфина России входит методическое руководство по бухгалтерскому учету и отчетности юридических лиц независимо от их организационно-правовых форм, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Значит, нормотворческая деятельность Минфина России в области бюджетного учета установлена действующим бюджетным законодательством.

Предложения по внесению изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и Бюджетный кодекс РФ

Статьей 240 «Бюджетный учет» Бюджетного кодекса РФ установлено, что все доходы бюджета, источники финансирования дефицита бюджета, расходы бюджета, а также операции, осуществляемые в процессе исполнения бюджета, подлежат бюджетному учету, основывающемуся на едином плане счетов.

Статьей 241 «Отчетность об исполнении бюджета» предусмотрено, что отчетность об исполнении бюджета может быть оперативной, ежеквартальной, полугодовой и годовой. Сбор, свод, составление и представление отчетности об исполнении бюджета осуществляются уполномоченным исполнительным органом.

В установленном порядке уполномоченный исполнительный орган представляет ежеквартальные, полугодовой и годовой отчеты об исполнении бюджета в представительный орган и соответствующий контрольный орган, а также в Федеральное казначейство.

Годовой отчет об исполнении бюджета подлежит утверждению представительным органом.

Порядок представления информации представительным органам власти по оперативным, ежеквартальным и полугодовым отчетам об исполнении бюджета определяется правовыми актами соответствующих представительных органов.

Муниципальные образования представляют в установленном порядке сведения об исполнении местных бюджетов в Государственный комитет по статистике.

На основании статьи 7 Бюджетного кодекса РФ федеральные органы государственной власти в соответствии с данным кодексом и иными федеральными законами устанавливают единый порядок ведения бюджетного учета и представления отчетности для бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и бюджетных учреждений.

Согласно статье 29 Бюджетного кодекса РФ, принцип единства бюджетной системы Российской Федерации означает в том числе единство ведения бухгалтерского учета федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов.

Как следует из статьи 165 Бюджетного кодекса РФ, Минфин России обладает среди прочего следующими бюджетными полномочиями:

- осуществлять методологическое руководство по бухгалтерскому учету и отчетности юридических лиц независимо от их организационно-правовых форм, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации;
- устанавливать единый план счетов бюджетного учета и единую методологию бухгалтерского учета;
- устанавливать единую методологию отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

В соответствии со статьей 166¹ Бюджетного кодекса РФ, к бюджетным полномочиям Федерального казначейства относятся учет операций по кассовому исполнению федерального бюджета, составление и представление в Минфин России отчетности о кассовом исполнении федерального бюджета. Федеральное казначейство также обязано:

- составлять на основании отчетности, представленной главными распорядителями средств федерального бюджета, отчет об исполнении федерального бюджета и представлять его в Минфин России;
- составлять и представлять в Минфин России отчет об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации на основе отчета об исполнении федерального бюджета, отчетности и материалов, представленных:
 - уполномоченными органами управления государственных внебюджетных фондов;
 - органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации;
 - органами управления территориальных государственных внебюджетных фондов и органами местного самоуправления.

Статьей 163 Бюджетного кодекса РФ установлена обязанность бюджетополучателей (в состав которых входят и бюджетные учреждения) своевременно представлять отчет и иные сведения об использовании бюджетных средств.

Статьями 262, 263 Бюджетного кодекса РФ предусмотрено следующее. Все операции по доходам и расходам федерального бюджета, а также по привлечению и погашению источников финансирования дефицита федерального бюджета и иные операции со средствами федерального бюджета отражаются Федеральным казначейством в соответствующих регистрах учета.

Единую методологию учета исполнения федерального бюджета на основе плана счетов устанавливает Минфин России. Единую методологию отчетности об исполнении федерального бюджета определяет Правительство Российской Федерации. Оно представляет ежеквартальные и годовые отчеты об исполнении федерального бюджета в Федеральное Собрание. Один экземпляр ежеквартальных и годовых отчетов об исполнении федерального бюджета представляется в Счетную палату Российской Федерации. Ежекварталь-

ные отчеты об исполнении федерального бюджета утверждаются Правительством Российской Федерации.

Таким образом, Бюджетным кодексом РФ установлена необходимость ведения бюджетного учета. При этом к объектам бюджетного учета относятся:

- доходы бюджета;
- источники финансирования дефицита бюджета;
- расходы бюджета;
- операции, осуществляемые в процессе исполнения бюджета.

Следовательно, в рамках бюджетного учета, согласно действующим нормам Бюджетного кодекса РФ, не входят имущество и обязательства Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. Это связано с тем, что задача Бюджетного кодекса РФ – установление такой системы учета, которая необходима для исполнения бюджетов. Бюджетная отчетность предполагает представление информации о деятельности публично-правового образования, а не о его имущественном положении. И это объясняется именно предметом регулирования Бюджетного кодекса РФ. Значит, задача бюджетного учета и бюджетной отчетности, заложенная в Бюджетном кодексе РФ, несколько уже задачи бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Вопросы формирования отчетности, представляющей информацию как о деятельности лица, так и о его имущественном положении, являются предметом регулирования Федерального закона «О бухгалтерском учете». Однако Федеральным законом «О бухгалтерском учете» не предусмотрено наличие таких субъектов учета, как Российская Федерация, субъекты Российской Федерации и муниципальные образования.

Для того чтобы правовые основы бюджетного учета и отчетности считались определенными, необходимо законодательно установить права и обязанности лиц, ответственных за организацию и ведение бюджетного учета, представление бюджетной отчетности. Для этого необходимо определить, как минимум:

- лиц, ответственных за ведение бюджетного учета;
- лиц, ответственных за организацию бюджетного учета;
- порядок регулирования бюджетного учета;
- объекты бюджетного учета;
- порядок представления бюджетной отчетности.

Указанные вопросы отчасти урегулированы Бюджетным кодексом РФ. Другие вопросы (публичность отчетности и др.) прописаны в Федеральном законе «О бухгалтерском учете».

Представляется, что имеется четыре пути совершенствования нормативно-правовой базы бюджетного учета в части, устанавливающей правовые основы учета.

1. Расширение содержания бюджетных правоотношений, участников бюджетных правоотношений и, как результат, расширение задач бюджетного учета, объектов бюджетного учета и целей бюджетной отчетности.
2. Расширение круга лиц, на которых распространяются требования Федерального закона «О бухгалтерском учете», за счет публично-правовых образований и уточнение для них норм закона.
3. Принятие отдельного федерального закона, закрепляющего правовые основы формирования бухгалтерской отчетности в полном объеме для публично-правовых образований.
4. Закрепление в Бюджетном кодексе РФ нормы, расширяющей понятие бюджетного учета (включение в бюджетную отчетность информации об имуществе и обязательствах публично-правового образования), без расширения рамок бюджетных правоотношений с одновременным включением в круг субъектов учета в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» публично-правовых образований.

Наиболее обоснованным представляется последний вариант, поскольку в этом случае требуется внесение минимальных изменений в действующее законодательство. Одновременно достигается согласованность между указанными нормативными актами.

Предложения по разработке Концепции бюджетного учета и отчетности и Стандартов бюджетного учета и отчетности

Концепция бюджетного учета и отчетности и Стандарты бюджетного учета и отчетности должны стать составляющими системы нормативного регулирования бюджетного учета и закрепить методологию бюджетного учета. При этом Концепцией должны устанавливаться общие принципы бюджетного учета и формирования бюджетной отчетности, а Стандартами – принципы учета применительно к каждому объекту учета.

Наличие Концепции и Стандартов в системе нормативного регулирования бюджетного учета и отчетности полностью соответствует международной и российской практике регулирования бухгалтерского учета.

Предложения по внесению изменений в инструкции по бюджетному учету и отчетности

Как следует из анализа требований РСБУ, Инструкцией от 10 февраля 2006 г. № 25н установлены такие существенные элементы бюджетного учета, как квалификация объектов учета, их оценка (как первоначальная, так и последующая), момент признания и списания имущества и обязательств (например, момент списания с баланса основных средств стоимостью до 1 000 руб.).

Исходя из логики предлагаемой системы нормативного регулирования бюджетного учета, указанные нормы должны быть заложены в Стандартах. Из Инструкции по бюджетному учету данные нормы должны быть удалены во избежание их дублирования и, что важнее, во избежание противоречия между Инструкцией и Стандартами.

Кроме того, Инструкция по бюджетному учету и иные инструкции в области организации и ведения бюджетного учета могут содержать в себе иные нормы, не относящиеся к методологии и технике учета, например, порядок определения рыночных цен, правила организации документооборота, процедуры проведения инвентаризации.

Инструкцией от 21 января 2005 г. № 5н закреплены состав форм бюджетной отчетности и порядок составления отчетности. Инструкцией не устанавливаются (и не должны устанавливаться) методологические принципы формирования отчетности, назначения отчетности, что в соответствии с предлагаемой системой нормативного регулирования бюджетного учета является предметом Стандартов. Так, из пункта 5 Инструкции от 21 января 2005 г. № 5н следует, что бюджетная отчетность (за исключением сводной и консолидированной) составляется на основе данных Главной книги. До составления бюджетной отчетности проводится сверка оборотов и остатков по аналитическим регистрам учета с оборотами и остатками по счетам бюджетного учета. Согласно пункту 6 Инструкции от 21 января 2005 г. № 5н, если в соответствии с нормативными правовыми документами по бюджетному учету показатель имеет

отрицательное значение, то в бюджетной отчетности этот показатель отражается со знаком «минус». Пунктом 7 Инструкции от 21 января 2005 г. № 5н предусмотрено, что бюджетная отчетность составляется нарастающим итогом с начала года в рублях с точностью до второго десятичного знака после запятой.

Следовательно, Инструкцией от 21 января 2005 г. № 5н установлена лишь техника формирования отчетности, но не ее методология. На этом основании можно утверждать, что Инструкция разработана в логике предлагаемой системы нормативного регулирования и изменений в связи с принятием Концепции и Стандартов не претерпит.

Предложения по разработке ведомственных инструкций по бюджетному учету и отчетности

Инструкция от 10 февраля 2006 г. № 25н и Инструкция от 21 января 2005 г. № 5н содержат нормы общие для всех участников бюджетного процесса, осуществляющих бюджетный учет и составляющих бюджетную отчетность.

Однако такие вопросы, как учет отдельных видов вооружения, медикаментов, драгоценностей, стратегических запасов, не могут быть решены без учета специфики их использования в определенных отраслях бюджетной сферы, а также без учета специфики осуществления самой хозяйственной деятельности в этих сферах. Например, порядок списания военного имущества в боевых условиях будет отличаться от порядка его списания в мирное время. Причем к названному вопросу относятся как методологические (хотя и в меньшей степени), так и технические (в большей степени) вопросы.

Следовательно, указанные вопросы должны быть регламентированы соответствующим уполномоченным министерством в ведомственных инструкциях по бюджетному учету отдельных активов, обязательств, операций. Применяться такие инструкции должны всеми участниками бюджетного процесса, в деятельности которых присутствуют рассматриваемые специфические объекты учета или специфические условия осуществления хозяйственной деятельности.

Указанные инструкции не должны противоречить Федеральному закону «О бухгалтерском учете», Концепции, Стандартам и инструкциям по бюджетному учету и отчетности, утвержденным Минфином России. Поэтому необходимо предусмотреть обязательность их согласования с Минфином России.

Предложения по текущему разъяснению норм бюджетного учета и отчетности

В последнее время проделана большая работа в методическом обеспечении бухгалтеров бюджетной сферы консультационными материалами, профессиональными периодическими изданиями, специальной литературой, образовательными программами и т.п. Однако, на наш взгляд, толкование норм законодательства в области бюджетного учета, особенно в части спорных, сложных и неоднозначных вопросов, не должно осуществляться хаотично.

Следовательно, представляется необходимой публикация Минфином России разъяснений отдельных вопросов бюджетного учета в форме писем или обзоров. Причем в таких письмах не должны содержаться новые нормы и требования к ведению бюджетного учета. В

указанных нормативных документах должны разъясняться правила бюджетного учета и формирования бюджетной отчетности с обязательной ссылкой на нормы Федерального закона «О бухгалтерском учете», Концепции, Стандартов, инструкций по бюджетному учету и бюджетной отчетности, ведомственных инструкций.

В противном случае наличие в письмах и обзорах требований, не предусмотренных нормативными документами более высокого уровня или противоречащих им, приведет к нарушению логики системы нормативного регулирования системы бюджетного учета и отчетности.

Проект Концепции с его обоснованием представлены ниже. Разработка проектов Стандартов, изменений в инструкции по бюджетному учету и бюджетной отчетности и прочих нормативных документов не входит в задачи данной работы.

3.3. Концепция бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации

Обоснование требований предлагаемой Концепции

В Приложении А к данной работе приведен проект Концепции бюджетного учета и отчетности. Приведем обоснование главных положений Концепции.

Предмет регулирования

Концепцией должны устанавливаться общие начала бюджетного учета и отчетности, в том числе:

- цели бюджетной отчетности;
- пользователи бюджетной отчетности;
- характер использования информации, содержащейся в бюджетной отчетности;
- структура системы нормативного регулирования бюджетного учета и отчетности;
- единые специальные термины и определения, используемые в системе нормативного регулирования бюджетного учета и отчетности;
- принципы бюджетного учета и формирования отчетности;
- принципы представления отчетности;
- субъекты бюджетного учета;
- объекты бюджетного учета.

Концепция должна содержать основополагающие нормы, которые раскрываются нормативными актами нижестоящего уровня.

Назначение Концепции

В международной практике встречаются примеры, когда концепция бюджетного учета и отчетности представляет собой некое размышление о принципах учета, отличии деятельности государства от деятельности коммерческой компании и, как следствие, об отличии бюджетного учета от бухгалтерского учета в коммерческих организациях и т.п. Этот подход представляется недостаточно обоснованным. По нашему мнению, Концепция должна быть принята в виде нормативного документа.

Концепция призвана обеспечить единый методологический подход к ведению бухгалтерского учета и формированию финансовой отчетности публично-правовыми организациями и организациями государственного сектора экономики.

Все финансовые отчеты должны пониматься пользователями финансовой информации, исходя из правил бюджетного учета и формирования финансовой отчетности, закрепленных в Концепции и Стандартах.

Важное место в Концепции должно уделяться аудиту финансовой отчетности. Это следует из того, что финансовая отчетность в бюджетной сфере становится более открытой для внешних пользователей. Внешний пользователь отличается от внутреннего не только тем, что не вправе требовать представления ему отчетности, но и не в праве проверять ее достоверность. Поэтому заключение о степени достоверности должен выносить независимый аудитор.

Кроме того, Концепцией должны быть установлены пределы и условия для нормотворчества в области бюджетного учета и финансовой отчетности различных компетентных органов.

Следовательно, Концепция может быть использована для:

- разработки правил бюджетного учета авторами этих правил;
- понимания правил бюджетного учета субъектами учета, аудиторами и иными проверяющими лицами;
- понимания правил бюджетного учета пользователями финансовой отчетности.

Соответствие международным стандартам

Общепризнанные принципы формирования финансовой отчетности заложены в МСФО. МСФОГС основаны на МСФО и полностью соответствуют последним. МСФОГС максимально соответствуют МСФО в той части, в которой МСФО применимы для регулирования формирования и представления финансовой отчетности в государственном секторе. Необходимость формирования финансовой отчетности организациями сектора государственного управления и публично-правовыми образованиями в соответствии с международными стандартами вытекает из необходимости интеграции Российской Федерации в мировое экономическое пространство.

Кроме того, международная практика формирования финансовой отчетности может быть источником прогрессивных методов учета и правил формирования и представления отчетности.

При разработке Концепции и Стандартов необходимо учитывать, что в силу пункта 26 МСФОГС 1 финансовая отчетность не может рассматриваться как соответствующая МСФОГС, если она не отвечает всем требованиям каждого применимого международного стандарта. Из этого следует, что Стандарты должны максимально точно и полно воспроизводить нормы МСФОГС.

В то же время нельзя говорить, что МСФОГС закреплены все необходимые правила формирования и представления финансовой отчетности. МСФОГС не могут учесть особенностей национальных традиций ведения бухгалтерского учета, особенностей законодательства и бюджетного процесса. Поэтому в ряде случаев МСФОГС не устанавливают правила формирования финансовой отчетности, а лишь ограничивают рамки, в которых эти правила должны приниматься.

Кроме того, МСФО и МСФОГС постоянно развиваются, как развивается и сама экономическая деятельность. Следовательно, всегда существует вероятность, что правила отражения той или иной хозяйственной операции (актива, обязательства) не будут регламентированы международными стандартами. Нельзя не обратить внимания и на то, что МСФО, а вслед за ними и МСФОГС, представляют собой результат исторического развития. Они создавались постепенно в течение долгих лет, часть стандартов заменялась. В связи с этим их структура не столь оптимальна, как того хотелось бы.

Поэтому при разработке Концепции и Стандартов бюджетного учета и отчетности имеет смысл взять за основу структуру МСФОГС. Там, где эта структура не соответствует оптимальному способу изложения материала, она может быть изменена.

Принципы учета и формирования отчетности, заложенные в каждом стандарте МСФОГС, должны найти отражение в Стандартах. Вместе с тем в Стандартах должны быть закреплены правила, необходимые с точки зрения объективности и достоверности финансовой отчетности, но не заложенные в МСФОГС. Если соответствующие нормы содержатся в МСФО, то Стандарты должны строиться на основании МСФО. Если в дальнейшем соответствующие правила будут установлены МСФОГС и будут противоречить МСФО, Стандарты будут подлежать доработке в соответствии с требованиями МСФОГС.

Вместе с тем бюджетный учет и формирование финансовой отчетности должны осуществляться на основании Концепции и Стандартов, а не МСФОГС или МСФО. Это обусловлено в первую очередь национальной особенностью российского регулирования бухгалтерского учета. В Российской Федерации правовые нормы бухгалтерского учета традиционно устанавливаются органами власти, а не саморегулируемыми организациями. Действующим законодательством прямо предусмотрена нормативно-правовая регламентация бухгалтерского учета. Так, согласно статье 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете» законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из этого Закона, которым устанавливаются единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, других федеральных законов, указов Президента Российской Федерации и постановлений Правительства Российской Федерации.

Как показал предыдущий анализ в соответствии с действующим законодательством Концепция, а также Стандарты должны быть утверждены Минфином России.

Кроме того, МСФОГС разработаны на английском языке, что не позволяет добиться даже в официальном переводе МСФОГС соответствия терминологии и формы изложения тем характеристикам, которые установлены действующим законодательством и следуют из национальных традиций.

Вопросы терминологии

Глоссарий является традиционным разделом любого нормативного документа. В Концепции необходимо представить термины, которые являются ключевыми и основополагающими при описании системы бюджетного учета и финансовой отчетности. Следует недвусмысленно закрепить значение таких терминов, как субъект учета, объект учета, активы, обязательства. При этом нужно учитывать, что в Концепции должны быть отражены только те термины, которые необходимы для понимания сущности Стандартов в целом. Термины и определения, которые требуются для уяснения отдельно взятых стандартов, должны устанавливаться в соответствующем Стандарте.

Вместе с тем бухгалтерский учет оперирует значительным количеством терминов. Поэтому важнейшей задачей Концепции будет являться введение совокупности правил, позволяющих пользователю установить значение терминов, если они не закреплены в Стандартах. Это даст возможность облегчить толкование

той или иной нормы Стандартов, увязать Стандарты с требованиями законодательных актов.

Терминология, используемая в Концепции и Стандартах, должна основываться на следующем:

- термины, установленные законодательно, должны применяться в том значении, в котором они закреплены в указанных законодательных актах;
- в Концепции и Стандартах должна учитываться профессиональная и научная устоявшаяся терминология;
- регламентация общераспространенных терминов излишня.

Назначение отчетности

Концепция предполагает логичный для МСФОГС, но несколько новый для российской практики подход к назначению финансовой отчетности.

С точки зрения МСФОГС финансовая отчетность ориентирована на внешнего пользователя. Несмотря на это финансовая отчетность должна содержать также информацию, необходимую для управления деятельностью организации сектора государственного управления или публично-правового образования.

До последнего времени финансовая отчетность бюджетных учреждений предназначалась исключительно для ее представления вышестоящему распорядителю и не носила публичный характер. Одновременно с этим финансовая отчетность публично-правовых образований несмотря на свою публичность была ориентирована в первую очередь на отражение результатов исполнения бюджета с целью контроля плановых показателей. Сделать какие-либо заключения относительно эффективности расходов, тенденций в изменении объемов и структуры доходов и расходов, возможности публично-правового образования расплачиваться по своим долгам и многие другие выводы было невозможно.

Концепция предполагает ориентацию финансовой отчетности прежде всего на сторонних пользователей, каковыми являются в первую очередь граждане и общественность, а также возможные инвесторы, кредиторы и т.д. Ориентация на указанных пользователей требует представления отчетности в несколько другом виде, нежели это принято сейчас. Так, финансовая отчетность должна быть более доступна и понятна неподготовленным пользователям. В то же время финансовая отчетность должна содержать (а система бюджетного учета должна формировать) и ту информацию, которая необходима для управленческих и контрольных функций в бюджетной системе.

Финансовая отчетность должна быть максимально публичной, исключение должны составлять лишь те случаи, где публичность не допустима с точки зрения государственной тайны и по иным причинам.

Финансовая отчетность публично-правовых образований предназначена для публикации в средствах массовой информации. Концепцией должна быть предусмотрена возможность любым допустимым образом представлять финансовую отчетность внешним пользователям.

Концепция бюджетного учета предполагает публичность финансовой отчетности не только публично-правовых образований, но и организаций сектора государственного управления. Субъект учета может выбрать любой способ представления отчетности, дающий доступ к этой отчетности неограниченному кругу лиц. Поощряется активный способ представления финансовой отчетности – почтовая рассылка, публикация в нескольких СМИ и иные способы.

Объекты учета

Расширение круга пользователей и задач финансовой отчетности предполагает и более широкий круг информации, представляемый в финансовой отчетности. Концепцией должны быть предусмотрены два критерия, которые позволят определить активы и обязательства, подлежащие бухгалтерскому учету:

- возможность использования имущества в хозяйственной деятельности;
- возможность стоимостной оценки имущества и обязательств.

Несмотря на простоту приведенного определения объектов учета вопрос о том, учитывать ли на балансе тот или иной вид имущества (а если учитывать, то по какой стоимости) является дискуссионным. Критерии признания имущества и обязательств объектами учета должны конкретизироваться Стандартами бюджетного учета для каждого вида имущества и обязательств.

Принципы учета

Логика построения новой системы нормативного регулирования бюджетного учета предполагает формулирование принципов учета, которые затем трансформируются в правила учета. Наличие принципов учета дает возможность их интерпретации с целью выработки правил, если последние не установлены для какой либо операции или иного объекта учета.

Принципы бюджетного учета, установленные Концепцией, учитываются при разработке иных нормативных документов, которыми регулируется бюджетный учет. Вместе с тем нормативное закрепление принципов бюджетного учета позволит субъекту учета самостоятельно устанавливать правила учета при отсутствии соответствующих указаний в нормативных документах.

Принципы бюджетного учета несут декларативную функцию, а призваны внести ясность в порядок учета операций, в том числе в случае, когда системой нормативного регулирования этот порядок не предусмотрен.

Предотвращение противоречия между Концепцией и иными нормативными документами

Закрепление принципов бюджетного учета в Концепции не подразумевает полной свободы действий субъекта учета в определении правил учета на основании указанных принципов. Поскольку принципы бюджетного учета максимально абстрактны, то применение их в конкретной ситуации возможно только на их комплексном и всестороннем толковании с учетом оценки всех имеющих место факторов. Поэтому решение о порядке бюджетного учета и формирования финансовой отчетности должно приниматься субъектом учета самостоятельно на основании принципов лишь в том случае, если ни на одном из более конкретных уровней системы нормативного регулирования вопрос о правилах учета той или иной операции не решен. Ситуация, когда порядок учета того или иного объекта учета не урегулирован, должна являться скорее исключением, чем правилом.

Действия субъекта учета должны регулироваться Концепцией и в иных исключительных случаях. Правила, предусмотренные данным пунктом, в некоторой части также являются новыми для системы нормативного регулирования бюджетного учета. Поскольку любой нормативный документ по определению не может успе-

вать за развитием регламентируемого им процесса, Концепция бюджетного учета должна содержать механизм, с помощью которого субъект учета сам установит правила учета, если они по каким-либо причинам не закреплены нормативно. При этом пунктом зафиксировано требование обязательного отражения примененного порядка учета в учетной политике субъекта учета и наличия обоснования применения этого порядка.

Концепцией регулируются действия субъекта учета и в иных случаях неопределенности правил учета и формирования отчетности.

В противовес праву субъекта учета самостоятельно определять отдельные правила бюджетного учета и формирования показателей отчетности Концепцией установлена обязанность субъекта изыскать все возможные пути для нормативного урегулирования спорного вопроса, а в отсутствии нормативного регулирования – отразить в финансовой отчетности порядок учета с обязательным изложением причин и способов такого порядка.

Инструменты бюджетного учета

Концепцией не могут быть предусмотрены конкретные инструменты бюджетного учета, но должен быть определен подход к регулированию указанных технических вопросов. Концепция предполагает относительно новый подход к их регулированию.

Согласно Концепции субъект учета вправе самостоятельно установить формы учетных регистров и иные составляющие формы бюджетного учета. Необходимость изменения подхода к регулированию формы учета очевидна и связана с появлением новых, усовершенствованных методов бухгалтерской регистрации операций, в том числе путем применения компьютерных систем. Вместе с тем вопрос о степени регулирования формы бюджетного учета остается дискуссионным. Представляется наиболее оправданной ситуация, когда нормативным актом устанавливаются требования к составляющим формы учета, а не сами эти составляющие. При этом субъектам учета может предлагаться рекомендованная, но не обязательная форма учета.

Подобный подход позволит субъектам учета организовать учет в соответствии со спецификой деятельности, организационной структурой, имеющимися средствами автоматизации и программным обеспечением. Указанный подход оправдал себя при введении системы налогового учета в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Концепция предполагает отсутствие специальных форм первичной документации. Специальные формы требуются лишь в том случае, если субъект учета осуществляет специфические хозяйственные операции, не присущие иным организациям. Так, обслуживание бюджетных учреждений в органах Федерального казначейства предполагает наличие формы казначейского уведомления. Составление же, например, накладной на отгрузку товара по форме, установленной исключительно для бюджетных учреждений, может привести к затруднениям при взаимоотношениях с контрагентами – коммерческими организациями.

План счетов бюджетного учета также является элементом учетной техники, поскольку представляет собой лишь схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности [9. С. 35] (впрочем, в ряде работ План счетов выведен за рамки техники учета [10. С. 57]). Поэтому Концепцией должно быть преду-

смотрено, что если установленные правила применения плана счетов бюджетного учета не содержат правил учета на счетах бюджетного учета каких-либо объектов учета, субъект учета вправе самостоятельно определить правила отражения этих объектов учета исходя из плана счетов и Стандартов.

Порядок применения требований Концепции в законодательной и хозяйственной практике

Рассмотрим вопросы, касающиеся того, кто и в каких случаях может применять положения Концепции.

Применение норм Концепции при разработке Стандартов бюджетного учета и отчетности

В Стандартах должны раскрываться требования Концепции. При этом Стандартами должны устанавливаться не конкретные учетные действия (правила), а методы учета относительно конкретных объектов учета. Более конкретный уровень данного нормативного акта достигается тем, что им закрепляются принципы и методы учета не объектов учета вообще, а для каждого вида имущества и обязательств в отдельности. Стандартами должны регулироваться следующие вопросы финансовой отчетности:

- состав финансовой отчетности;
- назначение каждого отчета;
- правила консолидации бюджетной отчетности;
- правила представления бюджетной отчетности;
- общие вопросы раскрытия информации в бюджетной отчетности;
- правила формирования бюджетной отчетности.

В части порядка бюджетного учета в Стандартах для каждого объекта учета должны раскрываться следующие элементы:

- определение объекта учета;
- его виды (классификация);
- момент принятия к учету;
- момент выбытия из системы учета;
- первоначальная оценка;
- последующая оценка;
- правила отражения в финансовой отчетности.

При регулировании указанных элементов должны быть предусмотрены все возможные варианты поступления, функционирования и выбытия объекта учета, различные внешние (например, инфляция) и внутренние (например, прекращение деятельности) факторы, влияющие на учет этого объекта, а также иные факторы, имеющие существенное значение.

Соответствующие нормы, нашедшие отражение в нормативных документах более низкого уровня (инструкциях, письмах и т.п.), должны быть изъяты из указанных документов во избежание дублирования и, что более важно, противоречия с нормами Стандартов.

Применение норм Концепции при разработке и принятии иных нормативных документов в области бюджетного учета и отчетности

В связи с многогранностью и разнообразием объектов учета и хозяйственной деятельности в целом всегда существует вероятность того, что Стандартами, а также инструкциями не будут установлены правила учета, применимые в какой-либо уникальной ситуации. Кроме того, возможна ситуация, когда правила учета будут прописаны не достаточно четко.

В подобных ситуациях бухгалтер должен обратиться к следующему закрепленному в Концепции положению. В исключительных случаях, когда субъект учета

или лицо, осуществляющее бюджетный учет, приходят к заключению, что Стандартами и инструкциями по бюджетному учету и бюджетной отчетности не установлены специальные требования к учету и представлению в бюджетной отчетности каких-либо объектов бюджетного учета, этот субъект или лицо вправе самостоятельно по согласованию с контролирующим органом установить соответствующие правила исходя из общих принципов бюджетного учета, закрепленных в Концепции, таким образом, чтобы информация об этих объектах бюджетного учета была представлена в бюджетной отчетности объективным и достоверным образом.

Это правило распространяется как на объекты бюджетного учета, характерные только для организаций сектора государственного управления данной отрасли или ведомственной принадлежности, так и на любые иные объекты бюджетного учета. Например, в настоящее время пунктом 13 Инструкции от 10 февраля 2006 г. № 25н предусмотрено, что первоначальной стоимостью основных средств, полученных учреждением по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, а также стоимость услуг, связанных с их доставкой, регистрацией и приведением их в состояние, пригодное для использования.

Однако правила определения рыночной стоимости Инструкцией от 10 февраля 2006 г. № 25н не установлены, поскольку этот вопрос не охватывается задачами данной Инструкции. На практике отсутствие данной нормы вызывает затруднения у бухгалтеров при расчете рыночной стоимости.

При закреплении в Концепции положения, согласно которому в бюджетном учете должна отражаться и представляться в бюджетной отчетности только надежная информация (информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений и когда пользователи могут положиться на нее, как на правдивую), бухгалтер может самостоятельно определить источник информации о рыночных ценах либо воспользоваться указаниями иных законодательных или нормативных документов по этому вопросу. Ограничением будет являться не источник информации, а уверенность в том, что эта информация правдивая.

Применение норм Концепции при формировании бюджетной отчетности

Как бы хороша ни была система нормативного регулирования, применение норм в большей или меньшей степени может столкнуться с трудностями. Обусловлено это может быть как объективными, так и субъективными факторами.

В нашем случае возникает необходимость разъяснения положений нормативных актов, которыми регулируется бюджетный учет. В соответствии с предлагаемой системой нормативного регулирования бюджетного учета разъяснения норм (правил) бюджетного учета на каждом уровне системы нормативного регулирования бюджетного учета (см. рисунок 2) дает соответствующий регулирующий орган.

Однако нормы Стандартов и инструкций должны пониматься не произвольно, а во взаимосвязи с другими нормами бюджетного учета и обязательно исходя из принципов бюджетного учета, установленных Концепцией.

Допустим, что лица, осуществляющие учет, обращаются с просьбой разъяснить, имеет ли смысл в составе

данных, которые должны быть представлены на странице 1 пояснительной записки (форма 0503160), указывать информацию о политических событиях, например сроках окончания полномочий главы администрации. На первый взгляд такая информация будет удовлетворять принципу уместности, в соответствии с которым в бюджетной отчетности должна представляться только информация, влияющая на экономические решения пользователей и помогающая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их будущие оценки. В самом деле, инвестор, планирующий разместить на территории данного муниципального образования предприятие, должен оценивать политические риски, связанные с переизбранием главы администрации.

Однако разъяснение норм бюджетного учета должно отталкиваться от совокупности принципов бюджетного учета. Соответственно Концепция должна включать в себя принцип, согласно которому бюджетная отчетность должна позволять на ее основе делать вывод об имущественном положении и результатах деятельности субъекта учета. Бюджетная отчетность должна позволять, насколько это возможно, прогнозировать финансовое состояние субъекта учета в будущем.

Следовательно, информация, не имеющая отношения и не влияющая на имущественное положение и результаты деятельности субъекта учета, не уместна в бюджетной отчетности. Именно такое толкование, основанное на совокупности принципов бюджетного учета, должен будет дать соответствующий регулирующий орган.

Применение норм Концепции при понимании пользователями бюджетной отчетности

В Концепции должны быть сформулированы основополагающие принципы бюджетного учета и отчетности. Методы учета, закрепленные в Стандартах, специфичны для каждого вида объектов учета. В связи с разнообразием объектов учета и хозяйственных операций, Стандарты должны представлять собой детальный и довольно объемный документ. В соответствии с МСФОГС финансовая отчетность должна формироваться исходя из того, что пользователь финансовой отчетности обладает необходимыми знаниями в области бухгалтерского учета и финансов.

Однако это правило применимо, скорее, к внутренним пользователям финансовой отчетности и к таким внешним пользователям, как инвесторы и кредиторы, нежели к гражданам и общественности. То есть нельзя требовать от всех пользователей бюджетной отчетности знания тонкостей бюджетного учета.

Следовательно, пользователь бюджетной отчетности должен быть осведомлен лишь о самых общих принципах формирования отчетности. Для уяснения этих принципов он и может воспользоваться Концепцией. Например, пользователь бюджетной отчетности (гражданин) анализирует бюджетную отчетность двух (нескольких) муниципальных образований для оценки эффективности налоговой политики местных органов власти (в части установления местных ставок налогов). Он должен быть уверен в том, что отчетность разных муниципальных образований сопоставима. Аналогичным образом пользователь может быть заинтересован в сопоставлении отчетности одного муниципального образования за несколько отчетных пе-

риодов, например, для анализа объемов финансирования учреждений образования.

Закрепление в Концепции принципа, согласно которому бюджетная отчетность субъекта учета за разные периоды, а также бюджетная отчетность разных субъектов учета должны быть сопоставимы, позволит быть уверенным в возможности сопоставления финансовых отчетов муниципального образования за разные периоды и разных муниципальных образований.

Приведем еще пример применения норм Концепции при понимании пользователями бюджетной отчетности. Кредитор, выделяя кредит муниципальному образованию, анализирует его финансовый результат для оценки возможности возврата кредита. В отчете о результатах финансовой деятельности муниципального образования указаны суммы доходов, расходов и финансового результата. Для кредитора важно знать, каким образом исчисляется указанный показатель.

Информацию о методе исчисления доходов и расходов – методе начисления – пользователь сможет найти в самой бюджетной отчетности (в пояснительной записке). Однако этого не достаточно. Допустим, в конце отчетного периода территориальный налоговый орган доначислил налоги, штрафы и пени крупнейшему налогоплательщику муниципального образования. Налогоплательщик оспорил решение налогового органа в судебном порядке, в том числе оспорил сумму налоговых претензий. На момент утверждения бюджетной отчетности судебное решение вынесено не было. Закрепление в Концепции положения, согласно которому бюджетному учету и представлению в бюджетной отчетности подлежат только те доходы, которые могут быть оценены, с достаточной степенью надежности позволят понять, что сумма доначисленных налоговым органом налогов не включена в показатель налоговых доходов.

Применение норм Концепции при аудите бюджетной отчетности

Как было указано, международная практика исходит из необходимости независимого аудита бюджетной отчетности. Поскольку бюджетная отчетность все больше и больше ориентируется на внешнего пользователя, он должен быть уверен в ее достоверности. Однако такая уверенность не мыслима без подтверждения отчетности независимым аудитором.

Несмотря на то что в настоящее время законодательством не закреплено проведение внешнего независимого аудита бюджетной отчетности (Счетная палата России аудиторы лишь отчетность об исполнении бюджета), независимый аудит бюджетной отчетности предусмотрен Концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004-2006 гг. Поэтому Концепция бюджетного учета будет необходима и для работы аудиторов, поскольку для подтверждения правильности формирования показателей бюджетной отчетности в той части, в которой правила учета и составления отчетности установлены недостаточно четко, аудитор должен руководствоваться теми же принципами, что и бухгалтер.

Пользователь финансовой отчетности не может проверить, насколько субъекты учета руководствовались принципами учета, предусмотренными Концепцией. Подтверждение соответствия показателей отчетности установленным принципам и правилам учета является задачей аудитора. Аудитор должен соотнести способы формирования отчетных показателей как с принципа-

ми учета, заложенными в Концепции, так и с методами и правилами учета, закрепленными в Стандартах, инструкциях по бюджетному учету и отчетности.

Однако что будет, если аудитор обнаружит, что по каким-либо причинам ряд требований инструкций по бюджетному учету не соблюдался. Например, неверно начислялась амортизация на один из объектов основных средств лицо. Должен ли аудитор в этом случае сформулировать мнение о нарушении методики учета установленным правилам и признать отчетность не достоверной?

Очевидно, что нет. В данном случае аудитор должен воспользоваться принципом, закрепленным в Концепции, согласно которому в бюджетной отчетности должна представляться только существенная информация. Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании бюджетной отчетности.

Таким образом, обнаруженное нарушение может стать предметом разбирательств с контролирующим субъектом, органом финансового контроля и т.д., но не может служить основанием для признания бюджетной отчетности недостоверной.

В заключение отметим, что предложенные изменения в систему бюджетного учета не решают всех проблем. Наличие концепции бюджетного учета еще не позволяет в полной мере привести систему бюджетного учета в соответствие с требованиями бюджетного процесса и задач государственного управления. Однако упорядоченная система нормативного регулирования и нормативное закрепление принципов бюджетного учета создает пространство и рамки для дальнейшего совершенствования бюджетного учета в Российской Федерации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Подводя итоги настоящего исследования, представляется целесообразным обобщить полученные результаты и сформулировать выводы, касающиеся развития бюджетного учета в Российской Федерации.

1. На основе исторического анализа развития бюджетного учета была выявлена взаимосвязь характерных черт и существенных элементов системы бюджетного учета с особенностями системы государственных финансов и экономикой России в целом. Как показал анализ, наиболее существенные изменения в системе бюджетного учета происходили при изменении внешних условий – модели организации народного хозяйства, бюджетного процесса, гражданского законодательства.

Результаты исследования говорят о том, что бюджетный учет в целом развивался поступательно, на каждом этапе развития решались определенные задачи. После Октябрьской революции принципиальнейшие изменения в бюджетном учете были обусловлены новой, социалистической системой хозяйствования. Новая учетная система обеспечивала не только новые финансовые потоки – сама бюджетная система, включая уровни бюджетов, межбюджетные отношения, даже сеть бюджетополучателей были организованы на новых, социалистических, принципах.

После решения задачи организации бюджетного учета стала очевидна необходимость унификации учетных процедур для всех учреждений и органов власти. Правила учета упростились и стали более универсальными. Урегулировав в некоторой степени методо-

логию бюджетного учета, законодатель поставил задачу централизации учета, что позволило оптимизировать расходы на ведение учета и добиться более точной и полной отчетной информации, в том числе путем автоматизации учетной работы.

В дальнейшем переход к рыночной модели экономики привел к необходимости более детального учета предпринимательской деятельности бюджетных учреждений. В этот период изменения, произошедшие в бюджетной системе, потребовали значительной модификации и системы бюджетного учета. Однако проблемы с наполняемостью бюджета, эффективным расходованием средств и другими «болезнями» развития новой модели хозяйствования не позволяют Правительству РФ и Минфину России уделить должное внимание проблемам бюджетного учета. Новая налоговая система, новые принципы межбюджетных отношений требуют новых методов бюджетного учета, которые, тем не менее, не вводятся в практику бюджетного учета на протяжении нескольких лет.

Однако в первые годы XXI в. необходимость глубокого реформирования бюджетного учета стала уже очевидной. Именно сейчас перед бюджетной системой России ставятся новые задачи, которые не могут быть решены без принципиально новой системы бюджетного учета. У бюджетной отчетности появляются новые пользователи – международные организации, инвесторы, кредиторы. Но самое главное – бюджетная отчетность должна быть понятна гражданам, которые по замыслу бюджетной реформы все более и более должны быть вовлечены в процесс местного самоуправления.

Причем бюджетная отчетность должна не только быть понятна иностранным пользователям и сопоставима с отчетностью иностранных государств, что влечет за собой необходимость соответствия международным стандартам финансовой отчетности, но и отражать как доходы и расходы бюджета, так и имущество и обязательства публично-правового образования в полном объеме. Другими словами, впервые бюджетная отчетность начинает ориентироваться на внешних пользователей со всеми вытекающими последствиями.

Однако и внутренние пользователи – Правительство РФ, Минфин России, другие органы власти местного управления нуждаются в принципиально новой информации. Для эффективного управления бюджетом требуется глубокий аналитический учет. Это приводит к интеграции бюджетной классификации (учитывающей среди прочего международные стандарты статистики государственных финансов) с планом счетов бюджетного учета. На предыдущих этапах развития была решена задача целевого использования бюджетных средств, теперь перед бюджетным учетом ставится задача оценить (способствовать оценке) степень эффективности их использования.

Таким образом, как уже было указано, развитие бюджетного учета в России на протяжении последнего столетия было обусловлено в первую очередь изменением внешней среды – экономики и бюджетного устройства государства. Вместе с тем исторический анализ показывает, что ряд изменений в системе бюджетного учета осуществлялся в силу развития учетной науки. Так, на протяжении исследуемого периода как минимум трижды модернизировалась форма бюджетного учета.

Как видно из представленного в настоящей работе исследования, в определенные и довольно продолжи-

тельные промежутки времени бюджетный учет не претерпевал существенных изменений. Это связано с тем, что в экономике и бюджетном устройстве России (СССР) также ничего не менялось.

Одновременно с этим в ряде случаев наблюдалось и движение назад в развитии учета. Например, после отмены еще в советское время практики формирования отдельной отчетности по бюджетной и внебюджетной деятельности, в постсоветские годы такая практика вводится снова. Вряд ли подобные шаги можно оправдать лишь требованиями ГК РФ, о чем было указано в исследовании. Представляется, что это объясняется среди прочего и недостаточным пониманием процесса развития бюджетного учета в историческом плане.

2. В рамках работы были обобщены задачи, которые ставятся перед бюджетным учетом на современном историческом этапе. Была проанализирована и обобщена позиция Президента России, профильных министерств и ведомств, специалистов-практиков. Основные элементы действующей в настоящее время системы бюджетного учета (закреплена Инструкциями № 25н и № 5н) были объяснены с позиции новых задач бюджетного учета.

В работе были изложены существенные характеристики действующей системы бюджетного учета, которая была подвергнута критическому анализу на предмет соответствия стоящим перед ней требованиям. Основные элементы бюджетного учета (объекты и субъекты учета, момент признания имущества и обязательств, правила оценки, раскрытие в отчетности) были подвергнуты сравнительному анализу с существенными элементами международных стандартов бюджетного учета (МСФОГС) и стандартов статистики государственных финансов (СГФ). Так, было выявлено, что действующий план счетов бюджетного учета позволяет корректно учитывать имущество и обязательства, доходы и расходы публично-правовых образований, в том числе в рамках бюджетных учреждений. Состав бюджетной отчетности в целом удовлетворяет требованиям международных стандартов и теории бухгалтерского учета.

Вместе с тем было выявлено, что методы учета некоторых объектов (например, произведенных активов) в действующих инструкциях не раскрыты. Ряд правил формирования бюджетной отчетности требует совершенствования (например, необходимо формирование отчета об изменении чистых активов/капитала).

На основе анализа принципиальных недостатков системы бюджетной отчетности и учетных процедур были зафиксированы направления дальнейшего развития российского бюджетного учета.

3. Был изучен международный опыт и перспективы развития бюджетного учета в развитых странах. При этом основные характеристики бюджетного учета в таких странах как США, Канада, Новая Зеландия и Австралия были изучены по библиографическим источникам. Более детально исследованию подвергся процесс и промежуточные результаты реформы во Франции – в составе делегации Главного управления федерального казначейства России и Минфина России автор был приглашен в Министерство финансов Французской Республики.

Поскольку в ходе исследования была выявлена необходимость совершенствования не только содержательной, но и формальной стороны системы бюджетного учета, был исследован российский опыт регулирования бухгалтерского учета в коммерческих организациях. Это

позволило предложить пути совершенствования системы бюджетного учета, принимая во внимание российские исторические особенности бухгалтерского учета.

4. Наравне с методологическими задачами бюджетного учета были проанализированы и практические проблемы применения норм действующих инструкций.

В результате на основе анализа новых задач, стоящих перед бюджетным учетом, требований международных стандартов отчетности, международного опыта реформирования учета, затруднений в осуществлении бюджетного учета на практике, с учетом опыта российской бухгалтерской школы были предложены теоретические и практические шаги по совершенствованию действующей системы бюджетного учета.

5. Были сформулированы задачи по устранению принципиальных недостатков бюджетной отчетности и бюджетного учета. Данные предложения носят методологический характер. Так, анализ существующей системы бюджетного учета показал необходимость нормативного закрепления не только правил, но и принципов бюджетного учета. Теория бухгалтерского учета и международные стандарты финансового учета послужили основой для предложения изменений в состав бюджетной отчетности.

С учетом указанных предложений была разработана новая система нормативно-правовых актов, регулирующих бюджетный учет и отчетность в Российской Федерации. Эта система нормативно-правового регулирования содержит ряд взаимодополняемых нормативных документов, каждый из которых регулирует свою область бюджетного учета:

- правовые основы – закон «О бухгалтерском учете» и Бюджетный кодекс РФ;
- принципы учета и представления отчетности – Концепция бюджетного учета;
- учетные правила и правила формирования отчетности – Инструкция по бюджетному учету;
- отраслевые особенности учета – ведомственные инструкции.

На основе выявленных недостатков были предложены локальные изменения в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и Бюджетный кодекс РФ.

Главным, завершающим результатом представленной работы является проект нормативного документа следующего уровня – Концепция бюджетного учета. Концепция является основополагающим документом, регулирующим методологию бюджетного учета. Она необходима для уяснения основ бюджетного учета и отчетности как пользователями бюджетной отчетности, так и бухгалтерами, осуществляющими бюджетный учет. Концепция является базой для дальнейшей разработки конкретных правил бюджетного учета.

Обоснование положений Концепции изложено в работе. Даны примеры применения ее норм на практике.

Предложенный проект Концепции бюджетного учета обсуждался со специалистами Главного управления Федерального казначейства и Департамента бюджетной политики Министерства финансов Российской Федерации. Данный проект Концепции был взят Минфином России за основу для подготовки приказа Минфина России, устанавливающего Концепцию бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации (Положение по бюджетному учету в Российской Федерации).

Проект Концепции может быть использован также органами власти субъектов Российской Федерации и муниципальных образований для совершенствования

системы бюджетного учета и отчетности на региональном уровне.

Концепция бюджетного учета позволит более последовательно осуществлять дальнейшие шаги по совершенствованию бюджетного учета в Российской Федерации.

Литература

1. Дедков Е.П. Бюджетный учет и отчетность. Учебник для вузов. М.: Финансы, 1975.
2. Лавров А.М. Бюджетная реформа в России: От управления затратами к управлению результатами. – М.: КомКнига, 2005. 556 с.
3. Дубинина И.В. Реформирование бюджетной классификации Российской Федерации // Финансы. 2004. № 12.
4. Дубинина И.В. Бюджетная классификация в 2005 году // Бюджетный учет. 2005. № 2.
5. Руководство по статистике государственных финансов 2001 года / Статистическое управление. – [2-е изд.]. ix, 230 с.
6. Ремизов Н.А., Дубинина И.В. Аудит бюджетных средств: международный опыт и российские перспективы // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2006. № 1.
7. Совершенствование учета, отчетности и аудита в секторе государственного управления. – М.: Ленанд, 2005. – 536 с.
8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
9. Бухгалтерский учет: Учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; Под ред. П.С. Безруких. – 5-е изд., перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет, 2004. – 736 с.
10. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 592 с. – (Серия «Высшее образование»).

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Проект приказа Минфина России «Об утверждении Концепция бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации»

В соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации приказываю:

1. Одобрить прилагаемую Концепцию бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации.
2. Организовать проведение разъяснительной работы по применению указанной Концепции.
3. Контроль за исполнением настоящего приказа возложить на руководителя _____.

Министр

Пояснительная записка к проекту приказа Минфина России «Об утверждении Концепции бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации»

Проект Концепции бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации, которая должна быть утверждена приказом Минфина России, разработан в целях реализации полномочий Минфина России, установленных статьей 165 Бюджетного кодекса и Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329, по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и установлению единой методологии бюджетного учета.

Концепция разработана на основе Бюджетного кодекса Российской Федерации и Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, направлена на повышение качества информации, формируемой в бюджетном учете

и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям.

Концепция разработана с учетом передовой международной практики регулирования учета и отчетности в государственном секторе.

В Концепции определены:

- сфера действия;
- цели;
- система нормативного регулирования бюджетного учета;
- субъекты бюджетного учета;
- объекты учета;
- инструменты бюджетного учета.

Концепция устанавливает принципы бюджетного учета и бюджетной отчетности, правила их применения при ведении бюджетного учета и формировании отчетности, понимании бюджетной отчетности пользователями отчетности, органами государственного финансового контроля и независимыми аудиторами.

Концепция является частью системы нормативного регулирования бюджетного учета. Принципы бюджетного учета и отчетности, заложенные в Концепции, в дальнейшем должны раскрываться путем утверждения стандартов бюджетного учета.

Проект Концепции бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации

Общие положения

1.1. Концепция бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации (далее – Концепция) разработана в соответствии со статьями 7, 29, 165, 240, 241 Бюджетного кодекса Российской Федерации и Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, направлена на повышение качества информации, формируемой в бюджетном учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям.

1.2. Концепция предназначена для закрепления концептуальных основ бюджетного учета и бюджетной отчетности, используемых для:

- разработки правил бюджетного учета и требований к отчетности, закрепляемых в нормативных актах;
- принятия решений субъектами учета по вопросам бюджетного учета и бюджетной отчетности, не урегулированных нормативными актами;
- понимания правил бюджетного учета и требований к бюджетной отчетности субъектами учета, аудиторами и органами государственного финансового контроля, пользователями бюджетной отчетности.

1.3. Концепция в целом соответствует Международным стандартам финансовой отчетности для государственного сектора (МСФОГС). Однако отдельные элементы бюджетного учета и отдельные требования к бюджетной отчетности могут не соответствовать требованиям МСФОГС.

1.4. Концепция учитывает также требования Руководства по статистике государственных финансов (СГФ). Однако допускается, что отдельные элементы бюджетного учета и отдельные требования к бюджетной отчетности могут не соответствовать требованиям СГФ.

1.5. Бюджетный учет и формирование отчетности субъектами бюджетного учета осуществляются в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации, настоящей Концепцией, стандартами бюджетного учета и инструментами по бюджетному учету и бюджетной отчетности.

Терминология

2.1. В Концепции понятия и термины используются в следующих значениях:

- Бюджетный учет – упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении

об имуществе и обязательствах публично-правовых образований и (или) организации сектора государственного управления и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех финансово-хозяйственных операций.

- Бюджетная отчетность – система показателей, характеризующих имущественное положение и результаты деятельности публично-правового образования и (или) организации сектора государственного управления, составляемая на основе данных бюджетного учета в соответствии с установленными правилами. Бюджетная отчетность является отчетностью общего назначения, то есть предназначена для широкого круга лиц.
- Объекты бюджетного учета – финансовые и нефинансовые активы и обязательства субъектов учета и операции, приводящие к изменению вышеуказанных активов и обязательств, а также операции санкционирования расходов бюджетов, подлежащие бюджетному учету;
- Субъекты бюджетного учета и отчетности – публично-правовые образования.
- Публично-правовые образования – Российская Федерация, субъекты Российской Федерации (республики, края, области, города федерального значения, автономные области, автономные округа), а также городские, сельские поселения и другие муниципальные образования.
- Организации сектора государственного управления – органы государственной власти, органы управления государственных внебюджетных фондов, органы местного самоуправления, бюджетные учреждения, российские академии наук и создаваемые российскими академиями наук учреждения, имеющие государственный статус.
- Лица, осуществляющие бюджетный учет от имени публично-правовых образований:
 - организации сектора государственного управления;
 - органы, организующие исполнение бюджетов;
 - органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджетов;
 - органы государственной власти и местного самоуправления;
 - органы управления государственных внебюджетных фондов, которые осуществляют учет контролируемых ими имущества, обязательств и хозяйственных операций публично-правового образования.
- При этом под контролируемым имуществом и обязательствами признаются имущество и обязательства, которыми лицо, осуществляющее бюджетный учет, обладает на основании гражданско-правовых или бюджетных правоотношений, либо использует в своей деятельности без таковых оснований, а также имущество, обязательства публично-правовых образований, ответственность за операции с которыми закреплена за лицами, осуществляющими бюджетный учет.
- Контролирующие субъекты – главные распорядители бюджетных средств, распорядители бюджетных средств, признаваемые таковыми в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, органы государственной власти и местного самоуправления, а также органы, организующие исполнение бюджетов. При этом под контролем понимается способность контролирующего субъекта непосредственно влиять на финансово-хозяйственную деятельность контролируемого субъекта.;
- Внешние пользователи бюджетной отчетности – граждане, общественность, а также кредиторы, инвесторы и другие лица, которые не имеют реальной возможности истребовать у лица, осуществляющего бюджетный учет, информацию об имущественном положении и результатах экономической деятельности субъекта учета.;
- Внутренние пользователи бюджетной отчетности – контролирующие субъекты и иные участники бюджетного процесса, которым в соответствии с действующим законодательством предоставлено право истребовать у лица, осуществляющего бюджетный учет, информацию об

имущественном положении и результатах экономической деятельности субъекта учета.

- Органы финансового контроля – органы государственного и муниципального финансового контроля.
- Государственный внебюджетный фонд – форма образования и расходования денежных средств, образуемых вне федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации.
- Аудит – деятельность по независимой проверке бюджетного учета и бюджетной отчетности.

2.2. Термины, не определенные Бюджетным кодексом Российской Федерации, данной Концепцией, стандартами бюджетного учета и бюджетной отчетности, инструкциями по бюджетному учету и бюджетной отчетности, применяются в том значении, которое установлено нормами соответствующей отрасли законодательства.

Сфера действия

3.1. Концепция устанавливает основные принципы бюджетного учета и формирования бюджетной отчетности, обязательные для соблюдения лицами, осуществляющими бюджетный учет, в соответствии с требованиями Бюджетного кодекса Российской Федерации.

3.2. Концепция не распространяется на правила ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, обязательные для коммерческих организаций, в том числе для муниципальных и государственных унитарных предприятий, а также для Банка России и иных организаций, которые осуществляют бухгалтерский учет и формируют финансовую отчетность на основании специальных правил, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Система нормативного регулирования бюджетного учета и бюджетной отчетности

4.1. Правовые основы бюджетного учета и бюджетной отчетности установлены Бюджетным кодексом Российской Федерации и Федеральным Законом «О бухгалтерском учете».

4.2. Методологические основы бюджетного учета и бюджетной отчетности устанавливаются настоящей Концепцией.

4.3. Положения Концепции раскрываются путем принятия стандартов бюджетного учета и бюджетной отчетности.

4.4. Методические и технические вопросы бюджетного учета и формирования бюджетной отчетности устанавливаются инструкциями по бюджетному учету и бюджетной отчетности.

4.5. Стандарты бюджетного учета и бюджетной отчетности, инструкции по бюджетному учету и бюджетной отчетности не должны противоречить настоящей Концепции.

4.6. Органы, организующие исполнение бюджетов, а также главные распорядители в своей сфере деятельности вправе разъяснять принципы и правила ведения бюджетного учета и формирования бюджетной отчетности, закрепленные в настоящей Концепции, стандартах бюджетного учета и бюджетной отчетности, инструкциях по бюджетному учету и бюджетной отчетности.

Указанные разъяснения не могут дополнять или изменять требования настоящей Концепции, стандартов бюджетного учета и бюджетной отчетности, инструкций по бюджетному учету и бюджетной отчетности.

Цели бюджетной отчетности

5.1. Бюджетная отчетность должна позволять на ее основе делать вывод об имущественном положении и результатах деятельности субъекта учета.

5.2. Бюджетная отчетность должна позволять, насколько это возможно, прогнозировать финансовое состояние субъекта учета в будущем.

5.3. Бюджетная отчетность должна содержать также информацию, необходимую внутренним пользователям для принятия решений управленческого характера в отношении деятельности субъекта учета.

Если бюджетная отчетность не позволяет отразить информацию, необходимую внутренним пользователям, лицо, осуществляющее бюджетный учет, должно сформировать дополнительные отчеты. Форма и содержание дополнительных отчетов, а также требования к раскрытию информации в указанных отчетах устанавливаются внутренними пользователями.

5.4. Бюджетная отчетность организаций сектора государственного управления формируется для целей:

- представления информации о хозяйственной деятельности организации сектора государственного управления;
- для последующей консолидации и формирования бюджетной отчетности публично-правовых образований, главных распорядителей бюджетных средств и государственных внебюджетных фондов.

5.5. Бюджетная отчетность, за исключением отчетности, содержащей сведения, составляющие государственную тайну, является публичной.

5.6. По решению органов законодательной или исполнительной (представительной) власти бюджетная отчетность публично-правовых образований может подвергаться независимому аудиту.

Бюджетная отчетность организаций сектора государственного управления, за исключением организаций, информация о хозяйственной деятельности которых составляет государственную тайну в соответствии с действующим законодательством, может подвергаться независимому аудиту по инициативе организации сектора государственного управления, либо контролирующего субъекта.

5.7. Бюджетная отчетность публично-правового образования должна быть представлена внешним пользователям любым способом, предполагающим доступ к ней неограниченного круга лиц, в том числе через средства массовой информации, путем опубликования на Интернет-сайтах, почтовой рассылкой и (или) иным образом.

5.8. По решению контролирующего субъекта публичная бюджетная отчетность организаций сектора государственного управления может быть представлена внешним пользователям способом, предполагающим доступ к ней неограниченного круга лиц.

Объекты бюджетного учета

6.1. Бюджетному учету и представлению в бюджетной отчетности подлежат следующие объекты:

- имущество (финансовые и нефинансовые активы);
- обязательства;
- чистые активы/капитал;
- финансовый результат хозяйственной деятельности, включая доходы и расходы;
- операции, приводящие к изменению имущества, обязательств, финансового результата и чистых активов;
- операции по санкционированию расходов бюджетов.

6.2. Имуществом являются контролируемые субъектом учета вещи, включая деньги и ценные бумаги,

имущественные права, результаты интеллектуальной деятельности, нематериальные блага и иные ресурсы.

6.3. Бюджетному учету и представлению в бюджетной отчетности подлежат только то имущество, которое используется и (или) может быть использовано в деятельности субъекта учета, в т.ч. в виде применения его для производства товаров (работ, услуг), для его реализации или иным образом.

6.4. Имущество, подлежащее бюджетному учету и представлению в бюджетной отчетности, должно быть оценено с достаточной степенью надежности. Имущество, которое имеет экономическую, историческую, культурную и (или) иную ценность, но в силу своих уникальности, предназначения и (или) иных свойств, не может быть надежно оценено, подлежит бюджетному учету и представлению в бюджетной отчетности в условной оценке.

6.5. Имущество, принадлежащее субъекту учета на праве собственности, подлежит представлению в бюджетной отчетности обособленно от имущества, принадлежащего субъекту учета на иных правах.

6.6. В бюджетной отчетности имущество должно быть представлено в разрезе его ликвидности.

6.7. Обязательства являются имущественные требования, предъявленные иными лицами к субъекту учета, к организации сектора государственного управления либо к иному лицу, осуществляющему бюджетный учет.

6.8. Обязательства, подлежащие бюджетному учету и представлению в бюджетной отчетности, должны быть оценены с достаточной степенью надежности.

6.9. В бюджетной отчетности должны быть представлены отдельно долгосрочные и краткосрочные имущественные права (дебиторская задолженность) и обязательства (кредиторская задолженность).

6.10. Чистыми активами/капиталом является разница между стоимостью имущества и величиной обязательств.

6.11. Финансовым результатом является разница между доходами и расходами. Финансовый результат отчетного периода должен быть представлен в бюджетной отчетности отдельно от финансового результата предыдущих отчетных периодов.

6.12. Доходом является увеличение экономических выгод в результате поступления имущества и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению чистых активов.

6.13. Бюджетному учету и представлению в бюджетной отчетности подлежат только те доходы, которые могут быть оценены с достаточной степенью надежности.

6.14. В бюджетной отчетности должны быть представлены отдельно доходы, полученные в результате обычной операционной деятельности, и прочие доходы.

6.15. Расходом является уменьшение экономических выгод в результате выбытия имущества и (или) погашения обязательств, приводящее к уменьшению чистых активов.

6.16. Бюджетному учету и представлению в бюджетной отчетности подлежат только те расходы, которые могут быть оценены в денежном выражении с достаточной степенью надежности.

6.17. В бюджетной отчетности должны быть представлены отдельно расходы, осуществленные в результате обычной операционной деятельности, и прочие расходы.

6.18. Бюджетному учету подлежат только те хозяйственные операции, которые приводят к изменению объектов бюджетного учета.

Принципы бюджетного учета и бюджетной отчетности

7.1. Бюджетный учет и формирование бюджетной отчетности должны основываться на нижеследующих принципах.

7.1.1. Метод начисления. Бюджетный учет ведется методом начисления, согласно которому результаты операций признаются по факту их совершения, не зависимо от того, когда получены или выплачены денежные средства (или их эквиваленты) при расчетах, связанных с осуществлением указанных операций.

7.1.2. Непрерывность деятельности. Бюджетная отчетность формируется исходя из предположения, что субъект учета будет действовать в обозримом будущем. В том случае, если в обозримом будущем предполагается ликвидация субъекта учета или существенное сокращение объемов его деятельности, в бюджетной отчетности этот факт должен раскрываться. Правила формирования бюджетной отчетности в этом случае могут отличаться от обычных правил.

7.1.3. Понятность. Информация, представляемая в бюджетной отчетности, должна быть понятной пользователям.

7.1.4. Уместность. В бюджетной отчетности должна представляться только та информация, которая влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их будущие оценки.

7.1.5. Существенность. В бюджетной отчетности должна представляться только существенная информация. Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании бюджетной отчетности.

7.1.6. Надежность. В бюджетном учете должна отражаться и представляться в бюджетной отчетности только надежная информация. Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений, и когда пользователи могут положиться на нее, как на правдивую.

7.1.7. Преобладание сущности над формой. В бюджетном учете и бюджетной отчетности операции должны отражаться не столько в соответствии с их юридической формой, сколько в соответствии с их экономической сущностью.

7.1.8. Нейтральность. Бюджетная отчетность должна быть нейтральной, то есть непредвзятой. Нейтральной не может являться отчетность, если информация, отраженная в ней, подбирается или представляется таким образом, чтобы она оказывала влияние на принятие решения пользователем или формирование суждения у пользователя с целью достижения запланированного результата.

7.1.9. Осмотрительность. Суждения, на основании которых производятся расчеты и представляется информация, должны выноситься с осторожностью, то есть так, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы не были занижены.

7.1.10. Полнота. Информация, отражаемая в бюджетном учете и представляемая в бюджетной от-

четности, должна быть полной, с учетом существенности затрат на нее.

7.1.11. Баланс между выгодами и затратами. Выгоды, извлекаемые из информации, отраженной в бюджетном учете и представленной в бюджетной отчетности, должны превышать затраты на получение этой информации, ее учет и ее представление. Затраты на ведение бюджетного учета и подготовку бюджетной отчетности должны быть разумными.

7.1.12. Сопоставимость. Бюджетная отчетность субъекта учета за разные периоды, а также бюджетная отчетность разных субъектов учета должна быть сопоставима.

7.1.13. Своевременность. Информация должна быть представлена в бюджетной отчетности своевременно, т.е. тогда, когда она полезна для пользователей бюджетной отчетности.

7.2. Лица, осуществляющие бюджетный учет, пользователи бюджетной отчетности, аудиторы и органы финансового контроля руководствуются принципами учета при отсутствии конкретных правил бюджетного учета и требований по формированию бюджетной отчетности.

7.3. Порядок бюджетного учета и формирования бюджетной отчетности при отсутствии установленных требований должен выработываться на основании всей совокупности принципов бюджетного учета.

Требования соответствия порядка ведения бюджетного учета и представления бюджетной отчетности нормативным актам

8.1. Ведение бюджетного учета и представление бюджетной отчетности должны осуществляться в строгом соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации, настоящей Концепцией, стандартами бюджетного учета и отчетности, инструкциями по бюджетному учету и бюджетной отчетности. Порядок бюджетного учета и представления информации в бюджетной отчетности, не соответствующий указанным нормативным актам, не может быть оправдан ни раскрытием применяемой учетной политики, ни примечаниями или пояснительными материалами.

8.2. В том случае, когда нормативные акты, регулирующие бюджетный учет и бюджетную отчетность, допускают альтернативный порядок бюджетного учета и представления в бюджетной отчетности объектов бюджетного учета, лицо, составляющее бюджетную отчетность, может самостоятельно выбрать из допустимых вариантов порядок учета и формирования показателей бюджетной отчетности. Выбранный порядок должен быть согласован с контролирующим субъектом и закреплен решением (учетной политикой) лица, составляющего бюджетную отчетность, и отражен в бюджетной отчетности.

8.3. В том случае, когда организация сектора государственного управления осуществляет операции со специфическими объектами бюджетного учета, операции, характерные только для организаций определенной отрасли или ведомственной принадлежности, правила бюджетного учета и представления в бюджетной отчетности указанных операций и объектов бюджетного учета устанавливаются соответствующим министерством, ведомством или иным контролирующим субъектом в виде Отраслевых инструкций по бюджетному учету и бюджетной отчетности. Указанные инструкции могут быть обязательными как только для подведомственных

органу, утвердившему инструкцию, организаций сектора государственного управления, так и для всех организаций сектора государственного управления. При этом указанные инструкции и рекомендации не должны противоречить настоящей Концепции и стандартам бюджетного учета и бюджетной отчетности.

8.4. В исключительных случаях, когда лицо, составляющее бюджетную отчетность, приходит к заключению, что стандарты бюджетного учета и бюджетной отчетности и инструкции по бюджетному учету и бюджетной отчетности не устанавливают специальных требований к учету и представлению в бюджетной отчетности каких-либо объектов бюджетного учета, оно вправе самостоятельно установить данные правила исходя из общих принципов бюджетного учета, закрепленных в настоящей Концепции, таким образом, чтобы информация об этих объектах бюджетного учета была представлена в бюджетной отчетности объективным и достоверным образом. Это правило распространяется как на объекты бюджетного учета, характерные только для организаций сектора государственного управления данной отрасли или ведомственной принадлежности, так и на любые иные объекты бюджетного учета. При этом лицо, составляющее бюджетную отчетность, должно раскрывать в пояснительной записке к бюджетной отчетности:

- тот факт, что лицо, составляющее бюджетную отчетность, пришло к заключению, что стандарты бюджетного учета и бюджетной отчетности и инструкции по бюджетному учету и бюджетной отчетности не устанавливают требования к учету объекта бюджетного учета и объект бюджетного учета, в отношении которого субъектом лицом, составляющее бюджетную отчетность, самостоятельно установлены правила учета;
- причины, по которым не могут быть применены установленные требования нормативных документов для учета данного объекта;
- принципы учета, примененные для установления правил бюджетного учета и представления в бюджетной отчетности данного объекта бюджетного учета и сами установленные правила.

Правила бюджетного учета указанных объектов бюджетного учета и порядок представления информации об указанных объектах в бюджетной отчетности согласовывается с контролирующим субъектом.

8.5. Контролирующие субъекты, а также организации сектора государственного управления вправе устанавливать дополнительную (специальную) отчетность и правила ее формирования без ограничений. Указанная специальная отчетность формируется в рамках управленческого учета. Принципы и правила бюджетного учета, заложенные в настоящей Концепции, стандартах бюджетного учета и бюджетной отчетности, инструкциях по бюджетному учету и бюджетной отчетности не распространяются на порядок ведения управленческого учета и формирования специальной отчетности.

Инструменты бюджетного учета

9.1. Бюджетный учет ведется на основании Плана счетов бюджетного учета, установленного Министерством финансов Российской Федерации. Правила применения Плана счетов устанавливаются Инструкцией по бюджетному учету, отраслевыми инструкциями и иными нормативными актами, принятыми в соответствии с действующим законодательством.

9.2. В том случае, если правила применения Плана счетов бюджетного учета, установленные Инструкцией по бюджетному учету, отраслевыми инструкциями и

иными нормативными актами, не содержат правил учета на счетах бюджетного учета каких-либо объектов бюджетного учета, субъект учета, лицо, осуществляемое бюджетный учет, вправе самостоятельно установить правила отражения этих объектов бюджетного учета на счетах бюджетного учета исходя из Плана счетов и общих правил бюджетного учета.

9.3. Требования к составу и формам первичной учетной документации устанавливаются Инструкцией по бюджетному учету.

9.4. Прочие аспекты бюджетного учета (сроки хранения первичной учетной документации, организационные вопросы бухгалтерского учета и т.п.), не регламентированные инструкциями по бюджетному учету и бюджетной отчетности, определяются контролирующим субъектом. Если контролирующим субъектом указанные вопросы не регламентированы, они определяются лицом, осуществляющим бюджетный учет, самостоятельно с учетом требований прочих нормативных актов, принятых в соответствии с действующим законодательством.

Токарев Игорь Николаевич

РЕЦЕНЗИЯ

Статья Токарева И.Н. посвящена исследованию недостатков системы бюджетного учета в России и разработке предложений по их устранению. Работа разделена автором на три главы, посвященные, соответственно, истории развития государственного устройства в СССР и Российской Федерации и причинно-следственному анализу:

- существенных элементов бюджетного учета;
- новых задач бюджетного учета, обусловленных реформой государственного управления и государственных финансов;
- существующих методологических проблем бюджетного учета.

Разработке предложений по совершенствованию нормативно-правовой базы бюджетного учета и обоснованию положений предложенного проекта нормативного документа «Концепция бюджетного учета».

В ходе проведенного исследования обобщены и сформулированы задачи, стоящие перед бюджетным учетом в Российской Федерации, исследован международный опыт реформирования бюджетного учета с целью определения направления дальнейшего развития российской системы бюджетного учета, сформулированы новые принципы и отдельные правила бюджетного учета и составляющие бюджетной отчетности.

Такой подход к исследованию основывается на общенаучных методах познания и представляется методологически оправданным.

Тема представленной работы является актуальной: автор исследует вопросы, которые в настоящее время являются основанием для внесения изменений в нормативные документы, регулирующие бюджетный учет, а также в Бюджетный кодекс РФ. Актуальность полученных в результате исследования результатов для Российской Федерации не вызывает сомнений, поскольку существующие пробелы и противоречия нормативной базы бюджетного учета, а также масштаб задач, стоящих перед бюджетным учетом, достаточно очевидны.

Полученные И.Н. Токаревым результаты представляются достоверными и обоснованными. Результаты его могут быть использованы как для теоретических изысканий, так и в практической деятельности: при подготовке финансовыми органами субъектов Российской Федерации и муниципалитетов финансовой отчетности об исполнении бюджета как в соответствии с федеральным законодательством, так и на инициативной основе в соответствии с международными стандартами. Результаты работы необходимы для более полного понимания принципов и правил бюджетного учета пользователями бюджетной отчетности ее, а также бухгалтерами-практиками.

Одним из самых значительных результатов работы является предложенный автором проект Концепции бюджетного учета. Этот документ закрепляет основополагающие вопросы бюджетного учета, определяя критерии лиц, представляющих бюджетную отчетность, очерчивает границы объектов бюджетного учета, определяет базовые учетные принципы. Закрепление на уровне нормативного документа концептуальных основ, целей и задач бюджетного учета происходит в истории российского бюджетного учета впервые.

Тема работы автором раскрыта. Исследование И.Н. Токарева заслуживает высокой оценки и может быть рекомендована к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Чая В.Т., д.э.н., профессор, член редакционной коллегии журнала «Аудит и финансовый анализ», исполнительный директор Ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество»

2.3. DEVELOPMENT OF BUDGETARY ACCOUNTING IN THE RUSSIAN FEDERATION

Igor N. Tokarev, Fbk-Pkf, Senior expert, Moscow State University, Faculty of Economics Accounting, Analysis and Auditing Department

The public finance is a basis of operation of the state – it is impossible to fancy implementation of such state functions, as maintaining of defensibility of the country, internal security, implementation of foreign policy, evolution of a social orb, a cultural life and other tasks of the state importance, without their financial provision.

The poor control budget process, chaotic income generation of the budget and unreasonable expending of budgetary funds inevitably leads to weakening of the state and is fraught with its disintegration. So, Russian political scientist A.D. Gradovsky, presenting the common situation in France before Great French revolution, testifies: «Нек-кер has been put in necessity if not to accept drastic measures to uncover to the country a true state of affairs. The last purpose has been reached by issuing, in 1781, the well-known report on the finance (compte rendu). «The report» has made tremendous impression. For the first time reading company has seen the real rule of the finance; for the first time it has seen also where there are taxes and duties and as pensions, синекуры, tall sets and different outputs court and the nobility swallow public funds». Complete disorder of public finances became one of main causes of Revolution in France: from the moment of the first publication compte rendu (actually – the national accounts) till the moment of storm of the Bastille has passed only eight years. That is already more than two centuries back company has sized up significance of the paperwork mirroring a state of public finances, as major tool of public control over operations and solutions of authorities, and also efficiency of a state policy.