

## 2.8. О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ В РОССИИ КАК ИНФОРМАЦИОННОЙ ОСНОВЕ МУНИЦИПАЛЬНОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И АУДИТА

Шинкарева О.В., к.э.н., доцент кафедры финансов и отраслевой экономики

*Российская академия государственной службы при Президенте РФ*

В статье рассматривается развитие бухгалтерского учета в Российской Федерации как в коммерческом, так и в общественном секторе. Показана роль учета при организации муниципального финансового контроля и аудита. Проанализированы особенности его развития и предложены меры по повышению качества бухгалтерского учета в муниципальных унитарных предприятиях и бюджетного учета в муниципальных учреждениях.

Муниципальный финансовый контроль – часть (этап) процесса местного самоуправления, заключающегося в мониторинге со стороны финансовых органов муниципальных образований, специально созданных учреждений и населения по поводу законности и эффективности формирования, обращения и использования муниципальных фондов денежных средств, выявления резервов поступления дополнительных финансовых источников муниципалитетов и оптимизации расходования средств, а также улучшении финансовой дисциплины для дальнейшего развития территории. Однако в настоящее время уровень развития муниципального финансового контроля не удовлетворяет потребностям развития муниципальных образований. Развитие муниципального финансового контроля невозможно без совершенствования его информационной базы – бухгалтерского учета.

Правильно организованная система бухгалтерского учета и отчетности является необходимым условием внедрения системы муниципального финансового контроля. Высокое качество данной системы способствует повышению прозрачности финансовых потоков, что в конечном итоге ведет к повышению эффективности контроля и аудита. Само же качество учета и отчетности зависит от того, насколько реально они отражают финансовое положение субъекта, позволяют контролировать результаты его деятельности и принимать обоснованные решения в современных экономических условиях.

При этом хочется отметить, что информационной основой муниципального финансового контроля может выступать как бюджетный учет, так и бухгалтерский учет в коммерческой сфере, так как объектами контроля являются и бюджетные учреждения, и муниципальные унитарные предприятия.

Рассмотрим международную и отечественную практику ведения бухгалтерского учета в современных условиях, и выявим аспекты интеграции российского учета с международным. В области коммерческого учета можно выделить различные модели национальных систем учета, исходя из группировки стран с похожими условиями развития производства, управления, уровня профессиональной культуры пользователей информации. Наиболее широко распространенными в развитых странах являются две системы.

1. Англо-американская (иные названия – британо-американо-голландская, британо-американская) модель учета распространена в США, Великобритании, Нидерландах, Израиле, ЮАР и др. Благодаря развитому рынку ценных бумаг в данных странах основной приток инвестиций фирмы получают от внешних инвесторов, цель которых вложить свободные средства для получения прибыли. Инвесторы в основном не управляют текущей деятельностью компании, а являются только владельцами акционерного капитала. Информацию о положении компании они могут получить в основном из внешних источников, в первую очередь из финансовой отчетности фирмы. Поэтому методы бухгалтерского учета в данной модели ориентированы на отражение информации, необходимой инвесторам и кредиторам фирмы (как уже существующим, так и потенциальным), а финансовая отчетность фирмы призвана максимально подробно показать ее положение на рынке.

Государства, в которых распространены данные модели учета, являются странами общего или прецедентного права, их законодательство регулируется конкретными отношениями, построенными на судебных решениях, и образующих единую систему права. Законы общеправовой ориентации этих государств (разрешено то, что не запрещено) устанавливают границы, в рамках которых физические и юридические лица имеют свободу действия. Поэтому данной модели присущи гибкие учетные стандарты, разрабатываемые на основе накопленного опыта, общие принципы и методы учета и отчетности определяются в основном различными неправительственными профессиональными ассоциациями бухгалтеров. В самой методологии ведения учета фирмам предоставлена достаточно широкая свобода действий – отсутствует единая утвержденная нумерация счетов – компания формирует план счетов самостоятельно, исходя из своих нужд и потребностей; зависимость системы бухгалтерского финансового учета от налогообложения невысокая, бухгалтерский финансовый учет существует параллельно с налоговым учетом.

2. Континентальная модель учета – практикуется в странах Европы (Франция, Италия, Германия и др.), Японии, франкоязычных африканских государствах. Исторически бизнес там тесно связан с банками (Германия, Япония, Швейцария) или государственными органами (Франция, Италия, Швеция), от которых фирмы и получают финансовые средства и которые могут черпать информацию о компании не только из ее финансовой отчетности, но и из остальных источников. Основой законодательства большинства стран являются нормы римского права (так называемое гражданское право), где главный источник права – это закон. Данная правовая система обуславливает законодательные акты жестко детерминированного характера, физические и юридические лица должны следовать букве закона. Поэтому она строго и детально регламентирует методологию ведения бухгалтерского учета: он должен прежде всего удовлетворять требованиям правительства о налогообложении, а информирование кредиторов о положении фирмы на рынке не является его главной задачей. Правила налогообложения в основном совпадают с правилами учета, что сближает бухгалтерский финансовый и налоговый учет.

Глобализация мировой экономики выявила потребность унификации учетных систем и привела к появлению Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), разрабатываемых Советом по международным стандартам финансовой отчетности и имеющих в своей основе англо-американские принципы учета. Целью их разработки и внедрения является улучшение и гармонизация законодательства, стандартов бухгалтерского учета и порядка составления финансовой отчетности, позволяющей отразить реальное имущественное положение компании, во всем мире.

Обращаясь к особенностям ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, можно отметить, что до революции он развивался в целом по канонам континен-

тальной модели, т.е. через использование регламентированных правил учета. Это можно объяснить, во-первых, тем, что РФ, как и континентальным странам Европы, присущи нормы римского права, а во-вторых, значительным влиянием государства на экономическую жизнь общества. В советское время основным потребителем информации, предоставляемой бухгалтерским учетом, было государство, а целью учета являлось сохранение социалистической собственности, выполнение плана и соблюдение установленного уровня себестоимости продукции. В результате бухгалтерский учет основывался на четком выполнении формализованных правил и методов.

С переходом российской экономики к рынку роль бухгалтерского учета изменилась, в настоящее время происходит реформирование российской системы учета в соответствии с МСФО. Цель реформирования – система бухгалтерского учета в РФ должна отвечать требованиям рыночной экономики и отражать реальную экономическую ситуацию, способствовать защите интересов инвесторов, партнеров и иных заинтересованных лиц. Задачи реформы заключаются в следующем:

- формирование системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь, инвесторов;
- обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказание методической помощи организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета [8].

Рассмотрим особенности ведения бухгалтерского учета в РФ в контексте их приближения к международным бухгалтерским стандартам. В первую очередь обратимся к определению сущности этого вида учета. В соответствии с Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ<sup>1</sup> 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, а его объектами являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые ими в процессе их деятельности. На наш взгляд, данное определение является неполным и противоречивым, то же можно отнести и к объектам бухгалтерского учета. Упомянутый закон не содержит такого важного объекта бухгалтерского учета, как собственный капитал организации. Нет о данном элементе ни слова и в определении термина «бухгалтерский учет», а также во всем остальном тексте документа. А ведь без него невозможно получить достоверную информацию о финансовом положении предприятия, провести анализ его деятельности и определить эффективность управления. Собственный капитал входит в основное балансовое уравнение, используемое как в МСФО, так и в практике ведения российского бухгалтерского учета. Оно имеет вид:

**Активы = Источники формирования активов,**

т.е.

**Активы =  
=Собственный капитал + Обязательства.**

<sup>1</sup> Действие данного закона распространяется на все организации на территории РФ, в т.ч. и бюджетные.

В соответствии с МСФО, собственный капитал является одним из элементов финансовой отчетности наряду с активами, обязательствами, доходами, расходами (включающими прибыли и убытки), денежными потоками [12, с. 5].

В российской бухгалтерской финансовой отчетности собственный капитал организации отражается в разделе III «Собственный капитал» формы №1 «Баланс» бухгалтерской отчетности организаций [6]. Значит, можно отметить противоречия в российском законодательстве. Чтобы от них избавиться, предлагаем выделить следующие нижеперечисленные объекты бухгалтерского учета.

1. Имущество организаций.
2. Источники формирования имущества.
3. Хозяйственные операции.

Предложенный автором перечень объектов является полным: для того, чтобы составить представление о финансовом положении предприятия, необходимо иметь данные об активах предприятия (его имуществе), пассивах (т.е. источниках их формирования, которые подразделяются на собственный капитал и обязательства) и их движении (т.е. хозяйственных операциях). В соответствии с выделенными объектами предлагается скорректировать и определение термина «бухгалтерский учет» как упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе организации, источниках его формирования и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Теперь рассмотрим теоретическую основу МСФО – Общие принципы подготовки и составления финансовой отчетности. В данном документе определены общие вопросы теории и методологии бухгалтерского учета, в частности, цель отчетности предприятия, общие принципы ее составления, правила признания и оценки отдельных ее элементов. Цель финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами заключается в предоставлении информации о финансовом положении компании, результатах ее деятельности и денежных потоках, которые необходимы широкому кругу пользователей при принятии экономических решений и качественном управлении ресурсами предприятия [12, с. 5]. Формально назначение российского бухгалтерского учета<sup>2</sup> в целом сходно с целью, обозначенной в международных стандартах. Фактически же до сих пор главным назначением отечественного бухгалтерского учета является не предоставление информации о реальном положении предприятия, а выполнение множества формализованных правил ведения учета, предоставление информации контрольного характера. За нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности предусмотрен штраф<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> К основным задачам бухгалтерского учета в РФ относятся: формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении; обеспечение информацией для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации; предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости [4].

<sup>3</sup> Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 2 тыс. до 3 тыс. руб. [2].

Рассмотрим принципы финансовой отчетности по МСФО (рис. 1).

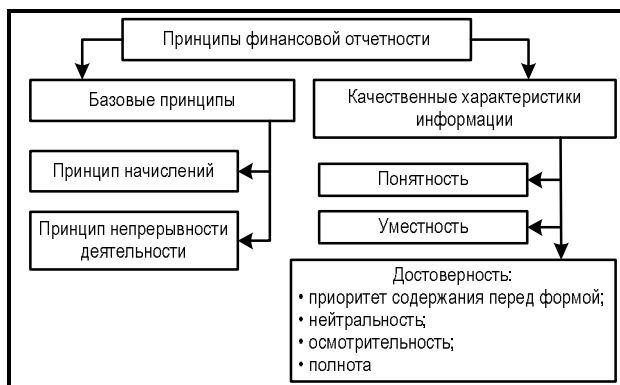


Рис. 1. Принципы финансовой отчетности в соответствии с МСФО

Отечественный бухгалтерский учет также ведется с использованием:

- принципа начислений – допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, при котором они относятся к тому периоду, в котором имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств;
- принципа непрерывности деятельности предприятия.

Требования же к качественным характеристикам информации в отечественных нормативных документах не выделены: в законодательстве указывается только на то, что информация должна быть достоверной (без расшифровки данного понятия).

Рассмотрим основные элементы финансовой отчетности, раскрытые в Общих принципах ее подготовки и составления и сравним их с российскими аналогами (табл. 1).

Как видно из табл. 1, определение элементов отчетности, отражаемых в балансе, в российских стандартах бухгалтерского учета нет. При этом отметим, что сами данные термины встречаются в текстах отечественных Положений по бухгалтерскому учету. Их сущность можно понять только из структуры отечественной формы бухгалтерского баланса:

- в его активе отражается имущество предприятия, принадлежащее ему на праве собственности,
- в его пассиве – задолженность предприятия перед внутренними и внешними сторонами (это обязательства предприятия) и капитал и резервы (образующие собственный капитал предприятия).

Таким образом, наблюдается существенное расхождение трактовки активов в российском и международном учете: в основе отнесения ресурсов к ним в отечественных стандартах определяющую роль имеет право собственности, в международных – контроля, т.е. возможности получения выгоды от использования актива и ограничения или иного регулирования доступа остальных лиц к получению этих выгод.

Международные стандарты, созданные на основании англо-американской модели, порождены системой прецедентного права, в которых финансовая отчетность подчинена концепции «правдивого и справедливого» подхода, а также «приоритета содержания перед формой». Здесь прослеживается следующая логика: без знания об эффективности использования активов компании невозможно выявить качество управления ею, и определяющим моментом является именно сторона,

использующая активы для производства продукции (работ, услуг), а не формальная их принадлежность. Поэтому в соответствии с международными стандартами, имущество, полученное на правах аренды, можно отразить в балансе; в российском бухгалтерском учете такая ситуация исключена. Различная трактовка сущности активов приводит к расхождению при определении и размера собственного капитала организации. Таким образом, сущность двух из трех элементов баланса различается в российских и международных правилах, и, следовательно, данные стандарты по-разному отражают финансовое положение предприятия при наличии у компании объектов аренды.

Таблица 1

**ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Элементы	В соответствии с МСФО	В соответствии с Российскими стандартами
<b>Признаются в балансе</b>		
Активы	Ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошлых событий и с которыми связывается получение будущих экономических выгод	Нет определения
Обязательства	Существующая на отчетную дату задолженность, погашение которой, как ожидается, приведет к оттоку ресурсов, дающих предприятию экономические выгоды	Нет определения
Собственный капитал	Оставшаяся часть активов предприятия после вычета всех обязательств	Нет определения
<b>Признаются в отчете о прибылях и убытках</b>		
Доходы	Увеличение экономических выгод предприятия за отчетный период, приводящее к расширению активов и уменьшению обязательств, результатом чего является рост собственного капитала (исключая вклады собственников в уставной капитал)	Увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)
Расходы	Сокращение экономических выгод, которое выражается в уменьшении или потере стоимости активов или увеличении обязательств, приводящих к уменьшению собственного капитала (исключая изъятия собственников из уставного капитала)	Уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)

Дополнительным отличием служат и различные способы оценки, принятые в международной и российской практике. МСФО выделяют такие виды стоимостей, как историческую (первоначальную), текущую, восстановительную, дисконтированную, справедливую. При этом

все большее распространение приобретает практика оценки отдельных статей баланса по справедливой стоимости. В РФ же преимущественно используется оценка по первоначальной стоимости, рыночная оценка используется в основном для оприходования безвозмездно полученного имущества. Это ведет к различным методам отражения активов в сравниваемых стандартах.

Как видно из вышеизложенного, в российском законодательстве в области теории бухгалтерского учета отсутствует раскрытие части основополагающих понятий: характеристик качества информации, определения элементов бухгалтерского баланса, а также отдельные методы оценки, принятые в международных стандартах. Мы предлагаем ввести данные понятия в отечественное законодательство. В частности, автором предлагается следующее нижеперечисленное определение элементов бухгалтерского баланса.

1. Активы – имущество, принадлежащее предприятию на праве собственности, являющееся результатом прошлых событий и потенциальным источником будущих экономических выгод.
2. Обязательства – существующая на отчетную дату задолженность, погашение которой приведет к оттоку ресурсов, приносящих предприятию экономические выгоды.
3. Собственный капитал – оставшаяся часть активов предприятия после вычета всех его обязательств.

Что касается качественных характеристик информации, то их состав и определение автор предлагает взять из МСФО, аналогично следует поступить и с методами оценки.

На основании проведенного анализа можно сделать вывод, что российские правила ведения бухгалтерского учета и МСФО значительно различаются. В первую очередь это обусловлено различием их фактических целей. Главным предназначением отечественного бухгалтерского учета до сих пор служит предоставление информации контрольного характера государственным органам. В противовес МСФО в РФ юридические принципы приоритетны по отношению к экономическим правилам, что нарушает принцип достоверности информации. В практике отечественного бухгалтерского учета приоритет отдается конкретной методике, предписанной правилами.

Вопросы теории и методологии финансового учета в России разрабатывают не профессиональные бухгалтерские ассоциации, как это принято в странах прецедентного права, чей опыт учета и стал основой международных стандартов, а государственные органы. Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в стране осуществляется Правительством РФ. Ведение учета строго регламентировано практически во всех его деталях.

Обязательны для исполнения всеми организациями на территории РФ:

- Планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;
- Положения 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 [4].

Строго регламентированные требования государства, предъявляемые к российскому бухгалтерскому учету,

видны и из документооборота. Обязательность своевременного оформления исходных документов зафиксирована как одно из правил ведения бухгалтерского учета – основой учета служат первичные учетные документы типовых форм. Если же таких форм нет, то имеется подробный список обязательных реквизитов:

- «наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование организации;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции;
- наименование должностей лиц и их личные подписи» [4].

Сроки хранения и порядок хранения документов также жестко регламентируются. Итак, отечественные правила ведения бухгалтерского учета прежде всего направлены на:

- соответствие учета действующим нормативным актам;
- соблюдение интересов налоговых органов;
- наличие строго регламентированных оправдательных документов при каждой бухгалтерской операции.

В это же время на международном уровне наблюдается противоположная тенденция – с начала нового тысячелетия вектор развития стандартов все сильнее смещается от регулирования методов учета к регулированию отчетности. Это четко демонстрирует и смена названия самих стандартов – новые стандарты выпускаются под наименованием IFRS – International financial reporting standards (Международные стандарты финансовой отчетности), дополняя ранее выпущенные стандарты IAS – International accounting standards (Международные стандарты учета). Таким образом, аспекты отражения операций в учете, которым уделяется много внимания в отечественных стандартах, постепенно выводятся из сферы регулирования и передаются в ведение самой компании, что позволяет организовать их с помощью методов, необходимых самой фирме, тем самым имея возможность слить воедино бухгалтерский финансовый и управленческий учет.

Несмотря на то, что РФ декларировала приближение собственного финансового учета к международным стандартам, область бухгалтерского учета (как в части формирования отчетности, так и в части самих учетных процедур) так и остается излишне формализованной. При ее реформировании сохраняются кардинальные несоответствия международных и отечественных стандартов – предоставляемая в российской бухгалтерской отчетности информация ориентирована прежде всего на государство в лице налоговых органов, участие профессиональных организаций, бухгалтеров, аудиторов в регулировании учета остается минимальным, потребности инвесторов, кредиторов, партнеров фирм практически не учитываются. Данное кардинальное различие, в основе которого лежит несоответствие систем права, составляющих основу международных и российских стандартов, значительно усложняет внедрение системы международных стандартов финансовой отчетности в РФ. Осложняется ситуация и тем, что в нашей стране налоговый учет отделен от финансового, что означает дополнительные затраты на ведение этих видов учета. Стремясь минимизировать их, бухгалтеры стараются сблизить налоговый и финансовый учет, и в результате реальная экономическая ситуация на предприятии отражается необъективно.

Например, в налоговом учете предусмотрено два варианта амортизации основных средств организации – линейный и нелинейный, а в бухгалтерском – четыре

(линейный, уменьшаемого остатка, по сумме числа лет срока полезного использования, пропорционально объему продукции (работ) [3, ст. 259; 7]. Таким образом, бухгалтерский финансовый учет дает больше возможностей отразить реальную экономическую ситуацию: так, для начисления амортизации транспортных средств наиболее подходит метод «пропорционально стоимости продукции (работ)», который дает возможность рассчитать амортизационные отчисления в зависимости от пробега машины, а не линейный, при котором размер амортизационных отчислений зависит от срока службы объекта. Но большинство бухгалтеров предпочитают и в бухгалтерском финансовом учете использовать линейный метод амортизации для сближения двух видов учета. Другой пример: возможность использования переоценки в бухгалтерском финансовом учете, которая позволяет отразить реальную стоимость имущества предприятия, но никак не влияет на размер расходов в налоговом учете. Данная мера практически не применяется предприятиями, так как ведет не только к различию в этих двух видах учета, но и к повышению налога на имущество, начисляемого с учетом балансовой стоимости основных средств по данным финансового учета.

Итак, выделим достоинства и недостатки рассмотренных систем учета.

- Во-первых, применение международных стандартов позволяет пользователям получать практически всю необходимую информацию из отчетности компании.
- Во-вторых, автономия финансового учета от налогового приводит к тому, что размер финансовой прибыли напрямую не связан с размером обязательных платежей в бюджет.

Этот факт, а также достаточная степень свободы ведения финансового учета дают возможность вести его в интересах управленцев и инвесторов, исходя из реальной экономической ситуации. Особенности данной системы учета позволяют объединить финансовый и управленческий учет на предприятии, и в результате сократить расходы на управление. При этом необходимо отметить и недостатки этого вида учета: это возросшая нагрузка на бухгалтера, так как именно ему приходится принимать решения по поводу отражения в учете сущности той или иной операции. Данная модель учета требует не столько следования формализованным методам, сколько принятия экономических решений. Это предполагает гораздо более высокую квалификацию бухгалтера и вызывает большую зависимость учета от мнения конкретного специалиста, большой субъективизм. К недостатку международных стандартов бухгалтерского учета следует отнести и то, что организациям приходится параллельно с финансовым вести и налоговый учет.

Бухгалтерский финансовый учет в отечественной модели не предъявляет высоких требований к квалификации персонала, и позволяет сбить этот вид учета с налоговым учетом, однако при этом происходит искажение реальной экономической ситуации. По этим причинам, многим муниципальным предприятиям, в первую очередь, средним и крупным, кроме финансового учета и сближенного с ним, но все-таки отличающегося<sup>4</sup> приходится вести еще и управленческий учет, отражающий реальную себестоимость производимой предприятием продукции (работ, услуг). Это необходимо для установления обоснованных цен и та-

<sup>4</sup> В первую очередь, в настоящее время в части расчета амортизации основных средств из-за действующего механизма амортизационной премии.

рифов на товары и услуги<sup>5</sup>; имущественного положения, без которого невозможна оценка результатов деятельности компании и принятия грамотных управленческих решений по ее дальнейшей деятельности.

Необходимость сближения международных и отечественных стандартов признана на самом высоком уровне, что отражено в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу. Однако нельзя не заметить основное противоречие Концепции, фактически сводящее к нулю все уже принятые и будущие усилия по сближению. Оно заключено в том, что «главная задача в области налоговой отчетности заключается в снижении затрат на ее формирование путем существенного приближения правил налогового учета к правилам бухгалтерского учета» [5]. В дополнение к этому предусматривается сокращение применения различных методов формирования и представления информации<sup>6</sup>, что противоречит духу международных стандартов, поддерживающих отражение особенностей предприятия.

Полностью сблизить бухгалтерский финансовый учет как отражающий реальное положение предприятия, и налоговый учет, необходимый для исчисления и уплаты налогов, невозможно. В налоговом учете необходимо соблюдение строгих формализованных методов, невозможно использование таких неотъемлемых характеристик бухгалтерского учета как принципа «приоритета содержания перед формой», метода справедливой оценки имущества. Многие аспекты налогообложения также не позволяют отразить реальную ситуацию, в первую очередь в формировании себестоимости продукции: к этому можно отнести ограничение определенных видов расходов, механизм амортизационной премии, налоговые льготы и т.п. Большинство этих положений реализуют стимулирующую функцию налогов, поэтому отказываться от них нельзя. Это подтверждается и практикой ведения учета в западных странах.

Таким образом, по нашему мнению, вектор направленности реформирования выбран абсолютно неправильно: не только не учтена невозможность сближения бухгалтерского учета с налоговым, но и в дополнение к этому предлагается вести финансовый учет в соответствии с едиными для всех методами, нарушая таким образом саму сущность международных стандартов – приоритет содержания перед формой, и делая невозможным выполнение главной цели финансового учета – отражения реального имущественного положения, и, следовательно, вообще целесообразности его ведения. Из этого можно сделать вывод, что Концепция не подходит для реформирования отечественного бухгалтерского учета. Поэтому, с точки зрения автора, необходимо принять новую Концепцию, в которой отразить вектор движения отечественного бухгалтерского учета в сторону управленческого и признать необходимость полного отделения бухгалтерского учета от налогового. Для соответствия тенденциям

<sup>5</sup> Это особенно важно в сфере муниципальных унитарных предприятий, являющихся в большинстве своем монополистами и формирующими цену на основе своих затрат.

<sup>6</sup> В отдельных случаях в российских стандартах может предусматриваться несколько альтернативных подходов к формированию и представлению информации в бухгалтерской отчетности. Однако для повышения сопоставимости бухгалтерской отчетности разных хозяйствующих субъектов количество таких случаев должно быть ограничено и в дальнейшем его следует неуклонно сокращать [5].

развития международных стандартов необходимо переходить от жесткого регулирования методов ведения бухгалтерского учета к регулированию составления отчетности, постепенно отказываясь от регламентации финансового учета прежде всего в области самих учетных процедур. Предприятиям следует предоставить больше свободы – разрешить разработку собственной системы документооборота, отражения хозяйственных операций, отменить обязательные требования к первичным документам, таким образом дав им возможность объединить бухгалтерский финансовый и управленческий учет. Строгое государственное регулирование должно остаться в сфере налогового учета.

Говоря же о бюджетном учете, необходимо отметить, что его развитие в РФ в общих чертах совпадает с развитием бюджетного учета в международных масштабах. Ранее, когда на первый план среди задач контроля были выдвинуты аспекты законности и целевого расходования выделенных средств, большинством правительств использовался так называемый кассовый метод ведения бюджетного учета. Его структура отличается простотой: составляется один отчет, в котором по первоначальной стоимости<sup>7</sup> отражаются только доходы, расходы и остатки денежных средств и их эквивалентов (драгоценных металлов, краткосрочных инвестиций и т.п.) на счетах.

Однако развитие экономики и включение в число основных задач контроля определение эффективности использования ресурсов наглядно показало недостатки этого метода. Решение данной задачи затруднено без получения информации обо всех, а не только денежных, видах имущества, имеющихся в наличии у территориального образования. А ведь данные активы позволяют не только определить эффективность управления, но и спрогнозировать будущие доходы и расходы<sup>8</sup>, а также возможности правительства в выполнении своих обязательств по оказанию социальных услуг. Без дополнительной информации об источниках ресурсов нельзя определить финансовое положение рассматриваемого объекта и подготовить предложения по совершенствованию его экономического развития. Поэтому многие правительства были вынуждены использовать модификацию кассового метода: добавление к основному отчету документов, раскрывающих дополнительные данные об имеющихся у территориального образования активах и прогнозов, дающих возможность планирования будущих притоков и оттоков ресурсов.

До недавнего времени бюджетный учет в РФ строился на использовании модификации кассового метода. В соответствии с ним объектами бюджетного учета являлись доходы и расходы бюджета и 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 и результаты его исполнения. В дополнение к учету кассовых потоков, велся учет государственного долга и бюджетных ссуд.

В условиях появления такой формы финансового контроля, как аудит эффективности, на первый план выходит информация, раскрывающая не отдельные аспекты деятельности экономического субъекта, а дающая возможность комплексной оценки качества управления и разработки путей его дальнейшего развития, что не возможно реализовать при использовании кассового метода и его модификаций (так как при их использовании активы и источники их формирования регистрации подвергаются только выборочно). Этим требованиям удовлетворяет учет по методу начислений, используемый правительствами многих развитых стран (США, Финляндии, Франции, Германии, Италии, Швеции и др.). Именно на базе данного вида учета идет процесс его гармонизации в мировых масштабах, а также процесс сближения методик ведения бюджетного и коммерческого учета. Метод начислений идентичен аналогичному методу, используемому в бухгалтерском финансовом учете рыночного сектора экономики, и позволяет отражать операции на момент их совершения вне зависимости от движения сопутствующих им денежных средств. К недостатку этого метода необходимо отнести его большую затратность, в связи с чем многие страны применяют модификацию данного метода, заключающуюся в том, что не ведется учет его отдельных элементов, хотя это и понижает информативность отчетности.

В свете проведения бюджетной реформы наша страна кардинально реформирует свою систему бюджетного учета, заменяя кассовый метод методом начислений, начиная внедрение элементов бухгалтерского учета в рыночной экономике в сферу бюджетного учета, делая это в русле международной гармонизации учета в общественном секторе. Данные положения были закреплены в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в России на среднесрочную перспективу (2004-2010 гг.). В этом же документе был определен основной инструмент реформирования бюджетного учета – Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (МСФООС), выпускаемые Комитетом по общественному сектору Международной федерации бухгалтеров. В основу их составления легли МСФО, адаптированные под особенности общественного сектора. Они же берутся за основу при отражении вопросов бюджетного учета, не раскрытых в МСФООС.

В настоящее время бюджетный учет в РФ регулируется Федеральным законом «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ, Бюджетным кодексом РФ, Инструкцией по бюджетному учету №148н, Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ №128н и иными нормативными актами Министерства финансов РФ и других ведомств. Однако данное законодательство нельзя назвать достаточным: требования федерального закона распространяются на бюджетные организации, но не на отчетность публично-правового образования в целом, коим и является муниципалитет. Бюджетным кодексом РФ определяются основы бюджетного учета и формирования бюджетной отчетности, которые раскрываются в инструкциях, чья цель – определение порядка формирования информа-

<sup>7</sup> Первоначальная стоимость – количество денежных средств или их эквивалентов, полученное или выплаченное на момент осуществления платежа [11, с. 1062].

<sup>8</sup> Это становится возможным при анализе дебиторской и кредиторской задолженности, прямо показывающей соответственно, будущие притоки и оттоки денежных средств. Информация о наличии активов различной ликвидности позволяет спрогнозировать возможности получения денежных средств при необходимости, что также является немаловажным аспектом управленческой деятельности.

ции на счетах бюджетного учета и дальнейшего использования этой информации при составлении отчетности. Конкретные методы осуществления учета, в первую очередь такие, как оценка активов и источников их формирования, определения момента и условий признания конкретных элементов отчетности в учете, в соответствии с международной практикой, раскрываются в отдельных стандартах. У нас же основная часть теории и методологии бюджетного учета содержится в инструкциях, которые во многом благодаря этому факту, являются достаточно объемными, плохо структурированными, при изменении отдельных аспектов методологии учета приходится вносить изменения в саму инструкцию, или принимать новую<sup>9</sup>, что ведет к значительному усложнению законодательного процесса, при этом в них не находят отражения все методологические аспекты ведения учета.

Поэтому, с нашей точки зрения, следующим этапом гармонизации отечественного учета с мировым должно стать создание национальных стандартов бюджетного учета и составления бюджетной отчетности на базе существующих МСФООС. Это позволит внедрить в российский учет методы, дающие возможность формирования целостной картины, раскрывающей положение страны, региона, муниципалитета, а также их сравнения с положением иных территорий (аналогичных по численности населения, составу ресурсов и т.п.) и заимствованием их опыта управления в случае необходимости. Дополнительно к этому внедрение отечественных стандартов значительно облегчит проведение аудита эффективности, позволяя анализировать качество управления на основе данных о составе и размере активов, источников их образования и финансовых результатов территории, а также позволит дать обоснованный прогноз о перспективах дальнейшего развития субъекта.

Перейдем к рассмотрению теоретических и методологических основ российского бюджетного учета. Начнем с анализа сущности термина «бюджетный учет». Это понятие закреплено в Бюджетном кодексе РФ. В соответствии с ним «бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств РФ, субъектов РФ и муниципальных образований, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства» [1]. Таким образом, в соответствии с законодательством, главное назначение бюджетного учета (как и бухгалтерского учета в коммерческом секторе) – формирование информации о положении территориальной единицы. Однако здесь, как и в случае с отечественным определением термина «бухгалтерский учет», можно отметить пробел: в нем нет упоминания о таком элементе отчетности как капитал, и, соответственно, указывается неполный перечень источников формирования активов территориальных образований.

В соответствии с МСФООС, для достоверного отражения финансового положения территории, бюджетная отчетность должна информировать потребителей

о размере ее активов, обязательств, чистых активов / капитала организации, доходах, расходах, иных изменениях чистых активов / капитала и потоках денежных средств [13, с. 36]. Таким образом, отечественное определение бюджетного учета не соответствует, во-первых, его сущности, и, во-вторых, МСФООС, поэтому его следует скорректировать. По нашему мнению, необходимо изменить определение термина «бюджетный учет» следующим образом: бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии активов, обязательств и капитала РФ, субъектов РФ и муниципальных образований, а также об операциях, их изменяющих.

Рассмотрим теперь состав субъектов, чья отчетность формирует бюджетную отчетность муниципальных образований. В соответствии с российскими принципами бюджетного учета, к ним относятся органы местного самоуправления и соответствующие бюджетные учреждения. В состав же консолидированной отчетности муниципалитетов за рубежом в соответствии с МСФООС 6 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в контролируемые хозяйствующие субъекты», в них входят в дополнение к отмеченным выше субъектам и компании, контролируемые муниципалитетом (т.е. фирмы, финансовой и операционной политикой которых образование имеет возможность управлять для получения выгод от их деятельности)[10, с. 181]. Это более достоверно отражает имущественное положение территории: в отчетности должны находить отражение данные обо всех принадлежащих ей полностью или частично ресурсах независимо от их организационной формы. Поэтому, по нашему мнению, в консолидированную отчетность муниципального образования следует включать и бухгалтерскую (финансовую) отчетность контролируемых данной территорией организаций, отличных от бюджетных: в первую очередь это муниципальные унитарные предприятия.

С внедрением метода начислений изменился и состав форм отечественной бюджетной отчетности. Они стали приближенными к МСФООС. Рассмотрим сходство и отличие российских и международных форм бюджетной отчетности (табл. 2).

В дополнение к перечисленным формам бюджетной отчетности в случае публикации утвержденного бюджета, МСФООС обязывают территории дополнительно производить сравнение утвержденного и фактически исполненного бюджета в виде отдельного документа или дополнительного финансового отчета. Это позволяет наглядно увидеть уровень достижения запланированных показателей и, таким образом, оценить работу муниципальных властей. По мнению автора, этот опыт было бы целесообразно использовать и при составлении отечественной бюджетной отчетности.

Отметим, что, в целом состав и назначение форм бюджетной отчетности по международным и российским правилам достаточно близки: практически все формы отчетности, представленные в МСФООС, имеют свой аналог в Бюджетном кодексе РФ (исключение – отчет об изменениях чистых активов / капитала), а сущность форм практически идентична. Вместе с тем более детальный анализ структур и содержания данных форм позволяет выявить и их отличия. Рассмотрим эти аспекты более детально.

<sup>9</sup> Этим отчасти можно объяснить тот факт, что Инструкция по бюджетному учету, утвержденная Приказом Минфина РФ №25н от 10.02.2006 г., введшая использование в бюджетном учете метода начислений, недавно была заменена на новую (Приказ Минфина РФ от 30.12.2008 №148н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету»), причем и в текст новой инструкции уже дважды внесли изменения.

Таблица 2

**СОСТАВ ФОРМ БЮДЖЕТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ  
В СООТВЕТСТВИИ С РОССИЙСКИМИ И  
МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ВЕДЕНИЯ  
БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА**

№	Перечень и содержание форм отчетности в соответствии с Бюджетным кодексом РФ	Перечень и содержание форм отчетности в соответствии с МСФОС
1	Отчет об исполнении бюджета – данные об исполнении бюджета по доходам, расходам и источникам финансирования дефицита	Аналогичная форма отсутствует
2	Баланс исполнения бюджета – данные об активах, обязательствах муниципальных образований	Отчет о финансовом положении – данные об активах, обязательствах и чистых активах / капитале
3	Отчет о финансовых результатах деятельности – финансовый результат в разрезе кодов классификации операций государственного сектора.	Отчет о результатах финансовой деятельности – доходы и расходы, прибыли (убытки) в разрезе операций по оперативной и прочей деятельности
4	Отчет о движении денежных средств – операции по счетам бюджетов по кодам классификации операций сектора государственного управления	Отчет о движении денежных средств – движение денежных средств в разрезе инвестиционной, финансовой и операционной деятельности
5	Аналогичная форма отсутствует	Отчет об изменениях чистых активов / капитала – изменения в чистых активах / капитале, произошедшие за период
6	Пояснительная записка – анализ исполнения бюджета и бюджетной отчетности, сведения о выполнении муниципального задания и (или) иных результатах использования бюджетных ассигнований	Пояснительная записка – пояснения к информации, приведенной в вышеперечисленных формах отчетности

Начнем с баланса исполнения бюджета. В соответствии с МСФОС в нем отражаются данные об активах, чистых активах/капитале и об обязательствах образования. В соответствии с Бюджетным кодексом РФ данная форма раскрывает информацию об активах и обязательствах территорий, в соответствии с действующей Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы страны – дополнительно и размер финансового результата, определяемый как разница между доходами и расходами. Таким образом, существует не только расхождение отечественных и международных стандартов, но и противоречие между российскими нормативными документами, раскрывающими методологию бюджетного учета. При этом к элементам финансового результата в отечественном бюджетном учете относятся все источники собственных средств органов власти, даже такие, которые не являются результативными: в частности, доходы от переоценки активов<sup>10</sup>. Это приводит к искажению реального финансового результата, и, соответственно, неверной оценке результатов работы муниципального образования. В то же время в соответствии с международными стандартами собственными источниками формирования

<sup>10</sup> Если обратиться к методологии осуществления этих операций в бухгалтерском учете коммерческих фирм, то источником увеличения стоимости основных средств там служит добавочный капитал.

активов является капитал, а финансовый результат (в международной терминологии – профицит или дефицит) является одним из его составных элементов.

В связи с изложенным предлагается ввести раздел 4 пассива баланса «Собственный капитал» со следующей структурой:

- внесенный капитал – капитал, внесенный государственными (муниципальными) институциональными единицами. Считаю целесообразным в нем отражать собственные источники формирования активов, впервые вовлекаемых в экономический (хозяйственный) оборот, в частности, имущества казны, а также источники переоценки основных средств, отражаемые сейчас в разделе «Финансовый результат»;
- резервный капитал, отражающий все виды запасов, созданных субъектом бюджетного учета;
- финансовый результат – накопленная и не распределенная разница между доходами и расходами субъекта учета;
- доля меньшинства – та часть капитала контролируемого субъекта, которая не принадлежит прямо или косвенно, контролирующему субъекту. Данный раздел необходим при наличии у территориального образования контролируемых им экономических объектов, частично принадлежащих иным лицам.

Предлагается внести изменение и в план счетов бюджетного учета: раздел 4 «Финансовый результат» заменить разделом «Собственный капитал», в котором будут отражаться все собственные источники формирования активов муниципального образования.

Структурирование активов и обязательств в балансе также различно. Активы в соответствии с российскими правилами подразделяются на финансовые и нефинансовые, обязательства не структурируются. Согласно МСФОС, активы делятся на оборотные и внеоборотные, обязательства – краткосрочные (текущие) и долгосрочные<sup>11</sup> аналогично стандартам бухгалтерского учета в коммерческом секторе. Международная классификация более подходит, на наш взгляд, для дальнейшего анализа и основанного на этом прогноза финансового положения и результатов деятельности субъекта бюджетного учета, так как позволяет отделить быстро потребляемые от медленно потребляемых активов, и структурировать по времени обязательств.

На основании этого автор предлагает представлять информацию в балансе исполнения бюджета в разрезе внеоборотных и оборотных активов согласно правилам МСФО: к оборотным активам относятся те, которые предназначены для потребления в обычном операционном цикле, либо предназначены для продажи, либо являются денежными средствами и их эквивалентами. Все остальные активы должны учитываться как внеоборотные. В соответствии с этим критерием, к внеоборотным будут относиться основные средства, нематериальные активы, непроизведенные активы, капитальные вложения в данные активы и долгосрочные финансовые вложения; а к оборотным – материальные запасы, денежные средства, средства на счетах бюджетов, краткосрочные финансовые вложения, расчеты с дебиторами.

Обязательства автор также предлагает классифицировать в соответствии с МСФОС как краткосрочные в том случае, если они удовлетворяют любому из следующих критериев: предназначены для возврата в обычном операционном цикле, получены в результате операций купли-продажи, должны быть погашены в

<sup>11</sup> Если данная классификация не проводится, то отчитывающийся субъект обязан раскрывать активы и обязательства в отчете в порядке их ликвидности.



течение 12 месяцев после отчетной даты или субъект не может самостоятельно отсрочить погашение данной задолженности на срок 12 месяцев и более после отчетной даты. К ним относятся:

- расчеты с поставщиками и подрядчиками;
- расчеты по платежам в бюджеты;
- расчеты с кредиторами по долговым обязательствам и расчеты с прочими кредиторами со сроком погашения менее 1 года.

Все остальные обязательства (расчеты с кредиторами по долговым обязательствам и расчеты с прочими кредиторами со сроком погашения 1 год и более) относятся к долгосрочным.

Таким образом, российская форма баланса исполнения бюджета во всех существенных аспектах будет удовлетворять требованиям МСФООС, чья структура отчета о финансовом положении максимально приближена к балансу организаций частного сектора. Благодаря данной новации произойдет сближение структуры баланса исполнения бюджета и бухгалтерского баланса коммерческого сектора: станет возможным провести соответствие всех разделов этих форм, что значительно облегчит составление консолидированного отчета муниципального образования с включением в него данных предприятий, полностью или частично принадлежащих территориям, но осуществляющих бухгалтерский учет в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета коммерческого сектора.

Основным отличием отчета о финансовых результатах деятельности, составляемого по российским правилам ведения бюджетного учета, и отчета о результатах финансовой деятельности, в основе которого лежат МСФООС, является включение в состав отчета о финансовых результатах деятельности статьи, которая по своей экономической роли и в соответствии с международными стандартами должна быть отнесена к статьям капитала. Считаем, что статью «Доход от переоценки активов» необходимо исключить из данной формы отчетности.

В связи с тем, что в российском бюджетном учете отсутствует понятие «капитал», то и составление отчета о движении капитала не предусмотрено. В соответствии же с МСФООС составление данного документа, раскрывающего общее изменение чистых активов / капитала и его структуры, а также влияние изменения учетной политики, является обязательным. На основе этого представляется целесообразным ввести в состав форм бюджетной отчетности отчет об изменении капитала, который должен раскрывать данные об изменении статей собственного капитала субъекта, в частности, внешнего капитала, резервного капитала, финансового результата за период и доли меньшинства, а также о причинах данного изменения (это могут быть доходы и расходы субъекта, изменение его учетной политики, исправление ошибок предыдущих периодов и т.п.).

Значимое отличие в структуре отчета о движении денежных средств заключается в том, что в российской форме, в отличие от международных стандартов, не предусмотрено отражение остатков денежных средств на начало и конец периода. Это значительно затрудняет чтение данной формы, так как невозможно сравнить относительную значимость увеличения или уменьшения денежных потоков<sup>12</sup>. Основные разделы отчетов

идентичны: движение денежных средств отражается в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, однако в теории российского бюджетного учета не предусмотрена расшифровка данных понятий. В соответствии с МСФООС, денежные средства от операционной деятельности показывают возможности территории выполнять свои текущие обязанности за счет прямого или косвенного поступления налогов, производства товаров и выполнения услуг. Инвестиционная деятельность отражает приобретение и продажу внеоборотных активов и инвестиций, не принадлежащих к эквивалентам денежных средств, а финансовая – действия субъекта, приводящие к изменению в размере внесенного и заемного капитала.

Имеются различия в составе самих разделов данного отчета. В качестве значимых, по нашему мнению, можно отметить такой аспект, как движение денежных средств по статье «Запасы», которое в МСФООС относится к операционной деятельности, а в российской – к инвестиционной. Считаем, что это происходит по причине расхождения классификации активов в российском бюджетном учете, как уже отмечалось, с МСФООС: отечественные правила классифицируют данный актив как нефинансовый, и, соответственно, относят его к инвестиционной деятельности в противовес международным стандартам, признающим запасы оборотным активом, и, соответственно, связанным с операционной деятельностью. Мы считаем, что, так как движение запасов обеспечивает выполнение обязанностей территории по оказанию услуг и производству товаров, то движение денежных средств по данной статье целесообразнее отнести к операционной деятельности, следовательно, необходимо скорректировать отечественную форму отчета о движении денежных средств.

Пояснительная записка содержит анализ исполнения бюджета и бюджетной отчетности, а также сведения о выполнении государственного (муниципального) задания и (или) иных результатах использования бюджетных ассигнований главными распорядителями (распорядителями, получателями) бюджетных средств в отчетном финансовом году [1]. Она раскрывает:

- организационную структуру субъекта бюджетной отчетности;
- результаты его деятельности;
- анализ отчета об исполнении бюджета;
- анализ показателей финансовой отчетности;
- прочие вопросы деятельности.

В пояснительной записке подробно рассматриваются вопросы, касающиеся основных направлений деятельности, мерах по повышению эффективности расходования бюджетных средств, сведений об исполнении текстовых статей закона (решения) о бюджете, особенностях ведения бюджетного учета, результатах мероприятий внутреннего и внешнего контроля, проведении инвентаризаций.

В соответствии с международными стандартами, пояснительная записка должна отражать информацию:

- об основных принципах подготовки бюджетной отчетности и учетной политике, применяемой для раскрытия существенных операций;
- не представленную в остальных документах бюджетной финансовой отчетности, раскрытие которой требуется стандартами МСФООС или необходимую для объективного представления любого из них [13, с. 59].

Таким образом можно сделать вывод, что область раскрытия информации в пояснительной записке, составленной по правилам российского бюджетного учета, более широка, так как затрагивает не только особенности ведения самого учета,

<sup>12</sup> Для этого необходимо обращаться к балансу исполнения бюджета, где раскрываются эти остатки.

но и меры, принятые субъектом, в части контроля, эффективности расходования средств и т.п.

Обратимся теперь к вопросу о потребителях информации, отражаемой в бюджетной отчетности. В соответствии с МСФООС данная отчетность предоставляется неограниченному кругу пользователей, которые не имеют возможности получить такие данные из иных источников [13, с. 32]. Законодательством нашей страны определяется обязательность представления бюджетной отчетности органам государственной власти (местного самоуправления) [1]. Обязанность публикации бюджетной финансовой отчетности таким образом, чтобы она была доступна широкому кругу лиц, не закреплена. Целесообразно ввести обязанность публикации бюджетной отчетности, в первую очередь консолидированной, в законодательстве России, чтобы сделать ее доступной широкому кругу пользователей, которые на основании нее смогут сделать выводы о положении территории и результатах работы органов местного самоуправления за рассматриваемый период.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Рассмотрев отечественные и международные методы бюджетного учета, отметим, что с начала бюджетной реформы было сделано много шагов по их гармонизации. Главным из них можно назвать переход к методу начислений, повлекший за собой введение новых форм бюджетной отчетности, по своему составу и назначению достаточно близких к МСФООС, но имеющих существенные различия в структуре. При этом международные правила бюджетного учета более близки к стандартам ведения учета в коммерческом секторе, что дает возможность объединения отчетности предприятий бюджетного и коммерческого секторов при составлении консолидированной отчетности муниципалитета, а также сравнения эффективности работ данных видов предприятий. По нашему мнению, вектор развития отечественного учета в свете внедрения бюджетирования, ориентированного на результат и управления по методам бизнес-сектора, также должен быть направлен в сторону сближения бюджетного и коммерческого учета. Для дальнейшего сближения российского и международного бюджетного учета автор предлагает такие меры, как принятие отечественных стандартов на базе существующих МСФООС, дополнительное включение в консолидированную отчетность муниципального образования бухгалтерской (финансовой) отчетности контролируемых данной территорией организаций, отличных от бюджетных, законодательное закрепление публикации бюджетной отчетности муниципального образования в средствах массовой информации, частичное изменение структуры российских форм бюджетной отчетности.

Предложенные автором меры позволят использовать финансовую отчетность для оценки реального положения муниципального образования на основе полученных данных об активах территории, источниках их образования, их изменении и финансовом результате деятельности муниципалитета, проводить ее финансовый анализ для выявления сильных и слабых сторон территории, возможностей и угроз ее развития, а также сравнивать ее финансовое положение и результаты деятельности с другими муниципальными образованиями, в том числе и за рубежом, для дальнейшего использования их опыта развития, а также повысить информированность населения о результатах деятельности органов местного самоуправления.

## Литература

1. Бюджетный кодекс РФ [Текст] : от 31 июля 1998 г. №145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – №31. – Ст. 3823.
2. Кодекс РФ об административных правонарушениях [Текст] : от 30 дек. 2001 г. №195-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2002. – №1 (Ч. 1). – Ст. 1.
3. Налоговый кодекс РФ [Текст] : часть вторая от 5 авг. 1998 г. №117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2000. – №32. – Ст. 3340.
4. О бухгалтерском учете [Текст] : федер. закон РФ от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1996. – №48. – Ст. 5369.
5. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу [Текст] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 1 июля 2004 г. №180 // Российская бизнес-газета. – 2004. – №27.
6. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Текст] : приказ М-ва финансов РФ от 22 июля 2003 г. №67н // Финансовая газета. – 2003. – №33.
7. Учет основных средств [Текст] : ПБУ 6/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 30 марта 2001 г. №26н // Российская газета. – 2001. – №91-92.
8. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Текст] : утв. постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283 // Собрание законодательства РФ. – 1998. – №11. – Ст. 1290.
9. Алексеева И.В. Совершенствование учета, отчетности и аудита в секторе государственного управления [Текст] / И.В. Алексеева и др. – М. : ЛЕНАНД, 2005. – 536 с.
10. Consolidated and Separate Financial Statements. IPSAS 6. // 2009 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. – New York: International Federation of Accountants, 2009. P. 174-210.
11. IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. – New York: International Federation of Accountants, 2009. – 1221 p.
12. Presentation of Financial Statements. IAS 1. – IASB, 2005. – 33 p.
13. Presentation of Financial Statement. IPSAS 1. // 2009 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. – New York: International Federation of Accountants, 2009. P. 24-80.
14. <http://www.aicpa.org>.
15. <http://www.intosai.org>.

## Ключевые слова

Бухгалтерский учет; бюджетный учет; муниципальный финансовый контроль; муниципальный аудит; Международные стандарты финансовой отчетности; Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора; информация; отчетность; метод начисления; кассовый метод.

*Шинкарева Ольга Владимировна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы статьи не вызывает сомнений. Дело в том, система бухгалтерского учета и отчетности является информационной основой муниципального финансового контроля и аудита. Высокое ее качество повышает прозрачность финансовых потоков, что в конечном итоге ведет к повышению эффективности контроля. Качество же системы учета находится в прямой зависимости от того, насколько достоверно она отражает финансовое положение субъекта и дает возможность контроля его деятельности, а значит, и возможности принятия обоснованных экономических решений.

Научная новизна и практическая значимость. В статье предложено авторское определение понятий «бухгалтерский учет» и «бюджетный учет». Интересными представляются рассуждения и выводы О.В. Шинкаревой о направлениях сближения отечественного бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности, а также бюджетного учета в Российской Федерации с международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора. В условиях реформирования систем бухгалтерского учета в коммерческой сфере и в общественном секторе РФ, выводы и предложения автора содержат новые научные положения и имеют определенную ценность.

Заключение. Исследование логически завершено и представляет собой самостоятельный научный труд, который может быть рекомендован для опубликования в научном журнале.

*Мацуляк И.Д., д.э.н., профессор, заслуженный деятель науки РФ (заведующий кафедрой финансов и отраслевой экономики Российской академии государственной службы при Президенте РФ)*

## 2.8. ABOUT ACCOUNTING IN RUSSIA AS INFORMATION BASIS OF MUNICIPAL FINANCIAL CONTROL AND AUDIT

O.V. Shinkareva, Candidat of Economic Sciences,  
Docent of «Finance and Branch Economy»

*Russian Academy of public service  
at the president of Russian Federation*

In the article accounting development in the Russian Federation both in commercial, and in public sector is considered. The account role is shown at the organization of municipal financial control and audit. Features of its development are analyzed and measures on quality improvement of accounting in the municipal unitary enterprises and the budgetary accounting in municipal authorities are offered.

### Literature

1. The budgetary code // Meeting of the legislation of the Russian Federation, 03.08.1998, №31. Art. 3823.
2. The code of the Russian Federation about administrative violations // Meeting of the legislation of the Russian Federation, 07.02.2002. №1 (P. 1). Art. 1.
3. The tax code of the Russian Federation (the second part) // Meeting of the legislation of the Russian Federation, 07.08.2000. №32. Art. 3340.
4. About accounting. The federal statute of the Russian Federation №129-FZ, 21.11.1996. // Meeting of the legislation of the Russian Federation, 25.11.1996. №48. Art. 5369.
5. The concept about development of accounting and the reporting on intermediate term prospect. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation №180, 01.07.2004. About approval of the Concept of development of accounting and the reporting in the Russian Federation on intermediate term prospect. // The Russian business newspaper. – 2004. – July, 20. – №27.
6. About forms of accounts of the organizations. The order of the Treasury of the Russian Federation №67n, 22.07.2003. // The financial newspaper. – 2003. – №33. – August, 29.
7. The account of permanent assets. Accounting standard 6/01. Is approved by the order of the Treasury of the Russian Federation №26н от 30.03.2001. [Текст] // The Russian newspaper. – 2001. – May, 16. №91-92.
8. The program of reforming of accounting according to the international standards of the financial reporting. The governmental order of the Russian Federation №283, 06.03.1998. // Meeting of the legislation of the Russian Federation, 16.03.1998. №11. Art. 1290.
9. Alekseeva I.V. Perfection of the account, the reporting and audit in sector of the government. / I.V. Alekseeva, etc. – M: LENAND, 2005. – 536 p.
10. Consolidated and Separate Financial Statements. IPSAS 6. // 2009 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. – New York: International Federation of Accountants, 2009. P. 174-210.
11. IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. – New York: International Federation of Accountants, 2009. – 1221 p.
12. Presentation of Financial Statements. IAS 1. – IASB, 2005. – 33 p.
13. Presentation of Financial Statement. IPSAS 1. // 2009 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. – New York: International Federation of Accountants, 2009. P. 24-80.
14. <http://www.aicpa.org>.
15. <http://www.intosai.org>.

### Keywords

Accounting; budgetary accounting; municipal financial control; municipal audit; International financial reporting standards; International public sector accounting pronouncements; information, the reporting; accrual basis; cash method.