УДК 657.1:336.14

ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

Федоров К.В., Федорова Е.И.

ФГБОУ ВПО «Чувашский государственный университет им. И.Н. Ульянова», Чебоксары, e-mail: fedorova-elizaveta@bk.ru

В статье рассмотрены основные этапы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления за последние десять лет как важнейшей составляющей реформирования бюджетной системы Российской Федерации. По каждому этапу указана цель реформирования организации бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, основные принципиальные изменения в учете и отчетности в соответствии с МСФО для государственного (общественного) сектора. В работе нашли отражение и имеющиеся проблемы. В частности, отмечено, что в государственных и муниципальных учреждениях не уделяется должное внимание управленческому учету, что является одним из недостатков в существующей практике учета в данных учреждениях. Отмечена также важность дальнейшего совершенствования нормативного регулирования учета в бюджетном секторе. Так, в статье подчеркнуто, что назрела необходимость разработки и принятия национальных стандартов по отдельным объектам бухгалтерского учета и отчетности, проведения независимого внешнего аудита в государственном секторе, что позволит оценить обоснованность планирования и эффективность управления бюджетными средствами.

Ключевые слова: реформа бюджетного учета, этапы, цель, изменения, национальные стандарты, управленческий учет, независимый аудит

MILESTONES ACCOUNTING REFORM IN THE PUBLIC SECTOR

Fedorov K.V., Fedorova E.I.

FGOBU VPO «Chuvash State University. I.N. Ulyanov», Cheboksary, e-mail: fedorova-elizaveta@bk.ru

The article describes the main stages of the reform of accounting and reporting in public sector management over the last ten years as the most important component of reforming the budget system of the Russian Federation. At each stage the goal of the reform of accounting and financial reporting, basic fundamental changes in accounting and reporting in accordance with IFRS for the public sector. The work reflected the existing problems. In particular it is noted that in state and municipal institutions do not receive adequate attention management accounting, which is one of the deficiencies in the existing accounting practices in the agencies. Also noted the importance of further improvement of normative regulation of accounting in the public sector. So, the article stressed that there is a need for the development and adoption of national standards for certain facilities accounting and reporting, the independent external audit in the public sector, which will assess the soundness of planning and the effectiveness of budget management.

Keywords: reform of the budgetary accounting, stages, purpose, change, national standards, management accounting, independent audit

Выполняя Постановление Правительства РФ от 22.05.2004 г. № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов», Министерство финансов РФ с 2005 года кардинально меняет основные методологические принципы организации и ведения бюджетного учета. Цель реформирования – приведение отечественной системы учета в государственном секторе управления в соответствие с принципами и требованиями рыночной экономики, международными стандартами финансовой отчетности для государственного (общественного) сектора (МСФОГС), обеспечение единства бухгалтерского учета при исполнении бюджетов всех уровней, сближение бюджетного учета с коммерческим учетом, обеспечение пользователей качественной информацией, повышение эффективности использования бюджетных средств.

Новая инструкция по бюджетному учету № 70н и новая бюджетная классификация РФ призваны были обеспечить открытость и прозрачность всех операций на всех уровнях с государственными финансами, сопоставимость данных на мировом уровне, создание информационной базы для оценки эффективности осуществляемых программ. Бюджетные учреждения перешли с кассового метода на использование метода начисления, который позволяет, в частности, осуществлять сравнение эффективности деятельности органов власти. Произведена интеграция бюджетной классификации РФ и Плана счетов бюджетного учета для удовлетворения информационных потребностей заинтересованных пользователей. Формирование консолидированной отчетности стало осуществляться на качественно новой основе в автоматизированной среде.

В учете и отчетности стали отражаться данные о всех государственных (муниципальных) активах и обязательствах. Исчезло понятие МБП. Появились новые объекты бюджетного учета и отчетности (непроизведенные активы, санкционирование расходов бюджета и др.) [5].

Организация рациональной и эффективной системы бухгалтерского учета и контроля является, как известно, важной, неотъемлемой частью процесса управления любым учреждением. Новая система бухгалтерского учета призвана была также обеспечить реализацию новой модели организации бюджетного процесса – среднесрочного планирования, ориентированного на результаты. Данная модель управления государственными средствами нашла отражение в трудах ряда зарубежных и отечественных авторов: А. Аткинсон, Р. Каплан, Дж. Стиглиц [7], Е. Мишан, Р. Мюсгрейв [6], А. Гербер, Л.И. Якобсон; М.П. Афанасьев, А.Е. Варшавский, Е.В. Берездивина, Н.М. Сивашева, С.М. Никифорова и др.

В качестве нормативной базы дальнейшего реформирования бухгалтерского учета в секторе государственного управления (СГУ) правомерно рассматривать Федеральный закон от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ, который изменил правовое положение государственных (муниципальных) учреждений, что меняет принцип их функционирования. Цель закона – создать необходимую правовую базу, благоприятные условия, финансовые стимулы для ускорения реструктуризации бюджетного сектора, перехода к новым формам предоставления государственных услуг, внедрения элементов рыночных отношений, оптимизации расходов бюджетов, создания предпосылок для повышения качества государственных и муниципальных услуг, дальнейшего развития материальной базы учреждений за счет более активного привлечения внебюджетных источников финансирования [1].

Изменения коснулись не только статуса учреждений, отнесения их к одному из типов учреждений (казенные, бюджетные нового типа, автономные), но и всей системы учета. В государственном секторе управления начались очередные глобальные изменения. С 2011 года в бюджетном секторе действует Единый план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н [3]. Для каждого типа государственных (муниципальных) учреждений утверждены свой план счетов и инструкция по его применению. Каждый тип характеризуется своими особенностями ведения финансового учета, отчетности и налогообложения в целях обеспечения пользователей полной, достоверной и актуальной информацией.

В Едином плане счетов и Инструкции по его применению нашли отражение общие правила ведения учета, характерные для всех типов учреждений, а в типовые планы счетов отдельных типов учреждений включены только те счета бухгалтерского учета, которые необходимы исключительно для определенного типа государственного (муниципального) учреждения с учетом особенностей их деятельности и правовых положений. Это облегчает практическое применение плана счетов, ведение учета и формирование отчетности отдельными учреждениями. Такое решение видится наиболее оптимальным, рациональным.

Названными нормативными документами внесены значимые изменения в организацию и методологию бухгалтерского учета. Код счета для всех учреждений по-прежнему 26-значный, но структура счета несколько изменилась в целях повышения аналитичности получаемых данных для принятия решений и усиления контроля. В коде счета выделяются в настоящее время не только виды, но и группы кода аналитического учета. Введены новые счета. Установлен порядок учета и распределения расходов на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг), а также определения и оценки незавершенного производства. Расширен перечень кодов финансового обеспечения. Уточнен перечень имущества учреждения, выделено из состава движимого имущества особо ценное и иное ценное движимое имущество. Установлены новые правила начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. Появились применительно к сектору государственного управления новые понятия (себестоимость, незавершенное производство и другие) [2].

На этом изменения не закончились. Реформирование бюджетной классификации, бухгалтерского учета в бюджетном секторе продолжается. Так, серьезные изменения в системе ведения учета с 2013 года связаны с введением в действие нового Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [4], который определяет основы рыночного бухгалтерского учета. Закон направлен на дальнейшее сближение отечественного бухгалтерского учета с мировыми стандартами, расширение самостоятельности и ответственности организаций, повышение качества бухгалтерской информации, результативности внутрихозяйственного контроля. Действие закона «О бухгалтерском учете» распространяется и на учреждения общественного сектора.

Уточнен и конкретизирован перечень объектов бухгалтерского учета. Согласно закону объектом учета являются не хозяйственные операции, а факты хозяйственной деятельности, т.е. сделки, события или операции, оказывающие или способные оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта. Следовательно, факт хозяйственной деятельности имеет более широкую трактовку, чем хозяйственные операции. Расширен перечень субъектов, на которых распространяется действие закона о бухгалтерском учете. Закон распространяется также на государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных и территориальных внебюджетных фондов, Банк России. Закон установил требования к главному бухгалтеру (образование, стаж, судимость и др.).

Закон № 402-ФЗ отменил обязательное применение унифицированных типовых форм первичных документов. Использование документов, форма которых не утверждена учетной политикой организации и не содержит обязательных реквизитов, может привести к непризнанию факта хозяйственной операции и начислению налогов, пеней, штрафов. Однако следует отметить, что данное положение не распространяется на учреждения СГУ. Они обязаны применять формы документов и учетных регистров, утвержденные приказом Минфина России от 30 марта 2015 г. № 52н. Требования к регистрам бухгалтерского учета стали жестче. Формы регистров согласно федеральному закону о бухгалтерском учете № 402-ФЗ теперь должны утверждаться руководителем экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (п. 5 ст. 10). И если регистр создается и хранится в электронной форме, он должен содержать электронную подпись как обязательный реквизит. Перечень обязательных реквизитов не только для первичных документов, но и учетных регистров приведен как в новом ФЗ «О бухгалтерском учете», так и в Единой инструкции № 157н.

В соответствии с приказом Минфина РФ от 29.08.2014 г. № 89н в Единый план счетов и план счетов отдельных типов учреждений введены очередные изменения. В частности, введены не только новые забалансовые счета, но и новый счет: 401 60 000 «Резервы предстоящих расходов». Введение данного счета сближает бюджетный и коммерческий учет, учет в отечественном государственном секторе и МСФОСГ. Инструкцией допускается формирование следующих резервов: резерв на оплату отпусков (отложенные обязательства), резерв по сомнительным долгам, резерв под снижение стоимости запасам и др. Детализация счета осуществляется учреждением самостоятельно и находит отражение в учетной политике учреждения. Например: Счет 401 61 200 – резерв по отпускным, в том числе: 401 61 211 – резерв на оплату отпусков, 401 61 213 – резерв на оплату страховых взносов. Введены изменения также в структуру счета ряда счетов 5-го раздела плана счетов «Санкционирование».

Учреждениям дано также право детализировать в рабочем плане счетов следующие трехзначные коды операций СГУ (3-й разряд кода):

130 – Доходы от оказания платных услуг (по видам оказываемых услуг);

180 – Прочие доходы (по видам поступлений: гранты, пожертвования, др.);

290 – Прочие расходы (по направлениям расходования);

310 – Увеличение стоимости основных средств;

320 – Увеличение стоимости нематериальных активов;

340 – Увеличение стоимости материальных запасов.

Учреждениям, кроме того, разрешается вводить дополнительные счета аналитические учета (22–23 разряды) 26-значного кода счета для обеспечения управленческого учета дополнительной информации для принятия объективных решений и повышения результативности контроля. Однако эти возможности предоставленные законодательством используются в настоящее время учреждениями слабо.

В государственных и муниципальных учреждениях не уделяется должное внимание управленческому учету, что является одним из недостатков в существующей практике учета в данных учреждениях. Стандартного набора вариантов элементов управленческого учета, оптимального для каждого учреждения, не существует. Необходимо создание пакета внутренних стандартов управленческого учета, в которых, в частности, должны найти отражение:

– рабочий план счетов управленческого учета или перечень дополнительных кодов аналитического учета к тому или иному счету в рабочем плане счетов бухгалтерского учета;

– форма первичных документов и учетных регистров, используемых в управленческом учете;

– перечень центров затрат и центров ответственности с учетом отраслевой специфики учреждения;

– формы внутренней (аналитической) отчетности центров затрат и центров ответственности;

– правила документооборота и технологии обработки учетной информации;

– порядок контроля за совершаемыми фактами хозяйственной деятельности и другие.

Во многих странах разработаны национальные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора на основе МСФОГС. Переход на МСФОГС позволяет использовать все положительное, рациональное, что имеется в передовой мировой практике по организации учета и формированию отчетности в общественном секторе, одновременно требует времени для апробации новых способов сбора и обработки информации, приобретения соответствующих навыков использования информации, подготовленной по МСФОГС. В одних странах национальные стандарты устанавливаются саморегулируемыми организациями, а в других – государственными органами.

Следует отметить, что МСФОГС являются основным инструментом реформирования национальной системы учета и отчетности в России в государственном секторе управления с целью повышения качества управления общественными финансами. Отчетность учреждений, составленная на качественно новой основе, имеет возможность быть общепризнанной, понятной как российским, так и иностранным пользователям. Вместе с тем в нашей стране пока нет принятых национальных федеральных стандартов финансовой отчетности по отдельным участкам учета для бюджетной сферы (аналогичных ПБУ для коммерческих предприятий), вопрос их принятия затягивается, хотя и находится в стадии решения. Дискуссия по проектам национальных стандартов для общественного сектора России началась еще в 2012 году. Результаты данных обсуждений размещены на официальном сайте Минфина России. По итогам сравнительного анализа можно сделать вывод об определенных различиях в подходах к классификации, учету, оценке и отражению в отчетности хозяйственных операций. Проекты стандартов совершенствуются, в них вносятся поправки.

Для международной практики характерен независимый внешний аудит и публичность бюджетной отчетности. Пользователями финансовой отчетности государственного сектора управления являются не только органы публично-правовых образований и вышестоящих органов власти, но и внешние заинтересованные пользователи. Проведение аудита в государственном секторе позволит оценить обоснованность планирования и эффективность управления бюджетными средствами, повысит качество информации о состоянии общественных финансов, усилит контроль.

Список литературы

1. Вахрушина М.А. Бюджетный учет и отчетность: учебное пособие / М.А. Вахрушина, А.С. Бизина, Н.Н. Сибилева. – М.: Вузовский учебник, 2011. – 208 с.

2. Касьянова Г.Ю.Учётная политика: бухгалтерская и налоговая. – М.: АБАК, 2014. – 259 с.

3. Приказ Минфина России от 01 декабря 2010 № 157н «Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению» // Российская газета, № 8, 19.01. 2011.

4. Федеральный закон от 06 декабря 2010 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344.

5. Федорова Е.И. Бухгалтерский учет и отчетность в бюджетных учреждениях: учеб. пособие / Е.И. Федорова, Н.В. Ильина. – Чебоксары: Изд-во Чуваш. ун-та, 2012. – 564 с.

6. Musgrave R.A., Musgrave P.B. Public Finance in Theory and Practice (fifth edition). New York: McGraw-Hill, 1989. 455 p.

7. Stiglitz J.E. Economics of the Public Sector. W.W. Norton & Company, N.Y., 2000. 848 p.

References

1. Vahrushina M.A. Bjudzhetnyj uchet i otchetnost: uchebnoe posobie / M.A. Vahrushina, A.S. Bizina, N.N. Sibileva. M.: Vuzovskij uchebnik, 2011. 208 p.

2. Kasjanova G.Ju.Uchjotnaja politika: buhgalterskaja i nalogovaja / G.Ju. Kasjanova M.: ABAK, 2014, 259 p.

3. Prikaz Minfina Rossii ot 01 dekabrja 2010 no. 157n «Edinyj plan schetov buhgalterskogo ucheta dlja organov gosudarstvennoj vlasti (gosudarstvennyh organov), organov mestnogo samoupravlenija, organov upravlenija gosudarstvennymi vnebjudzhetnymi fondami, gosudarstvennyh akademij nauk, gosudarstvennyh (municipalnyh) uchrezhdenij i Instrukcija po ego primeneniju» // Rossijskaja gazeta, no. 8, 19.01. 2011.

4. Federalnyj zakon ot 06 dekabrja 2010 goda no. 402-FZ «O buhgalterskom uchete» // Sobranie zakonodatelstva RF. 2011. no. 50. St.7344.

5. Fedorova E.I. Buhgalterskij uchet i otchetnost v bjudzhetnyh uchrezhdenijah: ucheb. posobie / E.I. Fedorova, N.V. Ilina. Cheboksary: Izd-vo Chuvash. un-ta, 2012. 564 p.

6. Musgrave R.A., Musgrave P.B. Public Finance in Theory and Practice (fifth edition). New York: McGraw-Hill, 1989. 455 p.

7. Stiglitz J.E. Economics of the Public Sector. W.W.Norton & Company, N.Y., 2000. 848 p.

Рецензенты:

Мужжавлева Т.Ю., д.э.н., профессор кафедры экономической теории и международных отношений, ФБГОУ ВПО «Чувашский государственный университет им. И.Н. Ульянова», г. Чебоксары;

Цапулина Ф.Х., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учёта, анализа и аудита, ФБГОУ ВПО «Чувашский государственный университет им. И.Н. Ульянова», г. Чебоксары.