

ИНТЕГРАЦИЯ ПЛАНА СЧЕТОВ И БЮДЖЕТНОЙ КЛАССИФИКАЦИИ

В то время как в ходе **бюджетного процесса** определяются приоритеты государственной политики, в ходе **исполнения бюджета** и ведения учета делается все возможное для того, чтобы бюджет исполнялся в соответствии с планом. Управление движением денежных средств согласно бюджету подразумевает наличие механизмов, необходимых для контроля над осуществлением платежей и эффективным сбором причитающихся доходов. В условиях хорошей практики УГФ, сильные внутренние механизмы контроля подкрепляются учетной политикой и нормами. Это, в свою очередь, обеспечивает наличие информации в достаточном количестве, чтобы можно было проверять соответствие и поддерживать на эффективном уровне управление кассовыми средствами, а также предоставляет руководителям необходимые данные для принятия эффективных решений в ходе планирования исполнения бюджета и оказания услуг согласно политическим решениям, принятым правительством. **Все эти центральные процессы УГФ тесно взаимосвязаны и должны поддерживаться системой кодирования, с помощью которой можно было бы осуществлять сбор и хранение данных и отчетность на их основе по целому ряду требований.**

Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC) в своем Докладе 14 «Переход от учета по кассовому методу на метод начисления» выработала следующее полезное определение Плана Счетов:

«...план счетов есть систематическая структура кодирования в целях классификации и кодирования сделок и событий в системе учета. Он определяет организацию книг, используемых в системе учета. Например, классификации активов по плану счетов могут позволять классифицировать их по типу, сроку, ответственности, местонахождению, и т.д. План счетов может также содержать коды для проводки сделок по утвержденным бюджетам».

В 2008 г. IFAC внесла поправки в стандарты учета в госсекторе, как по кассовому методу, так и по методу начисления, а именно потребовала в финансовых отчетах страны производить отчет согласно утвержденному бюджету. Другими словами, IFAC признала значение бюджета как основного процесса подотчетности и ревизии в государстве. Такое нововведение еще раз подчеркивает, насколько важно интегрировать в стране бюджетную отчетность с финансовой. Кроме того, здесь **проявляется серьезное различие между учетом в государственном и частном секторе – то, что ПС должен быть спроектирован в первую очередь таким образом, чтобы соответствовать требованиям бюджетной подотчетности, принятым в данной стране.**

Отсюда следует, что хорошая практика УГФ должна быть подкреплена хорошо структурированным ПС, который одновременно должен поддерживать представление бюджета, подробный отчет о расходах, мониторинг и отчетность, а также финансовый и статистический анализ. ПС должен быть исчерпывающим, обеспечивая интеграцию

всех операций государства, в т.ч. финансирование от партнеров по развитию. Отчетность в госсекторе должна вестись с соблюдением сроков, для чего требуется сложенная интегрированная система финансового управления (IFMIS), поддерживаемая учетной политикой и правилами, чтобы вести учет сделок по мере их проведения (или сразу после совершения). Благодаря этому отчеты составляются и распространяются своевременно, способствуя более эффективному принятию решений. Принятие стандартов отчетности, таких как IPSAS по кассовому методу или методу начисления, также способствует последовательности и добросовестности в деле представления финансовой информации государственными органами.



(надписи в синих квадратах слева направо: Источник финансирования – Организация – Проект – Местоположение – Программа – Функция – Экономическая)

Обычно в структуре ПС, в которой интегрированы требования бюджетной отчетности, должны содержаться семь элементов:

1. **Сегмент источника средств** – данный сегмент используется для разделения разных источников получений, чтобы потом можно было их сопоставить с конкретными выплатами. Это особенно полезно для партнеров по развитию, которые нередко требуют, чтобы их гранты и займы выделялись на конкретные цели, и чтобы была возможность получения отчетов даже на уровне отдельных компонентов в рамках конкретного проекта. Во многих странах, кроме того, учреждаются отдельные фонды, такие как фонды развития и специальные, отдельные от общих доходов или консолидированных средств. Все это

можно прекрасно интегрировать в хорошо структурированный сегмент по источникам финансирования.

2. **Организационный сегмент** – Сбор информации по каждому министерству, ведомству и организации очень важен, и обычно именно таким путем государство присваивает себе власть расходовать государственные деньги. Если нужно, есть возможность также предусмотреть в коде вплоть до бюджетных организаций или расходных центров, например, вплоть до конкретной школы или поликлиники.
3. **Проектный сегмент** – Он особенно полезен там, где партнер по развитию требует предоставления ему отдельного отчета или ведения контроля его средств. Возможно также создать дополнительные уровни отчетности по компонентам или подкомпонентам (как, например, в случае дорожного проекта, где финансируется строительство сразу нескольких дорог), тогда это требование к отчетности можно охватить в ПС. Такой подход устраняет необходимость в ведении специальных систем отчетности помимо IFMIS. Нередко деятельность партнеров по развитию отражается где-то помимо основной системы учета, и это часто происходит из-за неспособности ПС соответствовать конкретным требованиям к отчетности от партнеров по развитию. Тщательно продуманная структура ПС может обеспечить полную интеграцию этого требования, что позволит консолидировать все управление государственными финансами в единую систему.
4. **Сегмент местоположения** – С его помощью можно получать отчеты о доходах и расходах по областям, районам и местным самоуправлениям. Можно также создать структуры для интегрирования автономных территорий, таких как Гагаузия и Приднестровье в Молдове.
5. **Экономический сегмент** – Это наиболее важный сегмент в любом ПС или системе бюджетной отчетности. Существующий сегмент следует реструктурировать таким образом, чтобы он мог обеспечить: стандартную методологию представления бюджета; отчет о финансовом балансе; и структуру первичных финансовых отчетов. С этой целью в качестве шаблона можно пользоваться GFSM 2001, а также чтобы обеспечить соответствие статистической структуре (см. ниже).
6. **Функциональный сегмент** – В нем используется стандарт CoFoG для отчетов о расходах, и его, как правило, можно вывести с помощью переходной таблицы из организационного сегмента.
7. **Программный сегмент** – Его используют в целях управления, основанного на результатах. Как правило, его можно добавить к структуре в будущем, когда он понадобится.

Такая структура из семи сегментов будет способствовать выполнению ряда основных задач, связанных с отчетностью, учетом и управлением:

- Консолидированная классификация и отчетность по всем государственным финансам, в т.ч. интеграция ресурсов от партнеров по развитию в общую структуру;
- Подробная отчетность в поддержку анализа и внутреннего контроля в министерствах, ведомствах и организациях;
- Финансовая отчетность, в том числе основной отчет правительства, отчет о финансовом балансе, а также для целей макрофискального анализа;
- Более своевременное представление финансовой информации, причем основные отчеты намного проще выводятся благодаря интегрированному подходу;
- Одноразовое отражение операций, благодаря чему повышается точность и выдерживаются сроки, а информация может быть предоставлена широкому спектру пользователей и в разнообразных целях, на основе структуры ПС, в т.ч. отчетность по бюджету; и
- Отчетность о производительности (на основе результатов), что позволит лучше понимать стоимость и приносимые выгоды от государственных программ и направлений деятельности.

Построение интегрированного экономического сегмента с помощью GFSM 2001

Экономический сегмент – наиболее важный элемент любого ПС. Это тот сегмент, в котором можно интегрировать составление бюджета и учет. Структура, рекомендуемая в Руководстве МВФ по государственной финансовой статистике за 2001 г., представляет собой разумный и действенный подход к построению экономического сегмента.

В GFSM 2001 общая структура выглядит так:

Класс	Описание
1	Доходы
2	Расходы
31	Нефинансовые активы
32	Финансовые активы
33	Обязательства

В GFSM 2001 не предусмотрен класс для собственных активов (equity), потому что они представляют собой балансовую позицию, производную из других классов. Как видно в выше приведенных классах, существует тесная связь между GFSM 2001 и общепринятыми концепциями учета. Основное различие – активы делятся на нефинансовые и финансовые, а не на оборотные и внеоборотные, и тем самым

признается важность раздельного ведения оборотных и капитальных расходов государства.

Такая структура предпочтительнее, потому что она лучше соответствует структуре государственного бюджета; она предоставляет отчет финансового баланса – важнейший аналитический отчет для макрофискального анализа и бюджетного управления и контроля; сочетается со структурой отчета о движении денежных средств по IPSAS, и в то же время поддерживает измененный метод начисления и собственно метод начисления, потому что данная структура также поддерживает отчеты о результатах деятельности и балансе. Ниже следует объяснение, каким образом метод GFSM помогает в выполнении всех этих отчетов и т.д.

Составление бюджета¹ – Бюджет, во-первых, разрабатывается на основе расчета собираемых доходов, а, во-вторых, на основе расчета расходования средств по двум главным направлениям – оперативные расходы и капитальные (нефинансовые активы). Покрытие доходами расходной части представляет собой результат деятельности. Как правило, страны стремятся обеспечить избыток результата деятельности (т.е. не занимать на оперативные расходы)². Покрытие доходами оперативных и капитальных расходов обычно определяется как финансовый баланс. Если в какой-то стране финансовый баланс равен нулю или в избытке, принимается решение о том, что делать с избытком. Она может увеличить свои финансовые активы или сократить обязательства, или сделать и то, и другое. Если существует дефицит, т.е. если уровень доходов ниже сводного расчета текущих и капитальных расходов – в бюджете должно быть показано, каким образом будет финансироваться дефицит. Финансирование дефицита покажет источники покрытия кассовой нехватки государственных доходов, либо путем сокращения финансовых активов (напр., путем расходования кассового избытка за прошлые годы или за счет поступлений от приватизации), либо с помощью займов (напр., новые займы от партнеров по развитию).

Общая рекомендуемая структура бюджета

Доходы
Оперативные расходы
Капитальные расходы
<i>Финансирование дефицита</i>
Сокращение финансовых активов
Новые займы

¹ Мы здесь исходим из того, что бюджет и финансовый баланс рассчитываются на основе движения денежных средств

² Нередко называется «Золотым правилом» – государство должно занимать только в целях инвестирования

Финансовое управление – Финансовый баланс, в котором бюджет показан над линией, а источники финансирования под линией, это универсальная структура, которую должен поддерживать хороший государственный ПС. Такое четкое представление в общей структуре на уровне классов является гарантией того, что все ответственные лица будут лучше себе представлять, как новые решения о расходовании средств отражаются на финансовом положении государства. Отчет о финансовом балансе также является основной структурой в среднесрочных финансовых рамках; его можно использовать повседневно в качестве помощи в мониторинге производительности (performance) относительно финансовых установок бюджета. Наконец, тот же формат можно использовать в отчетах, таких как оценочная ведомость бюджета (budget scorecard), чтобы показать ответственным лицам, как та или иная новая политика сказывается на финансовом положении, как в рамках годового бюджетного процесса, так и даже в течение года.

Общая структура Отчета о финансовом балансе

Доходы	Выше линии
Оперативные расходы	
<i>Оперативный баланс</i>	
Капитальные расходы	
<i>Финансовый баланс</i>	
Изменения в финансовых активах	Под линией
Изменения в обязательствах	

Общая структура оценочной ведомости бюджета

Текущий баланс бюджета	Новый баланс бюджета
Доходы	Доходы
Оперативные расходы	Текущие расходы
	<i>Новое политическое предложение</i>
Капитальные расходы	Капитальные расходы
<i>Финансовый дефицит/установка</i>	<i>Корректировка финансового дефицита/ Установка</i>
Источник финансирования дефицита	Источник финансирования дефицита

Отчет о движении денежных средств – отчет о движении денежных средств на основе кассовых IPSAS, IPSAS по методу начисления (IPSAS Стандарт 2) или IFRS один и тот же: оперативные потоки денежных средств, инвестиционные потоки денежных средств и финансовые потоки денежных средств.

Общая структура Отчета о движении средств

Остаток денежных средств на начало периода
Доходы
Минус: Оперативные расходы
<i>Оперативный поток денежных средств</i>
Капитальные расходы
Минус: Кассовые продажи нефинансовых активов
<i>Инвестиционный поток денежных средств</i>
Чистый поток денежных средств от финансовых активов
Чистый поток денежных средств от обязательств
<i>Финансовый поток денежных средств</i>
Остаток на конец периода

Отчет по методу начисления— такая структура поддерживает и отчетность по измененному методу начисления, и полному методу начисления, причем экономические классы четко соотносятся с первичными финансовыми отчетами, отчетом о деятельности и балансом или финансовым результатом.

Отчет о деятельности

Доходы
Минус: Расходы
<i>Операционное сальдо</i>

Баланс

Активы
Минус обязательства
Собственные средства (equity)

Хотя приведенный выше анализ представляет собой упрощенный подход к структурам всех отчетов, надеюсь, стало ясно, что предлагаемая структура лучше соотносится со всеми главными отчетами по правительственному сектору, в т.ч. по бюджету, макрофискальным требованиям и традиционным отчетам, как по кассовому учету, так и по учету по методу начисления. Стоит отметить, что во многих странах все эти отчеты,

как правило, можно вывести и из существующих структур ПС (как показано в следующей таблице, в которой представлены нынешняя и планируемая структура для Украины). В данном случае, в Украине наличествует только часть экономической классификации.

Класс по ПС	GFS 2001	Бюджетные организации	Экономическая классификация	Объединенный ПС
Доходы	1	7		7
Расходы	2	8	2	8
Нефинансовые активы	31	1,2	31	1
Финансовые активы	32	3		2,3,4
Обязательства	33	5,6		6
Собственные средства (equity)		4		5
Внебалансовые средства				9

Следует также отметить, что при таком подходе в центре внимания находятся не отчеты по кассовому методу или методу начисления, а ведется учет экономической природы резервов/оборотных средств (stock) или потоков. Таким образом, для расходов (только кассовых) и затрат (по методу начисления) используется одна и та же экономическая классификация, а меняется только двойная проводка³. Это значит, что по мере того, как страна осуществляет полный переход на метод начисления, каждое изменение в признании операции не будет влиять на учет ее экономической природы.

³ В действительности, кассовый метод учета является подразделом учета по методу начисления— любая кассовая операция приводит к возникновению операции по начислению. При кассовом учете, двойная проводка по каждому движению денежных средств – это банк, в то время как при учете по методу начисления двойная проводка может быть как банковской, так и изменением в резервах/оборотных капиталах (stock), напр., кредиторской или дебиторской задолженности.