

## **Заседание рабочей группы по плану счетов (ПС) Казначейского Сообщества (КС) 27 апреля 2013 г., Киев, Украина**

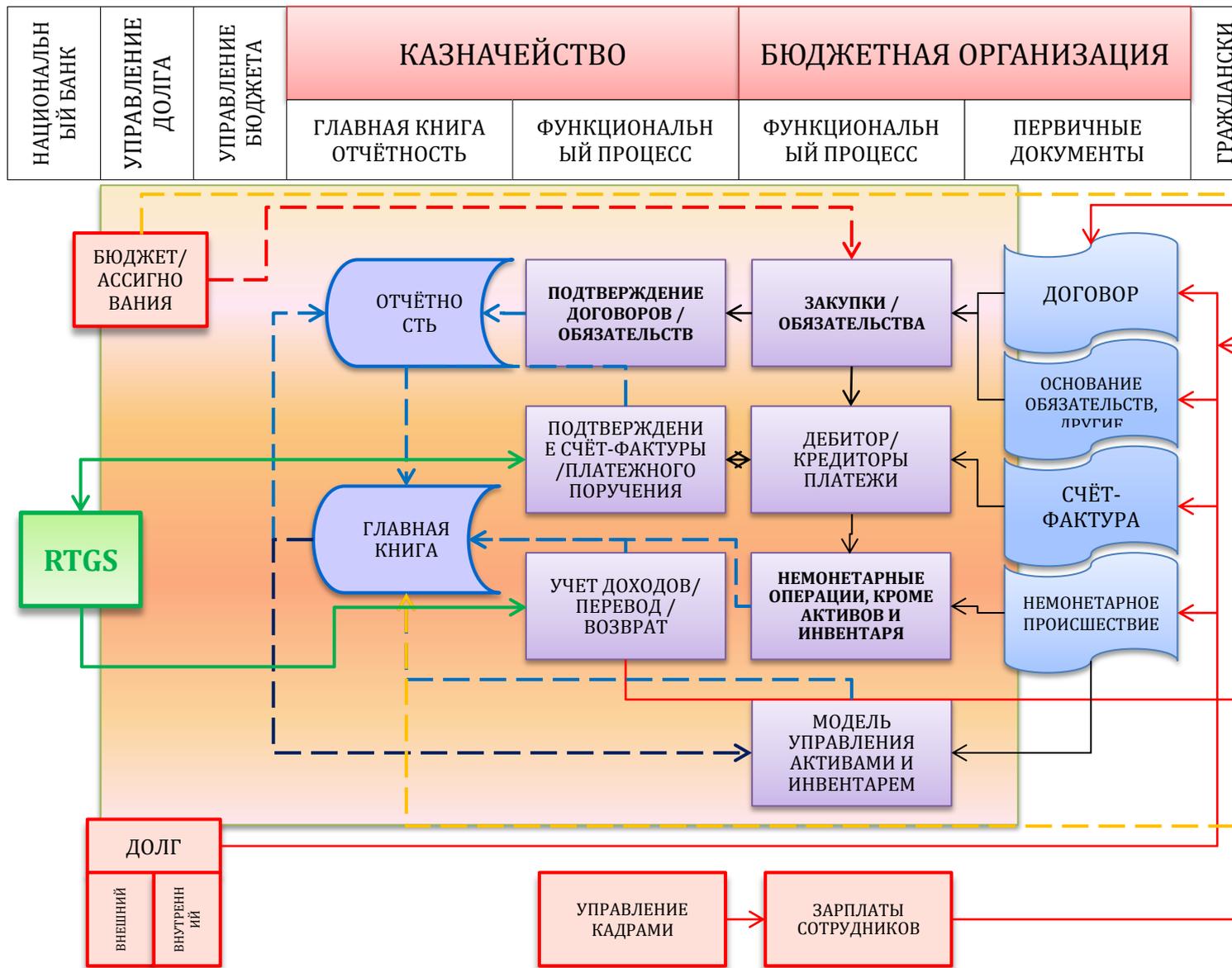
Заседание началось в 9 часов утра в субботу под председательством Натальи Сушко (Украина). На заседании присутствовали участники из трех основных стран от рабочей группы – Украины (3), Азербайджана (1) и Грузии (3). В заседании также приняли участие представители Молдовы (2) и России (1), представитель от Казахстана в течение первых двух часов и ресурсная группа Всемирного банка, работающая с КС, в состав которой входили Елена Никулина (ведущий координатор КС), Ион Кику (советник КС) и Марк Силинс (ведущий эксперт по тематическим ресурсам КС). Повестка дня заседания приведена в Приложении А.

Основной целью заседания было продолжить обсуждение ПС и, в связи с этим, каждая страна-участница подготовила презентацию о структуре своего ПС с акцентом на урегулирование вопросов, связанных с экономическим сегментом. В презентациях основное внимание уделялось, главным образом, общему структурированию ПС (схеме) и подходу каждой страны к интеграции бюджетной классификации (БК) и ПС. Далее приведен краткий обзор каждой презентации.

**Грузия.** На сегодняшний день Грузия разработала полностью интегрированный подход к учету зарплаты. Специальные коды в системе оплаты труда автоматически соответствуют грузинской БК для целей общего бюджетного контроля и отчетности, а также сегменту учета, соответствующему РСГФ 2001 по методу начисления. Операции автоматически отображаются против каждого сегмента, обеспечивая создание подробных отчетов и аналитической информации. Также имеется возможность сторнирования исходных операций, включая все операции о движении денежных средств в разрезе кодов бюджетной классификации и счетов начислений. Хотя этот процесс происходит автоматически и большинство операций проводится на момент начисления зарплаты, система также имеет возможности для ручных записей, в случае проведения необычных операций. На вопрос, кто проводит необычные операции, ввиду обеспокоенности по поводу контроля этих операций, Грузия указала на соответствующее отраслевое министерство (а не на Казначейство), которое являлось ответственным лицом. Г-н Силинс отметил, что подавляющее большинство операций генерируется автоматически, поэтому Казначейству относительно просто осуществлять контроль и анализ любых ручных операций на точность. Это можно сделать с помощью функции фактического рассмотрения.

Весьма впечатляющим аспектом грузинской презентации является схема, которая показывает концептуальную схему структуры УГФ. Как показывает приведенный ниже рисунок из презентации, Грузия стремится к полностью интегрированному подходу к УГФ и, как результат, проект ПС также разрабатывается на комплексной и всеобъемлющей основе.

Рис. 1. Грузинская структура УГФ



**Азербайджан.** Очень подробная презентация, подготовленная руководящими органами, представляет отличное руководство о работе ПС и, в частности, интеграции БК и ПС. Разбивка структуры кода сегмента была выполнена таким образом, чтобы группа имела четкое понимание того, как Азербайджан выполняет свои требования к бюджету и финансовой отчетности. Код также совместим с СГФ, и хотя это создало некоторые проблемы с кодированием, классификация была официально утверждена постановлением Кабинета Министров. Результатом является то, что бюджетный кодекс не может быть легко изменен, создавая из года в год все меньше гибкости, чем было бы желательно. Г-н Силинс заявил, какое впечатление на него произвела структурная схема экономического сегмента, указывая, что эта хорошая модель заслуживает поддержки. В частности, исследование на конкретном примере будет полезным для других членов КС, а также для более широкой аудитории в качестве основы для будущего структурирования интегрированного ПС и БК.

В приведенной ниже вставке показан пример детальной структуры, используемый при кодировании сегмента, которая позволяет руководству представлять отчеты относительно планируемых денежных потоков и при этом влиять на запасы активов и обязательств.

***Вставка 1. Подход Азербайджана к активам и обязательствам***

Отличие предлагаемого подхода нумерации счетов от классификации СГФ состоит в том, что не выделяются 3-значные транзакционные счета. Все операции по учету нефинансовых активов, финансовых активов и обязательств отражаются непосредственно на 6-значных счетах, т.е. на этих счетах отражается не только входящее/исходящее сальдо, а все операции. Соответственно 4-значные и 5-значные счета не являются составной частью счетов запасов, а являются счетами результата, которые закрываются в конце периода на счетах чистой стоимости активов. Результат от транзакций за период (3-значные счета согласно СГФ) может быть получен расчетным путем как сумма операций по 6-значным счетам за период и результат от прочих экономических потоков (4-значные и 5-значные счета).

**Молдова.** Несмотря на то, что Молдова переработала ПС еще в 2006-2008 гг., новая структура до сих пор нереализована из-за задержек в модернизации системы государственного учета. Это означает, что Молдова все еще имеет шесть отдельных ПС и отдельную бюджетную классификацию. Для новой структуры будет создан единый интегрированный комплекс БК/ПС. Молдова также представила свою общую схему ПС, которая имеет пять иерархических сегментов: организация, программы, функции, источник средств и экономический сегмент. Эта разбивка является отличным примером представления общей структуры ПС и будет полезной схемой для любой инструкции по применению плана счетов. Кроме того, Молдова имеет реестр географических наименований, который она видит вне ПС<sup>1</sup>. Молдова также указала, что по-прежнему имеются некоторые проблемы, связанные с интеграцией двух Фондов, поскольку они уже приняли свои собственные ПС и представляют отчетность на основе полного начисления.

<sup>1</sup> Г-н Силинс указал, что поскольку он используется для отчетности, было бы лучше рассматривать его как часть ПС. Географические сегменты являются общей структурой в ПС многих стран.

Таблица 1. Молдавская схема ПС

| Сегмент         | Действующая                             | Длина     | Новая                                   | Длина     |
|-----------------|---|-----------|---|-----------|
| Организационная | Главный распорядитель бюджетных средств | 3         | Главный распорядитель бюджетных средств | 4         |
|                 | Учреждение                              | 4         | Учреждение                              | 5         |
|                 | Тип учреждения                          | 3         | Тип учреждения                          | 3         |
| Функциональная  | Основная группа                         | 2         | Основная группа                         | 2         |
|                 | Группа                                  | 2         | Группа                                  | 1         |
|                 |   |           | Подгруппа                               | 1         |
| Программы       | Программа                               | 3         | Программа                               | 2         |
|                 | Подпрограмма                            | 1         | Подпрограмма                            | 2         |
|                 |   |           | Деятельность                            | 3         |
| Экономическая   | Параграф/подпараграф                    | 3         | Тип                                     | 1         |
|                 |   |           | Категория                               | 1         |
|                 | Статья/подстатья                        | 2         | Раздел                                  | 1         |
|                 |   |           | Статья                                  | 1         |
|                 |   |           | Подстатья                               | 1         |
|                 |   |           | Элемент                                 | 1         |
| Источники       | Тип фонда                               | 1         | Уровень бюджета                         | 1         |
|                 | Регистр фондов                          | 3         | Подуровень бюджета                      | 1         |
|                 |   |           | Компонент                               | 1         |
|                 |   |           | Подкомпонент                            | 2         |
|                 |   |           | Происхождение источника                 | 1         |
|                 | Категория специальных средств           | 1         | Донор                                   | 3         |
| <b>Всего</b>    |   | <b>28</b> |   | <b>38</b> |

**Украина.** Украина представила действующую БК и ПС. Как и Молдова, Украина имеет несколько ПС и отдельную бюджетную классификацию. Она намерена создать единую интегрированную структуру. Существующая структура ориентирована на предоставление информации о балансе каждой отчетной единицы, и этот подход рассматривается в качестве основного требования и к новой интегрированной структуре.

**Россия.** Г-жа Сивец начала свою презентацию с утверждения о том, что БК и ПС имеют две совершенно разные аналитические цели и, в связи с этим, она не согласна с предложением, что они должны быть единой интегрированной структурой<sup>2</sup>. Кроме того, управление бюджетом осуществляется по кассовому методу, а ПС в России представляет информацию по методу начислений. Ниже приводится выдержка из презентации, которая показывает общую структуру ПС. Она очень разумно демонстрирует, как информация для бюджетного учета и учета по методу начислений создается в едином потоке транзакций. Россия очень похожа на Азербайджан в том, что она имеет высокотехнологичные иерархические структуры, которые предусматривают ряд аналитических форм отчетности. Кроме того, Россия в настоящее время осуществляет дальнейшие реформы в сфере бюджетирования, которые потребуют большего, нежели просто учет на кассовой основе. Это включает достоверное представление финансового баланса, в том числе источников финансирования для всего бюджета, а также их отслеживание с помощью существующей системы классификации.

**Таблица 2. Структура российского Плана счетов**

| НОМЕР СЧЕТА в соответствии с Главной книгой |                |           |              |         |              |               |               |               |
|---|----------------|-----------|--------------|---------|--------------|---------------|---------------|---------------|
| Ведомственная                               | Функциональная | План      |              |         | Вид расходов | НОМЕР счета   |               | Экономическая |
|   |                | Программа | Подпрограмма | Область |              | Синтетический | Аналитический |               |
| XXX   | XX XX          | XX        | X            | XXXX    | XXX          | XXX           | XX            | kosgu<br>XXX  |

### Краткое изложение основных положений

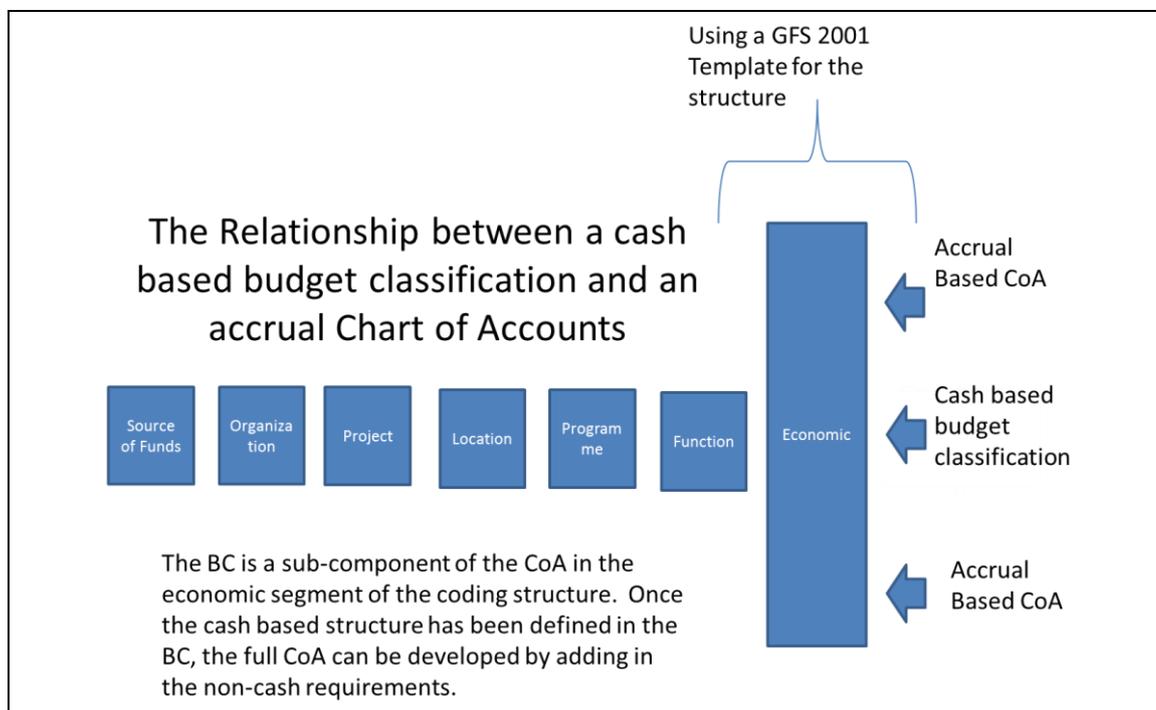
В своем кратком изложении основных положений, затронутых в презентациях, г-н Силинс, во-первых, отметил, насколько полезной была каждая из них в качестве руководства для других стран, которые рассматривают возможность интеграции своих БК/ПС, и в качестве поддержки кассового метода учета для контроля бюджета наряду с учетом по методу начислений. Были подняты следующие основные вопросы:

- Страны должны соответствовать целому ряду различных требований к отчетности: **бюджетная отчетность** - для всех стран включает контроль ассигнований (в денежной форме); **макрофискальная отчетность** - важнейший отчет по финансовому балансу, который позволяет видеть, как страна отслеживает плановые показатели по дефициту или профициту; **финансовая отчетность** - для всех стран это, по меньшей мере, модифицированная отчетность по методу начислений, даже там, где приняты МСУГС на основе кассового метода, так как каждая страна также сообщает о своем долге (для некоторых стран это будет полное начисление) и **статистическая отчетность** - отчетность по государственному сектору в соответствии с требованиями к национальным счетам;

<sup>2</sup> Из обсуждения в рабочих группах было ясно, что каждая страна продолжает сохранять свое собственное определение БК и ПС, и во многих случаях это определение было более узким, чем понятие, представленное г-ном Силинсом, которое является очень широким и всеобъемлющим, и стремится максимально охватить главную книгу и систему учета субъектов отчетности. В данном случае риск состоит в том, что определенные требования к отчетности в некоторых странах будут исключены из системы бухгалтерского учета и главной книги, снизив тем самым эффективность и охват автоматизированного учета и системы отчетности.

- Появление современных систем учета и реляционных баз данных сейчас означает, что можно собрать финансовую информацию только один раз, но отчитываться по каждому из указанных выше требований. В самом деле, если ПС хорошо структурирован, можно отчитываться по широкому кругу требований заинтересованных сторон помимо этих четырех первичных отчетов. Это ключ к структуре ПС - обеспечить, чтобы ПС полностью удовлетворял всем требованиям правительства к отчетности. Это то, что подразумевается под интегрированной структурой и структурированием ПС и должно быть целью любой страны;

*Рис. 2. Интеграция БК и ПС*



Взаимосвязь между бюджетной классификацией на основе кассового принципа учета и планом счетов на основе учета по методу начислений

Источник средств; организация; проект; местность; программа; функция; экономическая классификация; использование шаблона СГФ 2001 г. для структуры – ПС на основе учета по методу начислений; бюджетная классификация на основе кассового принципа учета; ПС на основе учета по методу начислений

БК является субкомпонентом ПС в экономическом сегменте структуры кодирования. Как только структура на основе кассового принципа учета определена в БК, полный ПС может быть разработан путем добавления требований к учету неденежных расчетов.

- Также важно признать, что в то время как бюджетный учет может сосредоточивать внимание на денежных средствах, а финансовая отчетность может быть в первую очередь сосредоточена на модифицированном или полном учете по методу начислений, их не следует рассматривать в качестве отдельных или взаимоисключающих требований. Составление бюджета становится все более ориентированным на элементы начисления, и надлежащий учет также необходимо ориентировать на денежные средства. Например, бюджетная отчетность должна учитывать долг и финансирование этого долга; в то время как управление ликвидностью, позволяющее сообщить и прогнозировать баланс денежных средств, является важным направлением деятельности для современной системы казначейства. Поскольку активное управление денежными средствами<sup>3</sup> становится одной из основных функций современной системы

<sup>3</sup> Отчет МВФ *Управление денежными средствами государственного сектора: его взаимодействие с другими аспектами финансовой политики* Майка Уильямса является хорошим справочным документом о переходе стран от пассивного к активному управлению денежными средствами. <http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/fad-technical-notes-and-manuals-on-public-financial-management.html>.

казначейства, хорошо продуманная система УГФ и ПС должны поддерживать интегрированную отчетность на основе кассового метода и метода начислений;

- Г-н Силинс также высоко оценил тот факт, что экономические сегменты ПС каждой страны были в значительной степени структурированы в соответствии с РСГФ 2001. Использование РСГФ в качестве шаблона гарантирует, что страны придерживаются стандартной структуры бухгалтерского учета в этом сегменте, создавая уникальную структуру, которая является представлением общепринятых принципов бухгалтерского учета<sup>4</sup>. Он подчеркнул, что конечной целью в этой связи является наличие структуры, отвечающей конкретным требованиям бюджета и другой отчетности, которая включает некоторые национальные требования<sup>5</sup>, а не просто зеркально отражает РСГФ.
- Он также напомнил странам о принципе надлежащей структуры ПС - каждый сегмент должен сосредоточиться на одной цели, т.е., он должен быть взаимоисключающим. Таким образом, экономический сегмент не должен включать элементы, которые определяют источники финансирования, организации, деятельность и т.д. Эти элементы должны быть определены в других сегментах ПС. В настоящее время оба плана счетов – проект ПС Украины и утвержденный ПС Молдовы – включают классы и описание счетов, которые не являются чисто экономическими и могут нейтрализовать оптимальную структуру.

По просьбе Украины проведено обсуждение нового проекта структуры ПС. Наталья сделала краткий обзор структуры и, в связи с этим, попросила группу представить свои оценки по ряду вопросов.

- Какой порядок учета амортизации основных средств и нематериальных активов?
- Ведет ли бухгалтерский учет земли и природных ресурсов, а также их реестров, одна бюджетная организация или разные организации?
- Какие процедуры учета корпоративных прав и финансовых инвестиций со стороны бюджетных организаций?
- Какой международный опыт учета нефинансовых (финансовых) активов по источникам финансирования?
- Признается ли финансовый результат текущего финансового года и финансовый результат прошлых лет как отдельные объекты?
- Необходимо ли включать в План счетов (ПС) бухгалтерского учета для государственного сектора отдельные группы балансовых счетов доходов и расходов от валютных и невалютных операций, учитывая, что МСУГС предусматривают такое группирование доходов и расходов?

Она также указала, что презентации стран и последующие обсуждения дали ей определенное понимание проблем, связанных с ПС. В частности, она признала, что источник описания средств финансирования в экономическом сегменте был проблемой.

Обсуждения с г-жой Сивец дали следующие комментарии и ответы:

- В результате проблем в России с определением справедливой стоимости различных видов активов, принято решение использовать восстановительную стоимость для определенных нефинансовых активов.
- Учитывая масштаб задачи по учету нефинансовых активов, Россия уделяет приоритетное внимание оценке коммерческой земли (земли, где существует альтернативная стоимость относительно ее использования, которая требует принятия неотложных решений).
- Лица, которые должны осуществлять учет различных объектов активов, являются лицами, которые от имени государства выполняют работы в отношении этих объектов, что соответствует концепции управления в соответствии с требованиями МСУГС.

<sup>4</sup> Доходы, расходы, активы, обязательства и собственный капитал.

<sup>5</sup> РСГФ 2001 предусматривает прочную базовую структуру для экономического сегмента, но большинству стран не требуется код каждого поступления от налогов (РСГФ предусматривает широкий спектр налоговых поступлений, даже тех, которые обычно рассматривались бы как альтернативные варианты для какой-либо одной страны), и только один код 22 для товаров и услуг – большинство стран будет расширять его, чтобы детализировать эти расходы, например, коммунальные услуги, путешествия и т.д.

- В 2009 году все государственные корпорации в России начали отчитываться в соответствии с МСФО.
- В соответствии с разделом восемь украинского ПС, товары, которые производятся для продажи, необходимо классифицировать как запасы (нефинансовые активы), а не как расходы.

Г-н Силинс также предоставил некоторые краткие комментарии и указал, что ответит более подробно на каждый вопрос в письменной форме:

- Классы 3 и 4 в новом украинском ПС могут не быть оптимально структурированы и, возможно, фокус внимания отчетов по этим сегментам было бы целесообразнее поддерживать с помощью отдельного сегмента;
- Для страны важно уметь различать доходы от валютных и невалютных операций. Это требование МСУГС. Различие становится ясным при использовании структуры, которая в целом согласуется с РСГФ, например, налоговые поступления и гранты являются доходами от невалютных операций. МСУГС, однако, не требуют этого разграничения при учете расходов. Если используется общая структура РСГФ для расходов, такое различие также было бы возможным, поскольку большинство расходов, не связанных с валютными операциями, является субсидиями, грантами и социальными пособиями<sup>6</sup>, иногда вместе именуемыми странами как трансферты.

Украина сообщила, что она представит г-ну Силинсу полный проект экономического сегмента и попросила его дать более конкретную оценку этого проекта.

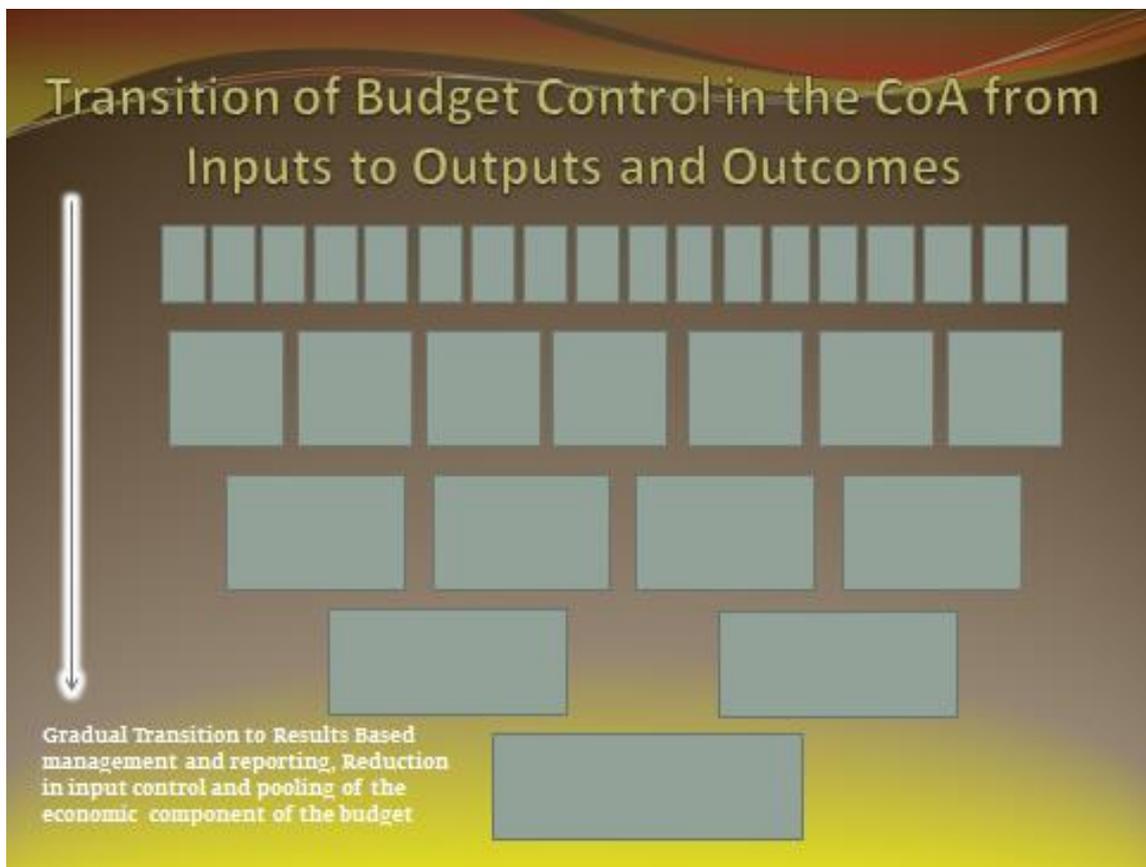
Дальнейшие обсуждения касались управления нефинансовых активов. Г-н Силинс представил некоторые международные примеры, которые продемонстрировали потенциальную сложность управления и отчетности в этой области. Он отметил, что управление и отчетность по нефинансовым активам была, как правило, последним элементом, который включался в финансовую отчетность страны при переходе на полный учет по методу начисления<sup>7</sup>.

Молдова также поставила конкретный вопрос о том, как страна может представить бюджет без экономической классификации. Г-н Силинс указал, что каждая страна имеет некоторые элементы экономического представления в бюджете, даже при высокой степени агрегирования, например, разделение текущих и капитальных расходов. Страны, которые перешли на бюджет с ориентацией на результаты, могут также использовать классификацию на основе программ или результатов. Он отметил, что в Австралии программно-целевой подход в бюджетном процессе был реализован в течение определенного периода времени, который характеризовался постепенным сокращением управления бюджетными ресурсами (экономические статьи, используемые для бюджетного контроля) в течение ряда лет. Это был эффективный способ гарантии того, что отраслевые министерства постепенно брали на себя больше ответственности и полномочий за управление ресурсами.

***Рис. 3. Поступательный переход от управления бюджетными ресурсами на управление результатами***

<sup>6</sup> Трансферты НГО и стипендии являются двумя другими примерами, которые в РСГФ 2001 классифицируются под кодовым обозначением 28 - Прочие расходы

<sup>7</sup> Презентации экспертов в Азербайджане включали руководство по последовательности учета методом начислений в странах.



### **Переход от управления бюджетными ресурсами на управление ожидаемыми и конечными результатами в Плане счетов**

Постепенный переход на управление и учет на основе результатов, сокращение управления ресурсами и консолидация экономического компонента бюджета.

Из-за нехватки времени, рабочая группа предложила участникам рассмотреть в индивидуальном порядке пункты, касающиеся ответов г-на Силинса на дополнительные вопросы, и последующие вопросы решить удаленно по электронной почте.

Последним пунктом обсуждения были дальнейшие шаги рабочей группы. Было решено, что:

- Украина получит официальные письменные комментарии к своему ПС в конце мая (после получения и перевода полной электронной версии);
- Группа будет преобразована в новую рабочую группу по нефинансовым активам для решения любых более широких вопросов, связанных с ПС.
- Г-н Силинс подготовит проект документа на основе примеров стран-участниц этого заседания рабочей группы в качестве практического руководства по разработке интегрированного ПС и БК. Проект документа должен быть рассмотрен группой до его опубликования.
- Г-н Силинс ответит на дальнейшие вопросы, поставленные Украиной и другими странами, удаленно.

Заседание закрылось в 16:00.