



ОПТИМИЗАЦИЯ СТРУКТУРЫ ЕДИНОГО ПЛАНА СЧЕТОВ

Рекомендации для специалистов в области управления государственными финансами

Октябрь 2020

Выдержка

Настоящий документ подготовлен по просьбе членов Рабочей группы по бухгалтерскому учету и отчетности в государственном секторе Казначейского сообщества PEMPAL. Его цель – стать для специалистов в области управления государственными финансами практическим руководством по разработке или пересмотру плана счетов государства. При создании документа использовались фактические примеры из опыта стран-участниц PEMPAL и других стран, а также информация экспертов Всемирного банка, работающих с программой PEMPAL. Документ не претендует на роль научного исследования, он скорее является практическим инструментом, содержащим примеры и рекомендации, которыми могли бы воспользоваться должностные лица при пересмотре системы отчетности в сфере управления государственными финансами

Казначейское сообщество PEMPAL

www.pempal.org

Права и разрешения

Этот документ является продуктом сети REMPAL.

Материалы этого документа защищены авторским правом. Поскольку REMPAL поощряет распространение своих знаний, части документа могут быть воспроизведены в некоммерческих целях при условии полной ссылки на источник.

Любые запросы следует направлять в Секретариат REMPAL (ezaleeva@worldbank.org).

Предисловие

Данный документ представляет собой практическое руководство по разработке или пересмотру планов счетов (ПС) государства специалистами в сфере управления государственными финансами (УГФ). Он призван охватить более широкий спектр вопросов, чем большинство существующих справочных материалов, и представить практические рекомендации по разработке плана счетов, включая детальные рекомендации по каждому из его сегментов. В основу таких рекомендаций лег фактический опыт стран-участниц РЕМПАЛ и других стран, а также информация экспертов Всемирного банка, задействованных в программе РЕМПАЛ. Настоящая работа не претендует на статус научного исследования, она, скорее, является практическим инструментом, содержащим примеры и рекомендации, которыми могут воспользоваться должностные лица при пересмотре системы отчетности в сфере УГФ.

Документ также содержит рекомендации о том, как посредством создания более комплексной структуры плана счетов (так называемого Единого плана счетов (ЕПС)) страны могут наилучшим образом использовать технологии и информационные системы управления государственными финансами (ИСУГФ). ЕПС представляет собой более стратегический подход к разработке ПС, охватывающий все основные требования к отчетности и аналитике со стороны УГФ в рамках единой интегрированной и унифицированной структуры ПС. В то же самое время в документе описываются и практические трудности, с которыми столкнулись многие страны при внедрении ЕПС, и для преодоления которых необходимо достижение консенсуса в отношении структуры ЕПС по всем основным функциональным областям со стороны всех заинтересованных сторон, занимающихся УГФ. Для многих стран достижение такого консенсуса будет являться среднесрочной или долгосрочной целью. Признавая данный факт, авторы документа также дают полезные рекомендации о том, как страны могут улучшать свои действующие БК/ПС и двигаться к более интегрированному подходу.

Этот документ является результатом деятельности Рабочей группы по бухгалтерскому учету и отчетности в государственном секторе (РГУГС) Казначейского сообщества РЕМПАЛ. Он развивает и расширяет положения документа «Интеграция бюджетной классификации и плана счетов: передовой опыт стран-членов КС», который был закончен РГУГС в 2014 году. Документ 2014 года главным образом был посвящен разработке интегрированного экономического сегмента и стал полезным справочным инструментом для участников РЕМПАЛ и других стран.

Основным автором настоящего документа, как и документа 2014 года, является Марк Силинс, советник КС по тематическим вопросам, который работает с КС с 2012 года. Работу над документом возглавляла Елена Никулина, руководитель ресурсной команды КС от Всемирного банка, которая ранее являлась руководителем всей программы РЕМПАЛ. В работе над документом участвовали и другие члены ресурсной команды от Всемирного банка, включая Елену Слижевскую и Галину Кузнецову. Екатерина Залеева внесла значительный вклад в форматирование текста и организацию перевода документа.

Документ является результатом коллективных усилий, и мы хотели бы поблагодарить всех участников этой работы. Члены РГУГС делились опытом своих стран, комментировали предварительные редакции документа и высказывали замечания и предложения, которые

позволили придать документу еще большую практическую направленность. Особую признательность хотелось бы выразить Фирузе Абдуллаевой (Азербайджан), Мимозе Пилкати (Албания), Людмиле Гурьяновой, Наталье Русакевич (Республика Беларусь), Зурабу Толордава (Грузия), Анжеле Воронин, Надежде Слова, Светлане Плачинта (Молдова), Антону Дубовику, Светлане Сивец (Российская Федерация), Наталье Боцман (Украина), Младенке Караджич (Хорватия).

Содержание

| | |
|--|------------|
| ПРЕДИСЛОВИЕ | 3 |
| СОДЕРЖАНИЕ | 5 |
| СОКРАЩЕНИЯ | 7 |
| РЕЗЮМЕ | 8 |
| Сводная таблица основных рекомендаций по разработке (пересмотру) ЕПС | 13 |
| 1. ВВЕДЕНИЕ И ИСТОРИЯ ВОПРОСА | 19 |
| Что такое РЕМРАЛ, Казначейское сообщество и Рабочая группа по бухгалтерскому учету и отчетности в государственном секторе? | 19 |
| Построение бюджетной классификации и плана счетов - почему появились отдельные бюджетные классификации и планы счетов? | 21 |
| 2. ПЕРЕСМОТР ЕПС В СТРАНАХ-ЧЛЕНАХ РЕМРАЛ | 25 |
| История эволюции БК и ПС | 25 |
| Современная структура плана счетов | 26 |
| Разработка структуры плана счетов | 28 |
| 3. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ ПОСТРОЕНИЯ ЕДИНОГО ПЛАНА СЧЕТОВ | 41 |
| Взаимосвязь «родитель» - «дочерний элемент» для каждого из сегментов..... | 41 |
| Типичные проблемы построения ПС | 54 |
| Разработка иных структур отчетности/сегментов ЕПС..... | 58 |
| Ежегодная актуализация ЕПС..... | 66 |
| Создание рабочей группы по ЕПС..... | 68 |
| 4. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ СЕГМЕНТ | 70 |
| Экономический сегмент является связующим элементом всей структуры ЕПС | 70 |
| Разработка интегрированного экономического сегмента | 78 |
| Каким образом осуществлять бюджетный контроль и готовить отчетность на основе кассового метода в условиях использования бухгалтерского учета по методу начисления..... | 88 |
| Достижима ли полная интеграция БК и ПС? | 91 |
| 5. РАЗРАБОТКА ОСТАЛЬНЫХ ШЕСТИ СЕГМЕНТОВ | 102 |
| Разработка сегмента «Источник средств» | 102 |
| Разработка организационного сегмента | 111 |
| Разработка проектного сегмента | 117 |
| Разработка функционального сегмента: достижение баланса между требованиями страны и международными требованиями..... | 122 |
| Разработка географического сегмента | 128 |
| Разработка программного сегмента | 132 |
| 6. ИНТЕГРАЦИЯ ЕПС В СИСТЕМУ УГФ | 137 |
| ЕПС и бюджет | 137 |
| ЕПС и ИСУГФ..... | 144 |
| Планирование и разработка руководства по ЕПС | 155 |

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ I – АРХИТЕКТУРА ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ

ПРИЛОЖЕНИЕ II: ПРИМЕРЫ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СТРУКТУРЫ, ПОКАЗЫВАЮЩЕЙ ДЕНЕЖНЫЕ И НЕДЕНЕЖНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ

ПРИЛОЖЕНИЕ III: ВЫДЕРЖКА ИЗ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ФЕДЕРАЛЬНОГО ПРАВИТЕЛЬСТВА АВСТРАЛИИ

ПРИЛОЖЕНИЕ IV: ПРИМЕР СТРУКТУРЫ СЕГМЕНТА "ИСТОЧНИК СРЕДСТВ"

ПРИЛОЖЕНИЕ V: ПРИМЕРЫ ОРГАНИЗАЦИОННЫХ ИЕРАРХИЙ

ПРИЛОЖЕНИЕ VI: КФОГУ

ПРИЛОЖЕНИЕ VII: ПРИМЕРЫ ОПЕРАЦИЙ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ВСЕХ СЕГМЕНТОВ

ПРИЛОЖЕНИЕ VIII: ШАБЛОН РУКОВОДСТВА ПО ЕПС

Сокращения

| | |
|--------|---|
| НЕС | не отнесенный к другим категориям |
| PEMPAL | Взаимное обучение и обмен опытом в управлении государственными финансами |
| PULSAR | Программа по учету и отчетности в государственном секторе |
| АБР | Азиатский банк развития |
| БК | Бюджетная классификация |
| БП | Бюджетополучатели |
| ВБ | Всемирный банк |
| ГК | Главная книга |
| ГРП | Группа реализации проекта |
| ГРФП | Государственные расходы и финансовая подотчетность |
| ЕКС | Единый казначейский счет |
| ЕПС | Единый план счетов |
| ЕСС | Европейская система счетов |
| ИКТ | Информационно-коммуникационные технологии |
| ИС | Источник средств |
| ИСУГФ | Информационная система управления государственными финансами |
| КС | Казначейское сообщество |
| КФОГУ | Классификация функций органов государственного управления |
| МВО | Министерства, ведомства, организации |
| МВФ | Международный валютный фонд |
| МСФО | Международные стандарты финансовой отчетности |
| МСФООС | Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе |
| МФБ | Международная федерация бухгалтеров |
| НФА | Нефинансовые активы |
| ОКБУ | Общепринятые концепции бухгалтерского учета |
| ООН | Организация Объединенных Наций |
| ОЭСР | Организация экономического сотрудничества и развития |
| ПР | Партнеры по развитию |
| ПС | План счетов |
| ПЦБ | Программно-целевое бюджетирование |
| РГ | Рабочая группа |
| РГУГС | Рабочая группа по бухгалтерскому учету и отчетности в государственном секторе |
| РСГФ | Руководство по статистике государственных финансов |
| УГФ | Управление государственными финансами |

Резюме

В данном документе рассматривается актуальная проблема, с которой сталкиваются многие страны-члены РЕМПАЛ в ходе реформирования и обновления своих систем и процессов УГФ. Многие страны продолжали поддерживать учетные и бюджетные процессы в том виде, в каком они были унаследованы от систем с централизованным планированием, формировавшихся в то время, когда обработка данных осуществлялась в основном вручную. Благодаря автоматизации и внедрению информационных систем управления финансами (ИСУФ) появилась возможность пересмотреть эти старые подходы и подумать о создании более интегрированной системы. Ключом к такой интеграции является разработка Единого плана счетов (ЕПС), который отвечает всем основным требованиям, предъявляемым к отчетности по УГФ всеми органами государственного управления.

Как в странах РЕМПАЛ, так и в других странах мира, идут активные дебаты о том, что означают термины «бюджетная классификация» (БК) и «план счетов» (ПС). Некоторые утверждают, что термин «ПС» относится только к счетам, необходимым для финансовой отчетности, и что требования к таким счетам существенно отличаются от требований, предъявляемых к бюджетной отчетности. В прошлом эти требования к отчетности, несомненно, различались, и в условиях отсутствия ИСУФ и современных информационно-коммуникационных технологий (ИКТ) они не были интегрированы. Однако даже исторически многие финансовые события, лежащие в основе операций, были общими для обеих систем отчетности. Действительно, с появлением ИСУФ возникла возможность переориентироваться с подхода, основанного на различиях между двумя системами требований к отчетности, на подход, опирающийся на общих требованиях к отчетности.

Настоящий документ исходит из того, что требования к представлению, контролю, исполнению бюджета и отчетности по нему должны быть включены в более широкий механизм, охватывающий все основные требования к финансовой отчетности правительства, и что таким механизмом является ЕПС.

Учитывая сосредоточенность ЕПС на таком широком охвате, важно сначала определить и схематизировать масштаб и требования всей системы управления государственными финансами в каждой стране. В идеале страны должны сначала разработать свою собственную концепцию структуры УГФ, так как это гарантирует, что до разработки или переработки ЕПС будут учтены все основные функциональные требования и требования к отчетности. После того как будет определен охват, можно будет построить примерную структуру ЕПС, отражающую основные требования системы УГФ к отчетности. Вполне возможно, что в рамках ЕПС не удастся удовлетворить каждое из детальных требований к отчетности, и поэтому пользователям следует предоставить возможность расширять ЕПС в соответствии с их собственными требованиями. Однако основные структурные элементы должны быть универсальными и применимыми ко всем системам и функциям УГФ.

В документе рекомендованы семь основных сегментов ЕПС, однако каждая страна должна сама определить, нужны ли ей дополнительные сегменты. Эти потребности должны быть тщательно изучены и основаны на глубоком понимании возможностей, предоставляемых

современными ИКТ. Принимая во внимание изменение требований к государственной отчетности, возможно, было бы разумно закладывать в любую новую структуру ЕПС гибкие сквозные механизмы для формирования отчетности. Это может быть особенно полезно для отчетности по таким вопросам, как гендерное бюджетирование (социальное отторжение), финансирование мер, связанных с риском стихийных бедствий и изменением климата.

Экономический сегмент

Экономический сегмент является наиболее важным в ЕПС, поскольку именно в нем сходятся требования финансовой, бюджетной, статистической и макро-фискальной отчетности. Поэтому решающее значение имеет правильная структура, которая будет отвечать всем этим основным требованиям отчетности. РСГФ2014 содержит полезный типовой образец для разработки общей структуры экономического сегмента, но его необходимо модифицировать с учетом специфических требований страны. В странах существуют различные требования к отчетности, в том числе и внешние – для отчетности по РСГФ2014 и МСФООС, которые не всегда полностью совпадают, поэтому страны должны находить прагматичный подход к их выполнению. Эти различия, однако, не означают, что требуются различные экономические сегменты.

Создание единого полностью интегрированного экономического сегмента, поддерживающего все требования к отчетности, возможно и рекомендуется, однако в краткосрочной перспективе это может быть достигнуто не для всех стран. Обзор опыта стран РЕМРАЛ показывает, что в действительности большинство стран, недавно реформировавших свои ПС, не внедрили полностью интегрированный экономический сегмент. Несмотря на это, все подходы, внедренные странами, обеспечили целостность финансовых данных в рамках нового(-ых) сегмента(-ов). Переход к полной интеграции можно считать скорее эволюционным, а не революционным процессом. Поэтому частичная интеграция может быть более достижимой и благоразумной для многих стран, когда речь идет о преодолении концептуальных разногласий и учете мнений заинтересованных сторон, представляющих различные функциональные области. В документе приводится множество примеров, касающихся вариантов построения экономического сегмента.

Сегмент источника средств (ИС)

Странам важно иметь информацию обо всех ресурсах, которые доступны и находятся под их контролем - именно сегмент ИС играет здесь ключевую роль. Сегмент ИС дает возможность контролировать конкретные средства и источники финансирования в главной книге ИСУГФ отдельно от других средств, что позволяет применять отдельные механизмы контроля за поступлениями и расходами, а также осуществлять бухгалтерский учет и отчетность. В системах государственного управления всегда существует необходимость обеспечить разделение различных источников финансирования и гарантировать возможность контроля за расходованием средств из конкретных источников и отчетность по таким расходам. Таким образом, этот сегмент может обеспечивать разделение, которое соответствует требованиям бюджетного законодательства или внешним требованиям, например, со стороны партнеров по развитию (ПР).

Поскольку сегмент позволяет контролировать средства на уровне главной книги ИСУГФ, страны могут перейти к внедрению ЕКС или расширению его охвата путем консолидации

денежных средств по всего сектора государственного управления. Это также позволяет оформлять все операции внутри сектора государственного управления в главной книге в виде бухгалтерских проводок, что избавляет от необходимости проведения ненужные межведомственные транзакций. Это также обеспечивает возможность подготовки консолидированных отчетов по сектору государственного управления непосредственно из ИСУГФ.

Организационный сегмент

Странам следует рассмотреть возможность внедрения детализированного организационного сегмента для министерств, ведомств и организаций (МВО), который будет охватывать всю их систему вплоть до бюджетополучателей (БП), поскольку такая детализация обеспечит получение подробной информации для всех заинтересованных сторон и гарантирует прямую привязку бюджетных ассигнований к окончательным решениям о расходовании средств. Это также повысит надежность и своевременность отчетности БП и снизит для них трудоемкость подготовки отчетов для различных заинтересованных сторон. Кроме того, необходимо провести консультации со всеми пользователями ИСУГФ, чтобы обеспечить выполнение индивидуальных требований МВО к отчетности; это повысит уровень полезности ЕПС и ИСУГФ для управленческой отчетности в МВО, и возможно снизит или полностью устранил потребность в наличии дополнительных систем в этих МВО.

От бюджетополучателей (БП) и МВО часто требуется предоставление отчетности в различных форматах многочисленным центральным ведомствам. Хотя может оказаться невозможным сразу отменить или переработать все эти отчеты, однако в будущем такой комплексный подход позволит создать хранилище данных, с помощью которого можно будет снизить неэффективность и степень дублирования текущей отчетности МВО/БП.

Проектный сегмент

Государственные проекты¹ можно охарактеризовать как направленные на некий конечный результат мероприятия, которые требуют отдельного бюджетного контроля и управления, при этом каждый отдельный проект должен иметь уникальный идентификационный код. Предоставление информации для целей бюджетного планирования и контроля по каждому из проектов в разбивке по компонентам или даже подкомпонентам обеспечит выполнение любых требований бюджетной отчетности по проекту, как со стороны правительства, так и партнеров по развитию (ПР). Проекты могут иметь большое количество как внутренних, так и внешних ИС, поэтому их следует разрабатывать в тесной увязке с сегментом ИС. Использование сегмента ИС проекта позволяет отдельно учитывать средства ПР (с отдельным контролем и отчетностью) даже в рамках ЕКС, обеспечивая их распределение в полном соответствии с первоначальным ассигнованием этих средств. Эта возможность может удовлетворить желание ПР и других источников финансирования иметь отдельные механизмы контроля за своими средствами и побудить их к использованию внутренних систем страны, таких как ЕПС и ИСУГФ.

¹ Таким образом, проектный сегмент обеспечивает механизм распределения и контроля бюджетных средств, отдельный от текущей бюджетной деятельности правительства.

Функциональный сегмент

Отраслевая отчетность имеет ключевое значение для стратегического планирования и формулирования политики, классификация функций органов государственного управления (КФОГУ)², и может использоваться для разработки комплексного функционального сегмента во всех странах. Внесение специфических для конкретной страны изменений в основную структуру КФОГУ зачастую необходимо и поощряется, если оно не нарушает принципов сопоставимости с КФОГУ. Тем не менее, следует избегать использования в функциональном сегменте сквозных структур, поскольку они могут подорвать его целостность и неточно отразить конечные расходы.

Географический сегмент

В большинстве стран существуют структуры для администрирования границ избирательных округов или статистической отчетности, которые отвечают требованиям географического сегмента, и вместо создания новых структур следует использовать их. Если существует несколько таких структур, то следует использовать ту из них, которая обеспечивает наилучшую основу для подготовки отчетов для заинтересованных сторон.

Программный сегмент

Внедрение программно-целевого, или ориентированного на результат, бюджетирования (ПЦБ/БОР) может представлять собой достаточно непростую реформу, но разработка программной структуры ЕПС является относительно несложной задачей. Важно оценить потребность в детальном программном сегменте, сравнив его со структурой других сегментов ЕПС, в частности - организационного и функционального сегментов. Сопоставление с этими тремя сегментами является ключевым моментом. Возможно, нет необходимости в разработке детального программного сегмента там, где уже существуют детально проработанные структуры, например, там, где кодировка в организационном сегменте проведена вплоть до таких бюджетополучателей (БП), как начальные школы и поликлиники. Во многих случаях требования к отчетности можно удовлетворить за счет таблиц соответствия, составленных на основе этих подробных сегментов.

ЕПС и бюджетный контроль

В связи с переходом к более сложным и детально проработанным ЕПС странам следует рассмотреть вопрос о надлежащем уровне контроля для обеспечения целостности бюджета. Слишком детализированные механизмы контроля будут отвлекать внимание от результатов и ограничивать гибкость МВО/БП. Механизмы контроля, действующие на слишком высоком уровне, могут привести к расходованию средств на низкоприоритетные направления в ущерб расходам на высокоприоритетные мероприятия. Разработка соответствующих механизмов бюджетного контроля должна быть сосредоточена на обеспечении распределения средств в полном соответствии с первоначальным ассигнованием, возложении ответственности на конкретные организации и конкретных руководителей, а также на обеспечении подотчетности и формирования отчетности.

В конечном итоге бюджетный контроль не должен ограничиваться контролем платежей, а должен охватывать и более ранние этапы платежного цикла, в том числе принятие

² Опубликована в РСГФ2014 и используется на международном уровне для составления отчетности по секторам.

обязательств и кредиторскую задолженность (категория метода начисления). В противном случае существует риск того, что механизмы контроля за ассигнованиями, основанные на контроле кассового исполнения, будут нарушены. Чтобы быть эффективными и снижать риск человеческой ошибки или умышленного бездействия, эти механизмы контроля должны быть частью информационных систем (в идеале - ИСУГФ) и поддерживаться структурой ЕПС.

ЕПС и ИСУГФ

ЕПС представляет собой структуру данных, на которой базируется вся система УГФ. В этом качестве он должен поддерживать все ее основные информационные системы. Такие достижения в области технологий, как правительственные веб-порталы и использование интерфейса прикладных программ (API)³, обеспечивают более доступные способы эффективной интеграции ИКТ в сфере УГФ, и используют ЕПС для обеспечения целостности данных.

Функционал ИСУГФ должен постепенно расширяться, не ограничиваясь лишь платежами, и в конечном итоге охватить весь платежный процесс, в том числе принятие обязательств и кредиторскую задолженность. В конечном счете ЕПС может также использоваться для перехода к составлению полного баланса сектора государственного управления как путем отражения операций в ИСУГФ и главной книге, так на основе периодической отчетности МВО и БП.

Насколько это возможно, ЕПС должен использоваться более широко и охватывать весь сектор органов государственного управления. Полезным также будет задействовать для этой цели ИСУГФ. Такая стратегия также будет полезна для расширения охвата ЕКС. Современные механизмы электронных платежей и банковских операций также могут быть использованы для расширения охвата ЕКС (с применением ЕПС) даже в тех случаях, когда ИСУГФ не является основной системой, используемой в МВО и БП.

Пересмотр ЕПС

Пересмотр ЕПС является серьезным мероприятием, для успешного проведения которого требуются политическая поддержка, ресурсы и достаточное время. Эта работа должна быть должным образом запланирована на основе механизмов проектного управления с четко определенными этапами, промежуточными результатами, распределением ответственности, а также механизмами отчетности и подотчетности. Планирование мероприятий и сроков их осуществления должны также учитывать другие связанные с этой реформы, например, переход на учет по методу начисления.

Важное значение имеет создание рабочей группы, которая должна руководить процессом пересмотра ЕПС. В состав такой группы должны входить представители всех основных функциональных направлений деятельности центрального правительства, а также заинтересованные стороны из числа пользователей, в частности, МВО и субнациональных органов власти. Крайне важно также информационное взаимодействие. Оно должна

³ Интерфейс прикладных программ (API) - это связующее звено между двумя системами (через Интернет или интранет) для автоматизации передачи данных с одного портала на другой на основе четко определенного протокола безопасного обмена данными.

осуществляться как официально, то есть предполагая в том числе разработку и обнародование концептуальной записки, так и неофициально, в частности, с использованием социальных сетей.

Внесение и утверждение изменений в ЕПС должно осуществляться одним функциональным подразделением. Процесс внесения изменений также должен опираться на четкие руководящие принципы и рекомендации, а в случае необходимости основываться на вновь утвержденных нормативно-правовых актах. Руководство по ЕПС после его разработки должно ежегодно обновляться. Оно должно быть доступно в электронном виде для всех заинтересованных сторон.

Сводная таблица основных рекомендаций по разработке (пересмотру) ЕПС

Ниже представлены основные рекомендации, содержащиеся в каждой из глав данного документа, которые для удобства использования сведены в единую таблицу. Вместе с тем, каждую рекомендацию следует рассматривать с опорой на вспомогательную информацию, представленную в основной части документа.

Таблица 1 - Сводная таблица ключевых рекомендаций по разработке (переработке) ЕПС

| Номер | Рекомендации |
|--|--|
| Введение | |
| 1 | Использовать модернизацию ИСУГФ как возможность пересмотреть то, как финансовая информация собирается для целей отчетности, с целью создания более интегрированной структуры данных для поддержки различных требований к отчетности, которые имеются у заинтересованных сторон. |
| 2 | Обеспечить, чтобы ПС концептуально являлся структурой данных, поддерживающей все основные требования к отчетности по УГФ, а не только к финансовой отчетности. При правильном построении он должен поддерживать бюджетную, финансовую, макро-фискальную, статистическую и управленческую отчетность. |
| Пересмотр ЕПС | |
| 3 | Определить общий охват системы УГФ, чтобы лучше понимать основные требования к данным и отчетности и максимально интегрировать все эти требования. |
| 4 | Разработать схему ЕПС, которая определит ключевые сегменты и примерную структуру каждого сегмента. |
| 5 | Широко распространить концепцию ЕПС среди всех заинтересованных сторон, чтобы обеспечить более глубокое понимание ими сферы применения и предназначения ЕПС. |
| 6 | Обеспечить, чтобы построение ЕПС отвечало семи основным принципам, изложенным во Врезке 2 Главы 2. |
| Основные принципы построения Единого плана счетов | |
| 7 | Определить иерархию каждого сегмента ЕПС с помощью взаимосвязей "родитель-дочерний элемент", так как это повышает удобство использования структуры в целом. |
| 8 | Использовать уникальные реестры для ключевых позиций в сегментах ЕПС в целях повышения практической полезности ЕПС. Несмотря на то, что такой подход увеличивает общую длину кода, при этом он фактически снижает количество кодов, необходимых для ввода данных. Это происходит благодаря связям "один к одному", устанавливаемым в рамках всего ЕПС. |

| | |
|------------------------------|---|
| 9 | Создание рабочей группы по ЕПС при проведении масштабного пересмотра ЕПС имеет критически важное значение. Очень важно, чтобы к работе в группе были привлечены не только представители бюджетного и казначейского функциональных направлений, но и все основные заинтересованные участники процесса УГФ. |
| 10 | Определить соответствующие элементы ЕПС, отражающие требования вашей страны и включающие в себя вспомогательные элементы, выходящие за рамки семи рекомендованных сегментов. Однако эти требования должны быть тщательно изучены и основаны на глубоком понимании возможностей современных ИКТ. |
| 11 | Обеспечить эффективность процессов государственного стратегического планирования путем их увязки с бюджетным процессом через структуру ЕПС. |
| 12 | Рассмотреть вопрос о том, требуется ли в новой структуре ЕПС обеспечить сквозную возможность формирования отчетности, чтобы поддержать меняющиеся требования к отчетности со стороны правительства. |
| 13 | Обеспечить, чтобы переход от старого к новому ЕПС происходил только в начале финансового года, чтобы свести к минимуму перебои в работе и обеспечить надлежащую подготовку к внедрению ЕПС в новом году. |
| Экономический сегмент | |
| 14 | Обеспечить грамотную разработку экономического сегмента, так как он является наиболее важной структурой в ЕПС, в которой сходятся требования финансовой, бюджетной, статистической и макро-фискальной отчетности. Поэтому надлежащая структура этого сегмента, отвечающая всем этим основным требованиям отчетности, имеет решающее значение. |
| 15 | Обеспечить, чтобы экономический сегмент включал в себя только общепринятые понятия бухгалтерского учета: доходы, расходы, активы, обязательства и капитал/чистые активы. Все остальные требования должны обеспечиваться другими сегментами. |
| 16 | Использовать общую структуру РСГФ2014 в качестве основы для разработки структуры экономического сегмента, но с обязательной корректировкой, учитывающей требования конкретной страны. |
| 17 | Обеспечить выполнение экономическим сегментом требований как бюджетно-налоговой, так и бухгалтерской отчетности. На международном уровне обсуждается вопрос о том, должны ли активы подразделяться на финансовые/нефинансовые или текущие/нетекучие. Суть бюджетных операций, осуществляемых государством, позволяет предположить, что первый вариант, возможно, более целесообразен, однако и тот, и другой должны поддерживаться в отчетности. |
| 18 | Разработать единый экономический сегмент, который будет отвечать различным требованиям правительства к отчетности, в том числе и внешней - по РСГФ2014 и МСФООС. Страны должны прагматично подходить к выполнению этих требований. Различия не подразумевают наличия различных экономических сегментов. |
| 19 | Учитывая трудности, связанные с достижением консенсуса между заинтересованными сторонами, рассмотреть вопрос о том, должна ли разработка единого полностью интегрированного экономического сегмента, поддерживающего все требования к отчетности, быть эволюционным, а не революционным процессом. Частичная интеграция может быть более разумным для многих стран подходом, в тех случаях, когда будет необходимо преодолеть концептуальные разногласия и учесть имеющиеся мнения. |
| 20 | Обеспечить надлежащее использование ИКТ для решения любых вопросов, возникающих в связи с решением о частичной интеграции требований к отчетности. Частичная интеграция действительно создает риск увеличения числа ошибок или упущений и может повлечь за собой необходимость проведения дополнительной сверки. |

| Сегмент «Источник средств» | |
|-----------------------------------|--|
| 21 | Построить сегмент ИС таким образом, чтобы была обеспечена возможность контроля всех видов средств и источников финансирования в главной книге отдельно от других средств, а также возможность разделения механизмов контроля над поступлениями и расходами, а также бухгалтерского учета и отчетности по ним. |
| 22 | Обеспечить выполнение всех законодательных требований к источникам средств при разработке сегмента ИС. Всегда существовала необходимость обеспечить разделение различных источников финансирования и обеспечить возможность контроля и отчетности о расходовании средств из конкретных источников. Таким образом, этот сегмент может поддерживать разделение, законодательно предусмотренное бюджетом, или обусловленное извне, например, исходя из требований ПР. |
| 23 | Рассмотреть вопрос о том, могут ли денежные средства правительства быть далее консолидированы на ЕКС после всестороннего определения сегмента ИС в главной книге |
| 24 | Все внутренние операции центрального правительства перевести на отражение в виде бухгалтерских проводок, благодаря чему устроятся многие ненужные межведомственные операции. |
| 25 | Создать реестр двусторонних и многосторонних ПР, позволяющий формировать в рамках ИСУГФ отчетность о финансировании со стороны ПР, в том числе бюджета капиталовложений. Это также помогает лучше интегрировать бюджеты текущих расходов и капитальных вложений. Для достижения этой цели сегмент ИС используется вместе с проектным кодом, что позволяет выделить эти средства в ГК. Такой подход также позволяет каждому проекту иметь несколько источников финансирования, что обычно является общим требованием правительства. |
| Организационный сегмент | |
| 26 | Рассмотреть вопрос о внедрении организационного сегмента с детализацией от МВО до БП, поскольку это позволит предоставлять достаточную информацию всем заинтересованным сторонам и обеспечит возможность устанавливать прямую связь бюджетных ассигнований с окончательными решениями по расходованию средств. Это также повысит надежность и своевременность отчетности БП и сократит для них трудоемкость подготовки отчетов для различных заинтересованных сторон. |
| 27 | Проконсультироваться со всеми пользователями ИСУГФ чтобы обеспечить выполнение индивидуальных требований к отчетности со стороны каждого из МВО - это повысит полезность ЕПС и ИСУГФ для управленческой отчетности в МВО, возможно, снизив потребность в отдельных информационных системах в этих МВО. |
| 28 | Изучить как работают существующие процессы выделения и распределения бюджетных ассигнований, и определить возможность их совершенствования с помощью более интегрированного организационного сегмента. |
| 29 | Рассмотреть возможность разработки «короткого кода» в ЕПС, основанного на отношении «один к одному» между кодом БП и другими сегментами ЕПС (рисунок 8). Это уменьшит нагрузку на пользователей, связанную с ручным вводом этих дополнительных классификаций в ИСУГФ при совершении операций. |
| Проектный сегмент | |
| 30 | Сформировать уникальный код для каждого отдельного проекта |
| 31 | Рассмотреть вопрос о том, следует ли в рамках проектного сегмента выделять отдельные компоненты и даже подкомпоненты для выполнения каких-либо специфических требований к бюджетной отчетности по проектам, предъявляемых правительством или ПР. |
| 32 | Проводить обучение сотрудников МВО и ПР правильному использованию ЕПС для отчетности. Возможно, было бы целесообразно разработать политику «внешнего финансирования» и широко распространить ее, в том числе среди ПР. |

| | |
|-------------------------------|---|
| 33 | Разрабатывать проектный сегмент в тесной связи с сегментом ИС, чтобы охватить все источники финансирования. Использование проектного сегмента и сегмента ИС позволяет отдельно учитывать средства ПР даже в рамках ЕКС страны, обеспечивая их распределение в полном соответствии с первоначальным ассигнованием этих средств. |
| Функциональный сегмент | |
| 34 | Обеспечить использование КФОГУ в качестве основы для разработки функционального сегмента. |
| 35 | Рассмотреть вопрос о необходимости введения функций и подфункций с учетом специфики страны. Если такая необходимость существует, то для выполнения требований внутренней отчетности может потребоваться поднять конкретные функциональные элементы низкого уровня до уровня подсектора или сектора. При этом не должна быть нарушена целостность сопоставления информации с КФОГУ для целей внешней отчетности и международных сравнений. |
| 36 | Обеспечить возможность предоставления информации о государственных расходах (окончательных расходах) в рамках функционального сегмента. Такие бюджетные механизмы, как резервные фонды и другие нераспределенные по получателям ассигнования, не должны использоваться в отчетности о конечных расходах. Кроме того, следует избегать таких сквозных элементов, как капитальные расходы/ бюджет развития, поскольку их наличие отрицательно сказывается на корректности формирования функциональной отчетности. |
| 37 | Обеспечить привязку функций как к программам, так и к организационной классификации. При достоверности такой привязки может не требоваться прямого кодирования функций при обработке операций - функциональные коды могут быть получены с помощью предварительно заложенных в ИСУГФ таблиц соответствия |
| Географический сегмент | |
| 38 | Не следует создавать новую структуру, если в других органах государственного управления (статистических, избирательных ведомствах) уже существуют соответствующие структуры. Если существует более одной структуры, следует выбрать ту, которая будет предоставлять наилучшие отчеты для заинтересованных сторон |
| 39 | Найти практические решения для отражения информации в ЕПС в тех случаях, когда конкретные проекты или мероприятия не могут быть непосредственно отнесены к самому нижнему уровню географического сегмента. |
| Программный сегмент | |
| 40 | Оцените необходимость в детальных программных структурах рассмотрев структуру других сегментов, уже существующих в ЕПС. Создание детального сегмента может не потребоваться в тех случаях, когда, например, уже существуют детальные коды БП. |
| 41 | Разработать четкие методологии и процедуры для обеспечения понимания со стороны МВО подхода к разработке программной структуры. Минфин должен рассматривать предлагаемые структуры на предмет их соответствия требованиям методологии и необходимому уровню качества таких структур. |
| ЕПС и бюджет | |
| 42 | Расширить применение механизмов бюджетного контроля за рамки этапа платежей и охватить ими более ранние этапы цикла, в том числе принятие обязательств и кредиторскую задолженность. В противном случае существует риск того, что контроль за ассигнованиями, основанный на контроле кассового исполнения, будет неэффективен. |
| 43 | Принять меры для того, чтобы контроль платежей осуществлялся в рамках информационной системы (в идеале - ИСУГФ). Это обеспечит эффективность контроля и снизит риск человеческой ошибки или умышленного бездействия. |

| | |
|---|---|
| 44 | Рассмотреть вопрос о надлежащем уровне бюджетного контроля, соответствующем условиям вашей страны. Излишне детализированные механизмы контроля приводят к появлению большого числа строк в бюджете, что зачастую заставляет Минфин тратить все свое время на передвижки (переброску) средств с одной позиции на другую. |
| 45 | По мере перехода на БОР проанализировать каким образом механизмы бюджетного контроля реализованы в ЕПС и ИСУГФ. Обычно переход на БОР должен сопровождаться передачей некоторых полномочий от центральных государственных органам министерствам, ведомствам и организациям. |
| 46 | Необходимо понимать, что БОР переносит основное внимание на результаты, однако внимание к используемым ресурсам все равно сохраняется. Ресурсы несомненно являются критически важным элементом любой бюджетной и учетной системы, и они должны управляться и контролироваться МВО. |
| 47 | При разработке механизмов бюджетного контроля следить за тем, чтобы основное внимание уделялось поддержанию целостности первоначальных ассигнований. Следует рассмотреть вопрос о том, к какому уровню сегмента должен применяться бюджетный контроль, поскольку это оказывает значительное влияние на гибкость МВО и рабочую нагрузку на МВО, бюджетные органы и казначейство. |
| ЕПС и ИСУГФ | |
| 48 | Обеспечить использование ЕПС во всех основных системах УГФ - государственные порталы и интерфейсы прикладных программ предоставляют больше доступных способов более эффективной интеграции информационных систем, относящихся к УГФ, используя ЕПС в качестве средства обеспечения целостности данных. |
| 49 | Расширить использование ЕПС с тем, чтобы охватить, насколько это возможно, весь сектор государственного управления ⁴ . Может также оказаться целесообразным ввести требование об использовании ИСУГФ для этой цели |
| 50 | Расширить охват ЕПС, в том числе за счет использования современных электронных систем платежей и банковских услуг, даже там, где ИСУГФ не является основной действующей системой. |
| 51 | Обеспечить обработку межбюджетных операций в рамках ИСУГФ или пометать их как подлежащие исключению при последующей подготовке консолидированных отчетов. Функционал ИСУГФ может постепенно расширяться, не ограничиваясь лишь платежами, и охватить весь платежный цикл, включая принятие обязательств и кредиторскую задолженность. |
| 52 | Рассмотреть возможность использования ЕПС для отражения полного баланса либо в ИСУГФ и главной книге, либо путем внесения данных периодической отчетности в ИСУГФ. |
| Планирование и разработка Руководства по ЕПС | |
| 53 | При разработке (пересмотре) ПС убедиться в наличии политической поддержки, ресурсов и достаточного времени для успешного решения задачи |
| 54 | Обеспечить должное качество планирования процесса разработки (пересмотра) ПС в рамках механизмов проектного управления с четко определенными этапами, промежуточными показателями, распределением ответственности, а также |

4 Определение сектора органов государственного управления, приведенное в РСГФ2014: «...сектор органов государственного управления состоит из резидентных институциональных единиц, основная деятельность которых заключается в выполнении функции органов государственного управления...». В него входят центральные и субнациональные органы власти и некоммерческие организации, выполняющие функции государственного управления. Для большинства стран это означает большинство государственных структур, которые определены как внебюджетные (исключая коммерческие предприятия, которые обычно определяются как государственные предприятия).

| | |
|----|--|
| | отчетностью и подотчетностью. При планировании необходимо также учитывать другие связанные с этим процессом реформы, включая те, на основе которых было инициировано внесение изменений в действующие ПС |
| 55 | Создать рабочую группу, в состав которой должны войти представители всех основных функциональных направлений деятельности центрального правительства, а также заинтересованные стороны из числа пользователей, в частности, МВО и субнациональных органов власти. |
| 56 | Обеспечить постоянное и качественное информационное взаимодействие по вопросам разработки (пересмотра) ЕПС. Оно должно осуществляться как официально, путем разработки и обнародования концептуальной записки, так и неофициально, в частности, с использованием социальных сетей. |
| 57 | Поручить внесение изменений в ЕПС и их утверждение одному функциональному подразделению. Процесс внесения изменений должен также опираться на четкие руководящие принципы и рекомендации, а в случае необходимости - и на вновь утвержденные нормативные правовые акты |
| 58 | Разработать руководство по ЕПС, обновляемое (как минимум) ежегодно и доступное для всех заинтересованных сторон, в идеале - в электронном виде. |

1. Введение и история вопроса

Что такое PEMPAL, Казначейское сообщество и Рабочая группа по бухгалтерскому учету и отчетности в государственном секторе?

- 1. Сеть «Взаимное обучение и обмен опытом в управлении государственными финансами» (PEMPAL)⁵ содействует обмену профессиональным опытом и передаче знаний между специалистами-практиками по управлению государственными финансами (УГФ) из стран Европы и Центральной Азии (ЕЦА).** Члены сети взаимодействуют как в очном, так и в онлайн режиме, обмениваясь знаниями и разрабатывая подходы к решению общих проблем в области УГФ. PEMPAL состоит из трех практикующих сообществ (ПС), одним из которых является Казначейское сообщество (КС), сосредоточивающее свою деятельность на проблемах реализации реформ в казначействах и других вопросах, представляющих профессиональный интерес для его членов.
- 2. С момента своего основания КС приглашал своих членов к формированию небольших рабочих групп для обмена опытом и работы над общими темами.** В результате был создан ряд небольших целевых групп по вопросам бухгалтерского учета и ПС, которые в конечном итоге были объединены в рабочую группу по бухгалтерскому учету в государственном секторе (РГУГС), которая возглавила работу КС по вопросам реформирования БК/ПС, включавшую в себя, в частности, и подготовку материалов для настоящего документа.
- 3. В конце апреля 2013 года эта рабочая группа провела заседание в Киеве, которое в основном было сосредоточено на представлении опыта стран в области реформирования планов счетов и бюджетных классификаций.** Каждая из стран приступила к осуществлению серьезных реформ, вызванных необходимостью совершенствования управления финансами и подотчетности путем улучшения отчетности. Эти реформы в общем и целом являлись составной частью более обширной программы общих реформ. Каждая страна осуществляла реформы по-разному и разными темпами; вместе с тем, всем этим странам свойственны некоторые общие черты:
 - Поскольку все эти страны являются странами с переходной экономикой, каждая из них сталкивалась с одними и теми же проблемами стремясь сохранить сильное централизованное управление в налогово-бюджетной сфере при переходе от централизованного планирования к управлению, которое уделяет больше внимания передаче полномочий министерствам, ведомствам и организациям (МВО);
 - Планы счетов органов государственной власти изначально создавались для более узких целей отчетности, однако они не всегда способствовали эффективному управлению в налогово-бюджетной сфере, а делали акцент на представлении балансовой отчетности

⁵ www.PEMPAL.org

организации или на результате ее работы⁶. Результат имел некоторое сходство с отчетностью на основе МСФООС⁷, но не соответствовал этим стандартам. В некоторых случаях в рамках сектора органов государственного управления применяются (применялись) несколько планов счетов. Например, отдельный план счетов для центральных и местных органов власти, и другие планы счетов для отдельных внебюджетных фондов;

- Каждая из стран создала отдельную бюджетную классификацию для централизованного контроля бюджетных ассигнований и управления денежными средствами. К сожалению, бюджетная классификация в основном не была интегрирована с планом счетов - эти структуры рассматривались как отдельные объекты с различным назначением, особенно в случае отчетности о кассовом исполнении бюджета;
 - Автоматизация была основным компонентом программы реформ.
4. Этот документ является результатом деятельности Рабочей группы по бухгалтерскому учету и отчетности в государственном секторе (РГУГС) Казначейского сообщества РЕМПАЛ. Он развивает и расширяет положения документа *«Интеграция бюджетной классификации и плана счетов: передовой опыт стран-членов КС»*, который был закончен РГУГС в 2014 году. В документе 2014 года главным образом рассматривались трудности разработки экономического сегмента ПС, в частности – то, как решается задача одновременного ведения бюджетной отчетности по кассовому принципу и финансовой отчетности по принципу начисления. Документ стал полезным справочным инструментом для участников РЕМПАЛ и других стран.
5. В 2018 году в ходе заседания РГУГС, которое прошло в Баку (Азербайджан), члены группы поставили запрос о доработке этого документа, чтобы рассмотреть более широкий спектр вопросов, с которыми приходится иметь дело странам при разработке ПС, а также другие проблемы. В то время, как этот новый документ основывается на публикации 2014 года, он стал гораздо детальнее, в нем рассматриваются все сегменты ЕПС, а также другие практические аспекты, такие как использованием ИСУГФ, роль ЕПС и бюджетный процесс. Последние из упомянутых вопросов во многом выходят за рамки ЕПС, однако в ходе обсуждений членами РГУГС была обозначена целесообразность рассмотрения этих тем в рамках данного документа.
6. Начиная с 2018 года документ несколько раз рассматривался членами РГУГС, в том числе во время видеоконференции в июне 2019 года, в ходе очного заседания в октябре 2019 года в Москве, Российская Федерация, а также в рамках видеоконференции в июне 2020 года, в ходе которой участники представили дополнительные примеры из опыта своих

⁶ Такой баланс предполагалось представлять исключительно для целей одного пользователя - правительства, а его структура была разработана таким образом, чтобы удовлетворять потребностям отчетности и подотчетности в условиях централизованного планирования экономики. Между этим подходом и требованиями МСФООС отсутствует прямая связь, хотя отражаемые операции очень схожи. Более подробную информацию по этому вопросу можно найти по адресу: <https://jyx.jyu.fi/dspace/bitstream/handle/123456789/9135/thassine.pdf?sequence=1>

⁷ Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора - дополнительную информацию об этих стандартах можно найти по адресу www.ifac.org.

стран, а также высказали комментарии по проекту документа. Члены Рабочей группы стран внесли ценный вклад в подготовку документа путем непосредственного предоставления материалов, а также предоставляя свои комментарии по его содержанию. Их замечания, предложения и комментарии были использованы, чтобы придать практический характер этому документу. Так, например, изначально в документе странам предлагалось рассмотреть вопрос о разработке ЕПС, однако в ходе обсуждений выяснилось, что для многих стран заниматься этим в ближайшее время будет нецелесообразно. Это во многом объясняется уровнем развития ИКТ, степенью интеграции систем и концептуальными разногласиями между заинтересованными сторонами. В связи с этим документ был переориентирован на предоставление практических рекомендаций, которые могут быть полезны даже в ситуации, когда страна не считает внедрение полностью унифицированного ПС целесообразным.

- 7. В настоящее время опубликованы два весьма полезных руководства по бюджетной классификации (БК) и ПС – это руководство МВФ⁸ и недавно опубликованный документ программы PULSAR⁹.** Настоящая работа призвана дополнить указанные публикации и содержит практические рекомендации и советы для специалистов. Во время заседания в Москве в 2019 году г-жа Светлана Сивец, заместитель директора Департамента бюджетной методологии и финансовой отчетности в государственном секторе Министерства финансов России, выступила с презентацией о подходе Российской Федерации, в которой она охарактеризовала ПС как «язык, при помощи которого бухгалтер кодифицирует историю УГФ», и это в значительной степени соответствует более широкой концепции ЕПС, которой придерживаются авторы данного документа.

Построение бюджетной классификации и плана счетов - почему появились отдельные бюджетные классификации и планы счетов?

- 8. Вокруг определения этих терминов среди представителей стран-участниц REMPLAL, других стран и экспертов разворачивались жаркие споры.** Одни полагали, что под ПС следует понимать только счета, необходимые для целей финансовой отчетности, и что требования к ним совсем иные, нежели требования к бюджетной отчетности. Действительно, в прошлом эти требования различались и, в отсутствие ИСУГФ не были интегрированы. Однако видно, что даже в прошлом многие финансовые события, которые ложились в

⁸ Chart of Accounts: A Critical Element of the Public Financial Management Framework, Julie Cooper and Sailendra Pattanayak <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2011/tnm1103.pdf> и Budget Classification, prepared by Davina Jacobs, Jean-Luc Hélias, and Dominique Bouley <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2009/tnm0906.pdf>

⁹ Документ, подготовленный в рамках программы «Бухгалтерский учет и отчетность в государственном секторе» (Public Sector Accounting and Reporting Program) под названием Good Practice Outline of the Multipurpose Chart of Accounts («Примеры передового опыта в создании многоцелевого плана счетов»); https://www.pulsarprogram.org/sites/pulsar/files/libdocs/PULSAR%20FINCOP%20Paper%20on%20MCoA_final_0.pdf

основу операций МВО, были одинаковы в обеих системах отчетности. Благодаря появлению ИСУГФ теперь стало возможным акцентировать внимание не на различиях, а на схожих элементах этих двух видов отчетности. Также появилась возможность рассмотреть способы интеграции этих и других существенных и важных требований к отчетности, включая отчетность для макро-фискальных, статистических и управленческих целей.

Структура документа

9. **Документ структурирован таким образом, чтобы сначала познакомить читателя с темой ПС/БК и с тем, как и с какой целью РГУГС РЕМПАЛ подготовила этот документ.** Во второй главе дается представление о соответствующем опыте стран-участниц РЕМПАЛ и о том, как с пользой использовать этот опыт при разработке (пересмотре) ЕПС. В третьей главе освещаются некоторые принципы разработки (пересмотра) ЕПС, которыми следует руководствоваться в ходе этой работы. Четвертая и пятая главы сосредоточены непосредственно на ЕПС. Глава четвертая посвящена очень важному сегменту - экономическому, и дополняет собой работу 2014 года по данной теме. В пятой главе приводятся рекомендации по построению других основных сегментов структуры ЕПС. И, наконец, в шестой главе рассматриваются другие важные области, которым в данной работе уделено особое внимание: в частности, это взаимосвязь ЕПС и бюджета, а также возможные пути совершенствования ИСУФ и системы УГФ в целом с помощью правильно структурированного ЕПС. Кроме того, документ имеет восемь приложений, в которых приводятся дополнительные примеры и рекомендации, иллюстрирующие информацию, представленную в каждой из глав.

Ключевые понятия

10. **Во избежание неверного истолкования значения ключевых терминов, используемых в настоящем документе, важно уточнить их определения. Они подробно описаны ниже.**
- **Бюджетная классификация** является одним из основополагающих элементов надежной системы управления бюджетом, поскольку она определяет порядок учета, представления бюджета и отчетности по нему и как таковая непосредственно влияет на прозрачность и согласованность бюджета.¹⁰
 - **План счетов** является критически важным структурным элементом УГФ, предназначенным для систематической и последовательной классификации, учета и отчетности о финансовых планах, операциях и событиях. ПС - это упорядоченный и кодифицированный список всех отдельных счетов, которые используются для учета операций и формируют систему главной бухгалтерской книги. Структура бюджета - в частности, бюджетная классификация - и ПС взаимосвязаны.¹¹
 - **Информационная система управления (государственными) финансами (ИСУ(Г)Ф)** состоит из набора компьютерных программ, баз данных, связанных с ними процессов,

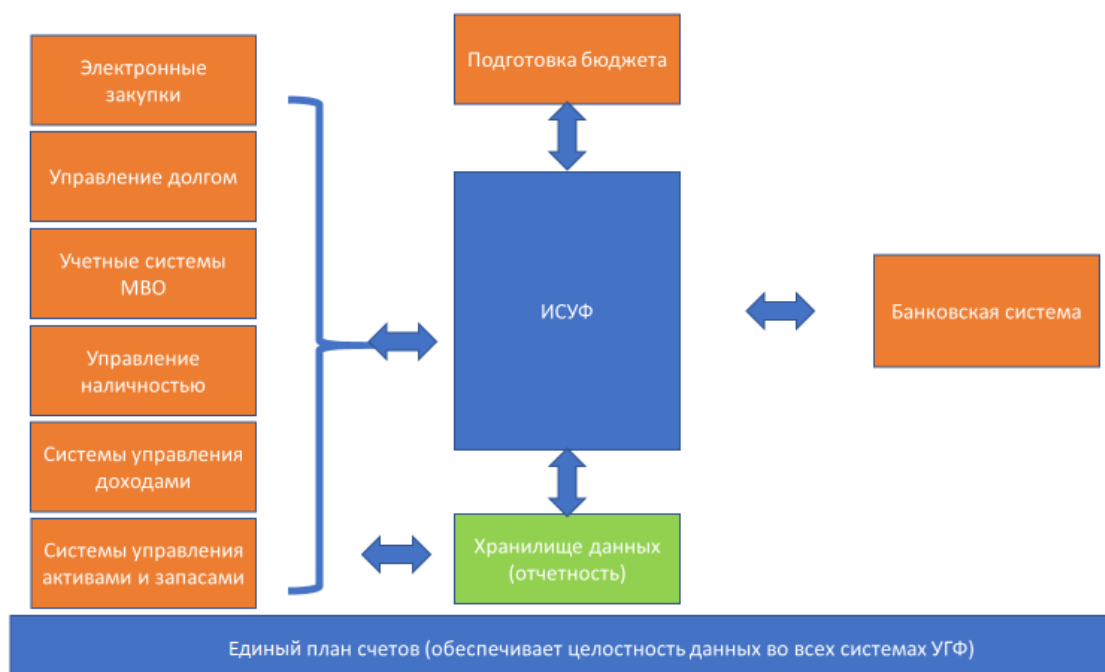
¹⁰ <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2016/12/31/Budget-Classification-23470>

¹¹ <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2016/12/31/Chart-of-Accounts-A-Critical-Element-of-the-Public-Financial-Management-Framework-25189>

процедур и технологических платформ, позволяющих сотрудникам финансово-бухгалтерских подразделений государственных учреждений выполнять свои повседневные операционные задачи.¹²

- **Главная книга (ГК).** Согласно традиционному определению, ГК - это главный набор счетов, в котором суммируются все операции, происходящие в организации, представляющей отчетность. Это определение все еще применимо, однако современные органы государственного управления требуют, чтобы ГК была чем-то большим, чем просто учетной структурой, чтобы обеспечивать учет финансовой информации и отчетность по ней в соответствии со всем спектром требований правительства, а не только в соответствии с требованиями бухгалтерского учета.
- **Единый план счетов** - это обширная система классификаций, которая обеспечивает связи в рамках всей структуры УГФ и ее систем для обеспечения единообразной классификации данных, позволяющей консолидировать информацию в рамках всего сектора органов государственного управления (см. Рисунок 1). В идеале ЕПС также будет являться ПС в ГК ИСУГФ. Однако в тех случаях, когда ИСУГФ не обслуживает все МВО/контролируемые организации, ЕПС также позволяет консолидировать данные и операции этих организаций. Он также обеспечивает ее взаимосвязь с данными других информационных систем УГФ.

Рисунок 1 –ЕПС обеспечивает функциональную совместимость всех элементов УГФ



¹²

<http://documents.worldbank.org/curated/en/147241467987856662/A-handbook-on-financial-management-information-systems-for-government-a-practitioners-guide-for-setting-reform-priorities-systems-design-and-implementation>

Настоящий документ исходит из того, что требования по представлению, контролю, исполнению бюджета и отчетности должны быть включены в более широкую структуру ЕПС, охватывающую все основные требования правительства к финансовой отчетности.

Члены РГУГС и КС считают, что настоящая работа послужит полезным практическим руководством как для внедрения и актуализации БК/ПС, а также для расширения охвата систем, применяемых в странах на основе разработки более интегрированных ЕПС.

Вставка 1- Общие рекомендации

- Использовать модернизацию ИСУГФ для анализа того, как финансовая информация отражается для целей отчетности, и поиска более интегрированных структур данных, способных отвечать множеству разнообразных требований к отчетности.
- Обеспечить соответствие концепции ЕПС структуре данных, поддерживающей все основные требования к отчетности по УГФ, а не только к финансовой отчетности. При правильной разработке она должна поддерживать бюджетную, финансовую, макро-фискальную, статистическую и управленческую отчетность.

2. Пересмотр ЕПС в странах-членах РЕМПАЛ

История эволюции БК и ПС

9. **Одну из основных причин создания отдельных бюджетных классификаций и планов счетов можно понять при обсуждении национальных определений и сфер применения планов счетов.** Во многих стран план счетов часто описывается как структура счетов, в соответствии с которой должна составляться официальная финансовая отчетность. Как результат, концепция плана счетов была довольно узкой. В некоторых странах каждая крупная единица отчетности (например, центральное правительство, местные органы власти, либо отдельные внебюджетные фонды) могли разрабатывать свой собственный ПС. Ранее именно так складывалась ситуация в Молдове¹³ и на Украине, хотя обе страны разработали структуры, которые стремятся объединить все планы счетов и бюджетную классификацию. Следует отметить, что даже при наличии разных планов счетов в стране у них будет довольно много общего - структура каждого плана счетов в немалой степени будет совпадает с остальными.
10. **Кроме того, во многих странах требования к управлению денежными средствами в соответствии с предусмотренными бюджетом суммами (контроль исполнения бюджета) также рассматривались в качестве отдельных и отличных от требований, предъявляемых к финансовой отчетности.** Контроль исполнения бюджета является совершенно другим управленческим процессом в отличие от представления официальной финансовой отчетности, и ранее отсутствовало понимание того, как эти требования к отчетности и к контролю связаны между собой. Таким образом, при разработке структур бюджетной классификации и плана счетов внимание сосредоточивалось на их различиях, а не общих для них областях. К другим причинам, которые, возможно, способствовали обособлению этих структур, можно отнести следующие:
- Исторически существовала сильная приверженность органов государственного управления к сохранению имеющихся планов счетов (которые обычно существовали до внедрения механизмов централизованного бюджетного контроля, который реализовывался с помощью БК), что усложняло задачу их обновления или внесения изменений, необходимых для того, чтобы учесть потребности контроля при исполнении бюджета;
 - План счетов был структурой на основе модифицированного метода начисления, в то время как бюджетная классификация была преимущественно основана на кассовом методе;
 - План счетов был более узко сосредоточен на финансовой отчетности (более традиционное представление бухгалтеров об отчетности), в то время как бюджетная классификация включала такие дополнительные аспекты для целей финансового управления, как

¹³ В 2008 году в Молдове был разработан новый ЕПС с целью интеграции шести существующих планов счетов и бюджетной классификации. Итоговый ЕПС был внедрен в 2016 г. В настоящее время в Молдове существует унифицированный и интегрированный ЕПС, отвечающий всем основным требованиям, предъявляемым к финансовой отчетности

источники финансирования (откуда поступили средства), поскольку это тесно связано с финансированием бюджета;

- В большинстве случаев существовала настоятельная потребность в управлении денежными средствами как путем контроля ассигнований (через ограничение несанкционированных расходов), так и в более широком смысле (для улучшения управления денежными средствами и финансовой дисциплины). Таким образом, бюджетная классификация (по крайней мере, изначально) носила более операционный характер - в некоторых случаях это означало, что институциональная приверженность первоначальному плану счетов была препятствием на пути реформ;
- Недостаточная автоматизация учета в целом усложняла для разработчиков эффективную интеграцию двух структур.

Таким образом, в связи с наличием отдельных структур, МВО также осуществляли управление этими двумя процессами отдельно, что создавало проблемы для сверки и управления в целом.

Современная структура плана счетов

11. В настоящее время изменился ряд обстоятельств, которые присутствовали во время раздельного внедрения бюджетных классификаций и планов счетов, в частности:

- Страны пересматривают свои подходы к учету, акцентируя внимание на соответствии МСФООС, а также на составлении отчетности в соответствии с принципами РСГФ¹⁴ или ЕСС¹⁵ - было признано, что традиционный подход к учету имеет свои ограничения.
- С 2008 года отмечается гораздо более сильная конвергенция между МСФООС, то есть финансовой отчетностью и бюджетным контролем и отчетностью. До 2009 года МСФООС основывались на очень традиционном представлении бухгалтеров частного сектора об отчетности органов государственного управления. Однако в 2009 году эти положения были дополнены требованием о представлении организациями в отчетности сравнений с выделенными из бюджета суммами. Это создало более сильную конвергенцию и понимание в отношении отчетности органов государственного управления о том, что бюджет является основным средством контроля и учета.

¹⁴ Руководство по статистике государственных финансов МВФ (РСГФ). Есть три версии руководства: РСГФ 86 на основе кассового принципа учета; РСГФ 2001, которое перешло на принцип начислений; и РСГФ 2014 – обновленная версия руководства 2001 года, которая более тесно увязывает статистические принципы с принципами бухгалтерского учета МСФООС и расширяет требования к раскрытию информации о некоторых значительных видах рисков. РСГФ соответствует Системе национальных счетов (СНС) ООН. За более подробной информацией о РСГФ обращайтесь на сайт: www.IMF.org

¹⁵ Европейская система национальных и региональных счетов (ЕСС). Она называется ЕСС 95, хотя система подлежит регулярному обновлению. ЕСС 95 в основном соответствует Системе национальных счетов (СНС) ООН. Это обязательная система финансовой отчетности для всех стран-членов ЕС и стран, готовящихся к присоединению к ЕС.

- Концептуально РСГФ2014 также было направлено на приведение статистической и финансовой отчетности в большее соответствие с уточненными требованиями, что позволило бы получать статистический эквивалент отчета о финансовых результатах ¹⁶.
- Приход в каждую из стран средств автоматизации высветил преимущества для ИСУГФ интегрированных баз данных, но, в свою очередь, выявил и проблемы, связанные с разделением БК и ПС. В настоящее время многие страны признают возможность более эффективной интеграции этих различных структур. Благодаря автоматизации данные и финансовые операции могут быть зафиксированы всего лишь единожды, а ЕПС при этом сможет предоставить информацию разным пользователям в соответствии с их разнообразными требованиями к отчетности.

Вставка 2 - Современный вызов для страны - опасайтесь экспертного мнения

Существующие в разных странах мира мнения в отношении рассматриваемых вопросов многочисленны и разнообразны. Развивающимся странам часто представляют некую «экспертную» точку зрения на УГФ, в том числе на методы структурирования ПС. На такие экспертные знания всегда влияет опыт тех, кто дает советы. В 2018 г. Молдова получила «экспертное» мнение, касающееся ее ЕПС. Представителей страны проинформировали о том, что структура ЕПС не соответствует требованиям МСФООС и не может соответствовать требованиям к отчетности, основанным на МСФООС. На самом деле в МСФООС содержится очень немного подробных указаний в отношении требуемой структуры ПС, хотя структурные требования высокого уровня подразумеваются некоторыми из требований в отношении раскрытия информации в стандартах, а также форматом финансовой отчетности и примечаниями.

В этой связи, поскольку молдавский экономический сегмент ЕПС не был в первую очередь структурно ориентирован на отчетность по текущим и внеоборотным активам и обязательствам, в заключении было указано, что в ЕПС имеются недоработки. В случае Молдовы активы были приведены в соответствие с общей структурой РСГФ, которая разделена на финансовую и нефинансовую части, что в значительной степени соответствует требованиям к отчетности о движении денежных средств по МСФООС 2. В органах государственного управления информация должна представляться в обоих разрезах: текущая и необоротные, а также финансовые и нефинансовые отчетность (см. главу, посвященную экономической отчетности, и Приложение III, в котором представлен пример страны, представляющей свою финансовую отчетность в финансовом и нефинансовом формате). В описанном случае «эксперт» не имел полного понимания требований современной государственной отчетности по УГФ. Предоставленные консультации были сосредоточены только на одном - финансовом - элементе отчетности и, в основном, на бухгалтерском балансе, а не на отчете о движении денежных средств. Как поясняется в этом документе, финансовая отчетность действительно чрезвычайно важна, однако бюджетная, макро-фискальная и статистическая отчетность также имеют ключевое значение. Правильно составленные ЕПС должны отвечать всем этим требованиям.

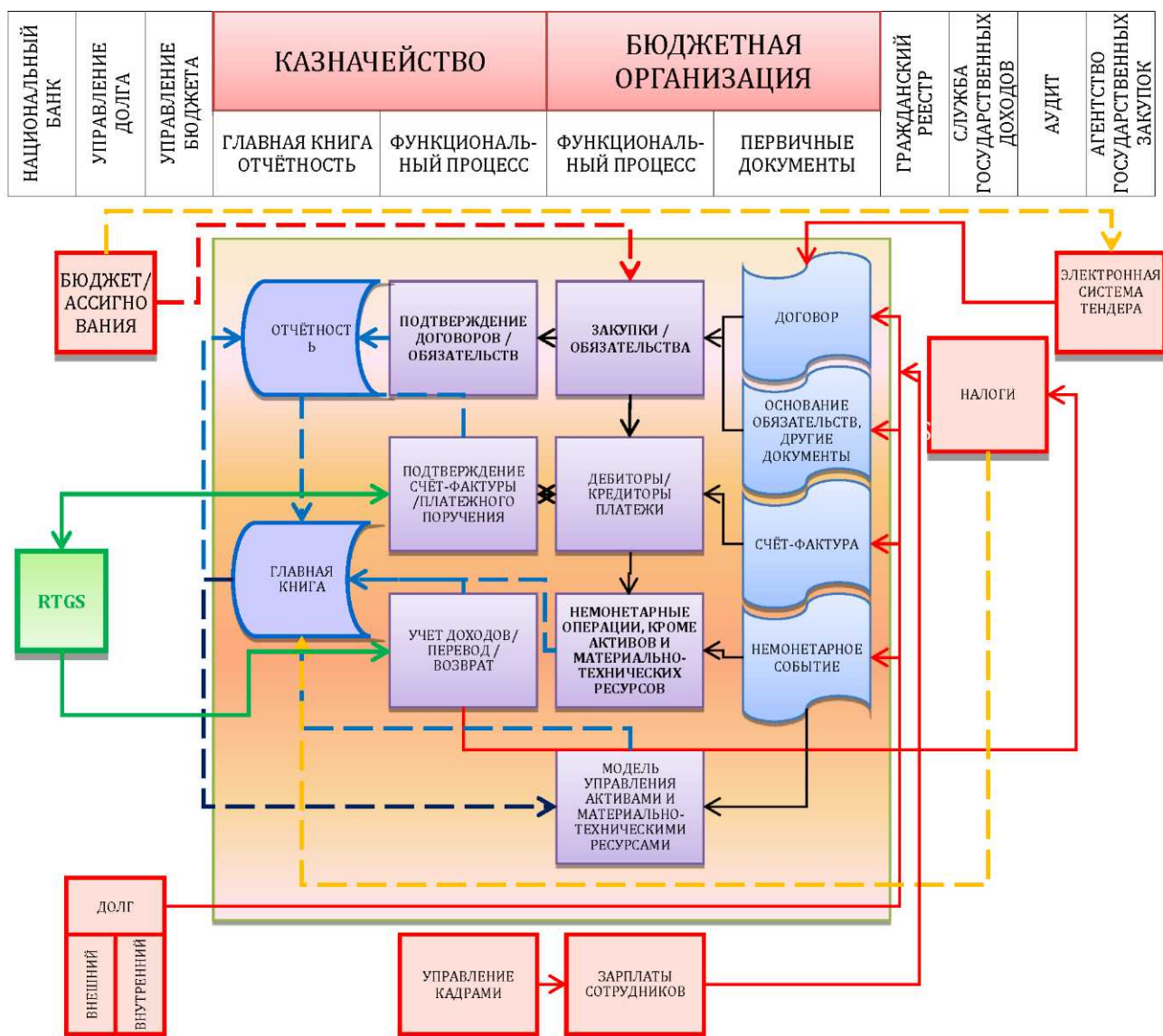
¹⁶ В приложении 6 к РСГФ2014 также содержатся более четкие указания в отношении вопросов, по которым РСГФ и МСФООС расходятся.

Разработка структуры плана счетов

Определение охвата системы учета и отчетности

12. Как было отмечено во Вставке 2 выше, современные ИСУГФ и ЕПС не должны ограничиваться лишь одним аспектом УГФ, а должны комплексно охватывать все основные требования к отчетности. В Грузии, где уже в течение некоторого времени осуществляют пересмотр своей системы бухгалтерского учета и отчетности с целью обеспечения соответствия международным стандартам (МСФООС и РСГФ), сначала разработали концепцию общей системы управления государственными финансами, которая приведена на Рисунке 2. Первым шагом стала разработка процессов бухгалтерского учета в увязке с автоматизированными процессами выплаты пенсий и зарплаты, которые поддерживают как контроль кассового исполнения, так и требования к отчетности на основе метода начисления. Грузия планирует постепенно расширить эту систему, чтобы охватить все государственные операции, но, обеспечив разработку общей концепции уже на начальном этапе, она тем самым взяла на вооружение комплексный и инклюзивный подход к проектированию еще до начала создания самих структур кодирования. Таким образом, даже при том, что стране может потребоваться много лет для внедрения своей системы учета (на основе метода начисления) или реализации иных серьезных реформ в сфере УГФ, определение на начальном этапе охвата этой системы, по всей вероятности, обеспечит включение всех аспектов требований к учету, контролю и отчетности при разработке структуры данных. Как показано на Рисунке 2, Грузия стремится реализовать полностью интегрированный подход к УГФ, и в итоге структура ЕПС, вероятнее всего, также будет разрабатываться на основе комплексных и всеобъемлющих подходов.

Рисунок 2 – Система УГФ Грузии



13. Странам нет необходимости создавать такую систему с нуля. Публикация ВБ «Руководство по информационным системам управления государственными финансами»¹⁷, автором которой является Али Хашим, является прекрасным ресурсом, поскольку она представляет собой полезный пример того, как каждый функциональный элемент системы УГФ связан с другими процессами и системой бухгалтерского учета. В

¹⁷ См. Публикацию Всемирного банка под авторством Али Хашима *A Handbook on Financial Information Systems for Government*, <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/trm.pdf>

Приложении I приведена схема из названной публикации, на которую очень похожа система УГФ Грузии.

14. **Модернизация системы УГФ должна опираться на эффективные решения в области информационных технологий (ИКТ), и до недавнего времени основное внимание уделялось разработке полностью интегрированной ИСУГФ (ИИСУГФ).** Однако лишь немногие страны добились полной интеграции; оценка многочисленных проектов ИИСУГФ, проведенная после их внедрения, выявила значительные проблемы при попытке решить эту задачу ¹⁸. Сегодня ряд стран сместили акцент на разработку специфических, ориентированных на выполнение конкретных требований инструментов ИКТ, обеспечивая при этом операционную совместимость таких многокомпонентных систем. В конечном счете функциональная совместимость зависит от наличия общих структур данных в различных системах. Например, структура данных системы подготовки бюджета должна быть тесно связана с системой исполнения бюджета в казначействе, а также с системами бухгалтерского учета, работающими в МВО. Таким образом, ЕПС играет ключевую роль в обеспечении функциональной совместимости.

15. **Таким образом, можно сказать, что при разработке своего единого плана счетов стране необходимо обеспечить его соответствие всем основным требованиям к отчетности.** Очень часто ЕПС разрабатывается слишком узко, не выполняя требования к отчетности всех основных заинтересованных сторон. Этот вопрос, безусловно, имеет отношение к большинству планов счетов, первоначально разработанных и функционировавших в странах КС, причем только некоторые из них были усовершенствованы путем включения в них требуемых для бюджетного контроля элементов. Разработка бюджетной классификации на кассовой основе, отдельно от плана счетов на основе модифицированного метода начисления, сделала согласование между двумя структурами и соответствующими требованиями к отчетности как минимум более трудным. По мере внедрения странами ИСУГФ или модернизации и замены таких систем, у каждой из них будет появляться возможность проанализировать то, как главная книга и бухгалтерский учет будут обеспечивать более эффективную интеграцию всей системы учета и отчетности. Существует по крайней мере семь принципов, которые необходимо соблюдать для эффективного построения (пересмотра) государственного ПС или ЕПС. Они подробно описаны в приведенной ниже Вставке 3.

¹⁸ <http://documents.worldbank.org/curated/en/147241467987856662/A-handbook-on-financial-management-information-systems-for-government-a-practitioners-guide-for-setting-reform-priorities-systems-design-and-implementation>. Именно исходя из опыта, описанного в этой публикации, в данном документе мы ссылаемся на ИСУГФ, а не на ИИСУГФ, таким образом смещая акцент с полной интеграции на более достижимый и доступный путь функциональной совместимости систем УГФ.

Вставка 3 - Принципы эффективной разработки, внедрения и сопровождения плана счетов

Полнота. ПС должен быть достаточно полным, чтобы охватить всю необходимую/соответствующую информацию. Бюджетная классификация должна быть основным компонентом ПС. Это необходимо потому, что система учета и отчетности должна быть основным источником финансовой информации для отчетности об исполнении бюджета, и с 2009 года составление отчетности в соответствии с утвержденными в бюджете суммами стало одним из основных элементов соответствия МСФООС. Однако для системы учета и отчетности могут потребоваться дополнительные классификации или счета, чтобы удовлетворить потребности государственных органов в управлении финансами.

Степень детализации. Сегменты и подсегменты ПС должны быть разработаны таким образом, чтобы облегчить использование многочисленных возможных разнообразных комбинаций элементов данных, необходимых для целей управления и отчетности. Каждый сегмент должен иметь достаточную детализацию, чтобы удовлетворять всем требованиям всех заинтересованных сторон в части контроля, подотчетности, управления и отчетности¹⁹.

Взаимоисключение сегментов ПС. Атрибуты сегментов ПС должны быть определены таким образом, чтобы сделать их взаимоисключающими и избегать путаницы в оформлении проводок и отображения операций в отчетности. Это в особенности относится ко многим экономическим сегментам ПС, когда включение неэкономических дескрипторов и счетов по учету снижало надежность налогово-бюджетных данных.

Отсутствие избыточности. Нет необходимости в отдельном сегменте в ПС, если соответствующая информация может быть получена из другого сегмента. При наличии нескольких классификаций полезно изучить связи между этими классификациями. Например, требования КФОГУ²⁰ зачастую могут быть удовлетворены путем использования организационного или программного сегмента, если такие структуры уже существуют.

Внутренняя согласованность. Логика, применяемая при разработке иерархической структуры сегментов ПС, должна быть внутренне согласованной. Использование согласованной системы и структуры кодирования помогает сделать ПС удобным для пользователя и снижает вероятность ошибок кодирования. Иерархии в структуре сегментов позволяют логически сгруппировать коды, помогая пользователям ПС понять структуру и оперировать ею при использовании.

Масштабируемость. ПС должен обеспечить гибкость для будущих дополнений и изменений, насколько это возможно. Он должен обеспечивать фиксацию дополнительной информации в будущем, особенно если такая дополнительная информация была предусмотрена /определена как часть текущей программы реформ УГФ. Создание возможностей для роста, изменения и будущих требований к отчетности может способствовать тому, что ПС будет актуален в течение длительного периода времени и в состоянии справиться с изменяющимися потребностями бизнес-среды, нормативными требованиями и требованиями к отчетности. ПС с хорошо продуманной структурой и рядом открытых для дополнения счетов сможет удовлетворять будущим правовым и бизнес-требованиям.

Единая основа. Отдельным единицам отчетности может быть дана определенная гибкость в разработке своих собственных специальных кодов счетов на более низком уровне. Тем не менее,

ПС должен быть единым, чтобы по крайней мере для информации на агрегированном уровне использовалась бы одна и та же учетная классификация.

Источник: IMF Technical Notes and Manuals – Chart of Accounts: A critical element of the Public Financial Management Framework –Cooper and Pattanayak (Технические записки и руководства МВФ - План счетов: Важнейший элемент системы управления государственными финансами - Купер и Паттаньяк): http://blog-pfm.imf.org/files/tnm_2011-03_web-1.pdf

16. Обычно в структуре плана счетов государства содержится семь основных элементов, приведенных на Рисунке 3.

Рисунок 3 – Сегменты ПС на основе надлежащего опыта

| Источники средств | Организационный | Функциональный | Проектный | Географический | Экономический | Программный |
|-------------------|-----------------|----------------|-----------|----------------|---------------|-------------|
|-------------------|-----------------|----------------|-----------|----------------|---------------|-------------|

Сегмент источника средств. Этот сегмент используется для разделения разных источников средств, чтобы потом с ними можно было сопоставить конкретные платежи. Во многих странах существует требование об управлении определенными видами средств отдельно от общих средств бюджета. Типичным примером этого является использование отдельного фонда развития для отображения в отчетности финансирования, предоставляемого партнерами по развитию (ПР). Многие страны также используют этот сегмент для выполнения других финансовых требований, - например, в отношении доверительного управления денежными средствами, или для законодательно обусловленного отдельного учета таких средств, как фонды национального благосостояния.

Организационный сегмент. Этот сегмент охватывает организационную структуру органов государственного управления. Как правило, он включает в себя, по меньшей мере, министерства, но может также содержать несколько уровней последующего распределения и отслеживания расходов, вплоть до бюджетных организаций/единиц учета, например, начальной школы или поликлиники. Для управления, бюджетного контроля и отчетности также полезны единицы промежуточного уровня, в частности, департаменты в министерствах.

Функциональный сегмент. В основном он основан на стандарте КФОГУ²¹ для отчетности по расходам, и он аналогичен отраслевому или подотраслевому подходу к отчетности. Во многих

¹⁹ Согласно этому принципу, данные ПС фиксируются на самом низком уровне счетов и это делается один раз, что обеспечивает уверенность всех заинтересованных лиц и составителей отчетов в достоверности финансовой информации в Главной книге.

²¹ Классификации функций органов государственного управления (КФОГУ). Текущая структура КФОУ последовательно используется в СНС ООН, РСГФ и ЕСС 95

странах его получают с помощью таблицы соотнесения из организационного сегмента (иногда в сочетании с другими сегментами, такими как программный)²².

Проектный сегмент. Он требуется для отображения мероприятий, выполнение которых ограничено определенным сроком, и особенно полезен в тех случаях, когда важно создать отдельные механизмы бюджетного контроля для отдельного от общих расходов бюджета учета средств на исполнение проекта. В целом, он также тесно связан с инвестиционным компонентом бюджета страны (капитальным бюджетом).

Сегмент местоположения (географический сегмент). С его помощью можно получать необходимые отчеты о доходах и расходах центрального правительства и субнациональных органов власти. Он также полезен для отслеживания безвозмездного перечисления средств, в том числе межбюджетных трансфертов, например, целевых дотаций или дотаций общего назначения, выделяемых центральным правительством субнациональным органам власти.

Экономический сегмент. Это самый важный элемент любого ПС, поскольку данный сегмент обеспечивает связь между бюджетированием, бухгалтерским учетом налогово-бюджетным анализом и статистической отчетностью. При разработке этого сегмента нередко рекомендуется использовать РСГФ2014, поскольку общие подходы РСГФ2014 обеспечивают хорошее качество экономической отчетности²³.

Программный сегмент - сегмент управления по результатам. В международной практике для описания этого сегмента используется ряд различных терминов, включая программы, промежуточные и итоговые результаты. Существуют также сочетания этих терминов, используемые в разных странах, хотя в качестве наиболее широко употребляемого термина используют программно-целевое бюджетирование. Программно-целевое бюджетирование (ПЦБ) признается в качестве среднесрочного или долгосрочного приоритета при осуществлении реформ, в рамках которых правительства стремятся измерять результативность своей деятельности; для этого, как правило, используют заранее согласованные показатели. В идеале ПЦБ внедряется только после проведения ряда более фундаментальных реформ²⁴. Внедрению ПЦБ должно предшествовать создание ИСУГФ и действенной системы контроля за расходованием средств²⁵.

17. Вышеописанная структура, основанная на семи сегментах, может способствовать достижению главных целей отчетности, учета и управления:

²² Некоторые страны также могут принять решение о разработке собственного варианта КФОГУ. Типичным примером является использование отдельной функции высокого уровня для сельского хозяйства, которое в рамках КФОГУ является подкомпонентом третьего уровня экономической функции.

²³ В любом случае, в мире не существует никакого другого руководства.

²⁴ Более подробную информацию о последовательности реформ систем УГФ см. по адресу <https://www.pefa.org/resources/good-practice-note-sequencing-pfm-reforms>

²⁵ Более подробную информацию о последовательности бюджетных реформ можно найти в следующей публикации: Good Practice Note on Sequencing Public Financial Management (PFM) Reforms (Jack Diamond - January, 2013) («Описание передовой практики определения последовательности реформ в области управления государственными финансами (УГФ»)), www.PEFA.org.

- Консолидированная классификация и подготовка отчетности по всем государственным финансам, в том числе интеграция ресурсов, предоставляемых партнерами по развитию, в общую структуру информации;
- Подробная отчетность для целей анализа и внутреннего контроля в МВО и БП;
- Налогово-бюджетная отчетность, в том числе основной отчет правительства, налогово-бюджетный баланс, а также отчетность для целей макро-фискального анализа;
- Отчетность об исполнении бюджета и возможность обеспечения в ИСУГФ контроля за кассовым исполнением в соответствии с ассигнованиями / бюджетными назначениями, а также принятыми обязательствами;
- Статистическая отчетность - путем обеспечения соответствия экономического сегмента требованиям РСГФ2014, что, в свою очередь, является частью требований к национальной статистической отчетности;
- Более своевременное представление финансовой информации, так как хорошо структурированный ЕПС обеспечивает формирование консолидированной информации, не требующее длительной сверки данных;
- Возможность однократного отражения операций, благодаря чему повышается точность и своевременность отчетности, а также появляется возможность предоставления различного рода информации широкому кругу пользователей на основе структуры ЕПС;
- Отчетность на основе показателей достигаемых результатов (во многих странах это составляет среднесрочную и долгосрочную цель), которая даст информацию о расходах и результатах государственных программ и мероприятий²⁶.

18. **Чтобы добиться максимальной интеграции и наиболее полно задействовать имеющиеся возможности, каждый из этих компонентов должен содержать часть структуры главной книги ИСУГФ.** Это будет гарантировать, что система сможет быть использована в качестве основного «инструмента» соблюдения всех требований к учету и отчетности. Во многих случаях страны не включают один или несколько из этих элементов в ПС. Таким образом, когда заинтересованные стороны хотят использовать систему для получения отчетности в разрезе не включенных в главную книгу элементов, система не в состоянии произвести необходимые отчеты пока в нее не будут внесены соответствующие изменения, либо формирование необходимой информации придется осуществлять в сторонних системах. Более того, в некоторых странах определенная информационная система может быть одобрена, как «общеобязательная» или официальная система формирования отчетности. Таким образом, для того, чтобы считаться надежными, любые данные внешних систем учета или отчетности должны быть сначала сверены с данными официальной системы.

²⁶ Отчетность на основе показателей достигаемых результатов может принимать различные формы, предусматривая соотнесение понесенных расходов с промежуточными или конечными результатами или программами, либо путем сочетания этих управленческих концепций, увязанных с оценкой достигаемых результатов.

19. Поэтому странам так важно создавать схему или концепцию ЕПС таким образом, чтобы учесть все требования к отчетности и учету на стадии разработки структуры ЕПС и ИСУГФ. На Рисунке 4 представлена схема ЕПС Молдовы, пересмотренного в 2015 году. Эта схема претерпела ряд изменений по мере того, как власти больше узнавали о возможностях, предоставляемых новыми ЕПС и ИСУГФ, и о необходимости учесть другие требования к отчетности (помимо узких требований Казначейства и Минфина), а также о преимуществах полной интеграции всех требований к учету и отчетности. Несмотря на эту напряженную работу и четкую концепцию, как в Молдове, так и за ее пределами продолжает существовать определенный скептицизм (см. Вставку 1), в значительной степени основанный на отсутствии более широкого понимания роли современного ЕПС. ЕПС не сводится лишь к бюджетной или финансовой отчетности, хотя оба эти обязательные элемента критически важны для построения ЕПС в любой стране.

Рисунок 4 - Схема ПС в Молдове

Приложение №1
к приказу Министра финансов
№208 от 24.12.2015

Структура бюджетной классификации

| Элементы бюджетной классификации | Структура и краткое значение | Наименование | Количество цифровых знаков |
|----------------------------------|------------------------------|------------------------------------|----------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Организационная классификация | Org1 | Публичный орган | 4 знака |
| | Org1i | Промежуточное бюджетное учреждение | 4 знака |
| | Org2 | Бюджетное учреждение | 5 знака |
| Функциональная классификация | F1 | Основная группа | 2 знака |
| | F2 | Группа | 1 знак |
| | F3 | Подгруппа | 1 знак |
| Программная классификация | P1 | Программа | 2 знака |
| | P2 | Подпрограмма | 2 знака |
| | P3 | Деятельность | 5 знака |
| Экономическая классификация | K1 | Тип | 1 знак |
| | K2 | Категория | 1 знак |
| | K3 | Раздел | 1 знак |
| | K4 | Статья | 1 знак |
| | K5 | Подстатья | 1 знак |
| | K6 | Элемент | 1 знак |
| Классификация источников | S1 | Уровень бюджета | 1 знак |
| | S2 | Подуровень бюджета | 1 знак |
| | S3 | Компонент | 1 знак |
| | S4 | Подкомпонент | 2 знака |

| | | | |
|-------|----|-------------------------|---------|
| | S5 | Происхождение источника | 1 знак |
| | S6 | Донор | 3 знака |
| Всего | | | 41 знак |

20. **Даже в этой хорошо разработанной схеме отсутствует один важный элемент, а именно - местоположение/географический дескриптор.** В Молдове предусмотрели такой сегмент и интегрировали его в систему требований к отчетности: это государственные (национальные), районные (региональные) органы управления и примарии (органы местного самоуправления), а также структуры автономных регионов. Фактически он вошел в состав спецификаций к главной книге ИСУГФ Молдовы, но не был включен в официальное определение структуры ЕПС на данном этапе. Эта структура включена в отдельный реестр, чтобы сократить общую длину ЕПС.
21. **При разработке структуры любого ЕПС следует, прежде всего, учитывать основные требования к отчетности.** В структуре ЕПС органов государственного управления следует учитывать не менее пяти основных аспектов отчетности:
- **Бюджет:** ЕПС должен поддерживать процесс формирования и исполнения бюджета. Учитывая важность государственного бюджета (возможно, это самый важный способ обеспечения подотчетности государства для любой страны), структура бюджета должна непосредственно влиять на общий дизайн ЕПС. Таким образом, любые уникальные требования, существующие в стране, также должны быть отражены в структуре ЕПС. Учитывая это, а также тот факт, что в большинстве стран структура бюджета может меняться каждый год (хотя обычно это представляет собой перераспределение ресурсов от одной бюджетной организации другой), у хорошего ЕПС также должна быть возможность изменяться, чтобы соответствовать любым новым требованиям. В ряде стран бюджет может отражать связь между расходами и получаемыми результатами (с точки зрения предоставления услуг). Для этого необходимо наличие программной структуры;
 - **Финансовая отчетность:** Сегодня для многих стран это означает соблюдение МСФООС на основе кассового метода или на основе метода начисления (большинство стран в действительности используют модифицированный метод начисления, который представляет собой либо частичный переход на стандарты на основе метода начисления в рамках перехода к полному внедрению этих стандартов, либо принятие стандартов на основе кассового метода с дополнительным раскрытием информации в примечаниях к счетам). Важно отметить, что в 2009 году МСФООС были дополнены требованием о представлении бюджетной отчетности, как одного из основных элементов финансовой отчетности. Прозрачность для внешних заинтересованных сторон и отчетность перед ними являются главными причинами продвижения необходимости соответствия финансовой отчетности МСФООС;
 - **Макро-фискальная отчетность:** возможность отслеживать дефицит (или профицит) бюджета - в идеале на ежедневной основе - должна быть основным элементом структуры экономического сегмента ЕПС. Этого можно легко достигнуть, используя экономический сегмент РСГФ 2014 в качестве шаблона, обеспечивая увязку годового бюджета с макро-

фискальными рамками (которые в идеале имеют трехлетний горизонт) и его последовательный мониторинг в течение года;

- **Статистическая отчетность:** Классификация государственных запасов и потоков, обеспечивающая согласованность с национальными счетами, позволит использовать информацию, собираемую в ИСУГФ, для статистического анализа. Важно еще раз подчеркнуть, что обеспечение согласованности с РСГФ 2014 в значительной степени гарантирует поддержку статистической отчетности²⁷;
- **Управленческая отчетность и контроль:** Его основой является управление в соответствии с утвержденными в бюджете показателями. Вместе с тем, на уровне МВО управленческий контроль часто выходит за рамки бюджетной отчетности с тем, чтобы обеспечить получение информации в тех случаях, когда контроль за использованием средств был передан подразделениям ниже уровня МВО, а также иметь возможность отслеживать и анализировать расходование средств по статьям (даже тогда, когда такие статьи не детализируются в бюджетных ассигнованиях). Таким образом, ЕПС должен предоставлять информацию, необходимую для выполнения отчетностью функций обеспечения прозрачности и подотчетности, а также - за счет контроля за расходами - включать в себя элементы управления активами и обязательствами. Полезность ИСУГФ для МВО часто зависит от того, насколько хорошо ЕПС и ИСУГФ могут поддерживать эти элементы. Если они не могут этого обеспечить, то МВО, как правило, разрабатывают собственные системы учета²⁸.

22. Существуют и другие требования к отчетности, которым должен отвечать хорошо продуманный ЕПС, в том числе это:

- Сквозная отчетность, например, по таким важнейшим общенациональным приоритетным позициям, как меры реагирования на изменение климата или меры социальной интеграции, в том числе составление бюджета с учетом гендерного фактора;
- «Межпоколенческий» учет и отчетность, когда некоторые страны рассматривают возможность отражения в балансовой отчетности показателей за более длительный период времени, анализируя долгосрочные последствия текущей политики с точки зрения как расходов, так и поступления доходов.

23. Таким образом, хорошо продуманный ЕПС должен включать в себя по меньшей мере первые пять (или шесть) из требований к отчетности, указанных выше, чтобы эффективным образом удовлетворять потребностям комплексного управления и отчетности. Одним из способов учесть эти требования является обеспечение полноты ЕПС и включения в него всех органов государственного управления. Пример этого можно увидеть в структуре кода источника средств (ИС). В приведенной ниже таблице видно, что сегмент ИС включает в себя как средства общего назначения, так и три других фонда органов государственного управления. Он также включает элементы для интеграции информации о

²⁷ Поскольку РСГФ 2014 было разработано в качестве подкомпонента системы национальных счетов (СНС).

²⁸ Во многих странах ОЭСР МВО действительно имеют свои собственные ИСУГФ. Примерами могут служить Голландия, Великобритания и Австралия. Однако в большинстве стран-членов КС ситуация иная – здесь доминируют централизованные системы

средствах, поступающих от ПР. Это особенно важно для стран, в значительной степени зависящих от источников внешнего финансирования, которое обеспечивают ПР. Если ресурсы, предоставляемые ПР, не включены, то ИСУГФ не сможет предоставить: информацию о всех доходах государства и финансировании бюджета; надлежащий финансовый балансовый отчет; и в этом случае системе будет сложно выполнять свои функции по представлению отчетности по МСФООС или статистической отчетности. Кроме того, ПР будут продолжать настаивать на создании в МВО отдельных систем и подразделений (часто называемых группами реализации проектов), чтобы управлять их ресурсами, дублируя процессы и не используя надлежащим образом имеющиеся в стране системы²⁹. Таким образом, отсутствие интеграции ЕПС, ИСУГФ и главной книги страны является одной из основных причин слабого качества информации о внешнем финансировании и отсутствия ее интеграции в общую систему отчетности.

Таблица 2 – Примерная структура кода источников средств

| Код источника средств | Описание |
|-----------------------|--------------------------|
| 1 | Фонд общего назначения |
| 2 | Фонд развития |
| 21 | Гранты |
| 2111 | Многосторонний партнер 1 |
| 2112 | Многосторонний партнер 2 |
| 2121 | Двусторонний партнер 1 |
| 2122 | Двусторонний партнер 2 |
| 22 | Займы |
| 2211 | Многосторонний партнер 1 |
| 2212 | Многосторонний партнер 2 |
| 2221 | Двусторонний партнер 1 |
| 2222 | Двусторонний партнер 2 |
| 3 | Фонд благосостояния |
| 4 | Трастовый фонд |

24. Однако ЕПС не может закрыть все потребности каждой из возможных заинтересованных сторон. Попытка чрезмерно усложнить ЕПС может быть столь же большой проблемой, как и его недостаточная детализация. Это особенно справедливо в отношении очень подробных требований для каждого МВО или ПР. Таким образом, при разработке структуры ЕПС страна должна определять уровень, на котором ЕПС будет универсальным и централизованно управляемым. Он будет составлять основу структуры ЕПС, которая не подлежит изменению на уровне МВО или единицы учета, и на основе которого будут формироваться первичные отчеты для правительства. Учреждениям должна быть дана возможность дальнейшей детализации ЕПС на уровне ниже универсального с учетом их потребностей и этому не следует препятствовать в централизованном порядке. В некоторых случаях это может даже быть связано с выделением дополнительных уровней в ЕПС и ИСУГФ, с помощью которых

²⁹ Использование национальных систем, таких как бюджет и ИСУГФ страны, определено всеми партнерами по развитию и странами-реципиентами в качестве основных задач в рамках Парижского договора, и впоследствии - в рамках договоренностей, достигнутых в Аккре.

МВО или единицы учета смогут формировать свои собственные структуры. Эти уровни должны всегда подчиняться и соответствовать «родительским»³⁰ уровням ЕПС.

25. Приведенные выше примеры Грузии и Молдовы показывают, насколько важным и сложным может быть разработка структура ЕПС страны. Крайне важно обеспечить общее понимание всеми сторонами охвата и роли ЕПС в системе УГФ. Это будет особенно важно по мере перехода стран к серьезным изменениям, таким как внедрение ИСУГФ, переход от кассового метода учета к учету на основе модифицированного метода начисления или методу начисления, внедрение или расширение охвата единого казначейского счета (ЕКС), либо децентрализации функций бухгалтерского учета и обязанностей органов государственного управления. Чтобы убедиться, что все стороны понимают, как эти элементы будут увязаны, страна должна разработать концептуальный документ для последующих широких консультаций и обсуждения этих основных вопросов. Она должна включать в себя как определение охвата системы (как в примере Грузии), так и компонентов структуры ЕПС, подробно описанных в схеме Молдовы. Ниже вашему вниманию предложены некоторые из рекомендуемых для включения в концепцию компонентов:

- Причины реформирования ЕПС страны с определением целей реформы ЕПС и ее связи с общей реформой УГФ. Здесь следует отметить, что ЕПС в первую очередь разрабатывается, чтобы обеспечить управление и отчетность в стране в соответствии с конкретными требованиями бухгалтерского учета (например, на основе кассового метода, модифицированного метода начисления или полного метода начисления), а также сосредоточить внимание на важности консолидации информации обо всей деятельности правительства для надлежащего управления и отчетности.
- Охват ЕПС - какие субъекты охвачены системой, а какие исключены (например, государственные предприятия).
- Определение заинтересованных сторон - например, должностных лиц из функциональных департаментов Минфина, МВО, субнациональных органов власти, официальных органов и внебюджетных фондов, органов аудита и контроля (как высших, так и внутренних), политических кругов и т. д.
- Определение структуры ЕПС. Оно будет включать каждый сегмент ЕПС и примерную иерархическую структуру для каждого сегмента. Здесь также необходимо описать принципы надлежащей структуры ЕПС.
- Важность ЕПС для различных целей отчетности и контроля, включая бюджетную, финансовую, макро-фискальную и статистическую отчетность.
- Связь ЕПС с ИСУГФ и последовательность реформ для обеспечения их институционализации.
- Создание и определение состава участников рабочей группы и процесс консультаций для пересмотра ЕПС.

³⁰ В идеале сегменты в ЕПС выстроены иерархически, подчиненные коды называются «дочерними» кодами «родительского» кода. Из этого следует, что ЕПС должен быть «родителем» любого более детального кода, имеющегося в МВО или где-либо еще.

Следует обеспечить широкое распространение и обсуждение этого документа.

| <i>Вставка 4 - Ключевые рекомендации по пересмотру ЕПС</i> |
|--|
| • Определить общий охват системы УГФ, чтобы понять основные требования к данным и отчетности и максимально интегрировать все требования. |
| • Разработать схему ЕПС, в которой будут определены ключевые сегменты и примерная структура каждого из них. |
| • Широко распространить Концепцию ЕПС среди всех заинтересованных сторон, чтобы обеспечить более глубокое понимание ее содержания и целей. |
| • Обеспечить соответствие дизайна ЕПС семи принципам, приведенным во врезке 2 данной главы. |

3. Общие принципы построения Единого плана счетов³¹

Взаимосвязь «родитель» - «дочерний элемент» для каждого из сегментов

26. Формирование иерархических взаимосвязей внутри каждого сегмента обеспечивает логику его структуры и облегчает пользователям счетов задачу по идентификации нужного кода, отвечающего их требованиям, - это происходит быстрее и надежнее, чем в случае построения сегментов без иерархических связей. Иллюстрацией такой концепции служит Рисунок 5. На первом уровне определяется класс сегмента. В этом примере речь идет об экономическом сегменте, где каждый класс соотносится с категорией бухгалтерского учета более высокого уровня (активы, обязательства, расходы, доходы и чистые активы), а также со структурой высокого уровня РГСФ 2014. В примере задействован класс расходов, который преимущественно охватывает текущие расходы государства, которые снижают величину чистых активов (чистой стоимости государственных активов). Каждый последующий нижестоящий уровень имеет более подробную детализацию, чем предшествующий. Таким образом, структура сегмента «ведет» пользователей к необходимому коду, который должен использоваться в том или ином случае. Обратите внимание, что здесь цифровое обозначение каждого подсегмента связано с вышестоящими уровнями. Так, для счета 221101 «Бумага» самого низкого уровня «родительским» элементом будет счет 2211 «Канцелярские товары»; для него, в свою очередь, - счет 221 «Товары», и самым главным «родителем» будет счет 2 «Расходы». Таким образом, пользователи непосредственно могут видеть эти связи в структуре нумерации и кодировки.

Рисунок 5 – Иерархия «родитель – дочерний элемент» при разработке структуры сегментов

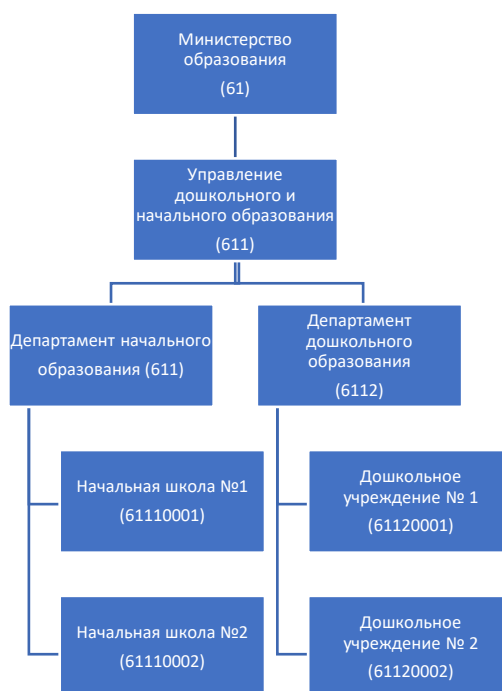


27. В ряде случаев для конкретных позиций в сегментах может быть целесообразным использовать реестр уникальных номеров. Будут действовать те же иерархические

³¹ Большая часть текста данной главы была представлена в документе РЕМПАЛ 2014 года.

принципы: связи между «родительскими» и «дочерними» элементами можно отслеживать благодаря цифровой кодировке вплоть до уникальной позиции реестра. Такой подход проиллюстрирован на следующих примерах, опирающихся на организационную структуру Министерства образования. На Рисунке 6 приведен пример, когда коды БП (иногда еще называемых «центрами затрат»)³² не уникальны. И напротив, на рисунке 7 представлен реестр уникальных кодов БП. В обоих случаях первые три уровня организационной классификации идентичны. На Рисунке 6 на четвертом уровне (уровне БП) первые бюджетные организации в системе дошкольного и начального образования имеют один и тот же номер - 0001. Таким образом, чтобы различать бюджетные организации между собой, необходимо знать полный код, описывающий связь между «родительскими» и «дочерними» элементами: уникальный код для начальной школы 1 – 61110001, а для дошкольного учреждения 1 - 61120001.

Рисунок 6 – Неуникальная нумерация в структуре сегмента



28. На Рисунке 7 представлен пример, когда всем бюджетным организациям присваивается **уникальный код**. Таким образом, чтобы идентифицировать начальную школу №1, нужны только пять последних цифр кода, в нашем случае - 12345. Этот код используется исключительно для данной бюджетной единицы, независимо от выполняемой ею функции.

³² Центр затрат – это уровень организационной структуры, где формируются затраты. Это понятие - синоним бюджетополучателя (или бюджетной единицы), т.е. уровень организационной структуры, где возникают расходы и, как правило, оказываются услуги.

Аналогично, дошкольное учреждение №1 имеет уникальный код 12347; в Молдове такие коды называют «короткими кодами»³³.

Рисунок 7 - Создание уникальной нумерации бюджетополучателей



29. Таким образом, несмотря на то, что для начальной школы №1 полный код, описывающий отношение между «родительским» и «дочерним» элементом, выглядит как **611112345**, но для идентификации этой школы в нем больше нет необходимости. Преимущества такого подхода показаны на Рисунке 8. С появлением новых сегментов в ЕПС код становится довольно длинным, так как отражает все сегменты и уровни внутри каждого сегмента. Однако после того, как в рамках ЕПС и ИСУГФ коды полностью определены для каждого БП, можно увидеть, что многие другие элементы ЕПС связаны с данным БП в отношении «один к одному». В этих случаях, как только отношения определены в ЕПС и соотнесены с данным БП, для идентификации БП должен использоваться лишь этот уникальный код. Кроме того, все связанные с БП, предварительно определенные и имеющие отношение «один к одному», элементы могут быть автоматически заполнены с помощью ИСУГФ.

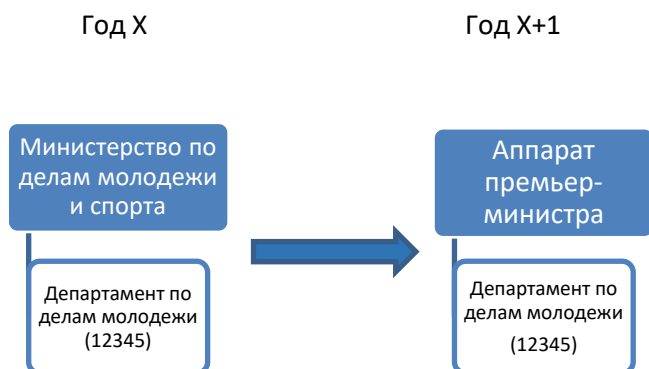
³³ Короткий код применяется пользователями ИСУГФ для ввода данных и запросов. Так как все родительские отношения предварительно заданы в ЕПС и ИСУФ, короткий код может быть использован вместо полного кода, что снижает нагрузку по вводу данных и повышает точность.

Рисунок 8 - Уникальная взаимосвязь и структура плана счетов



30. **Такую уникальную кодировку можно применять в ЕПС и в других случаях - чтобы усовершенствовать отчетность и оптимизировать присвоение кодов.** В качестве примера можно рассмотреть организационную классификацию и бюджетную отчетность. При смене правительства часто можно наблюдать изменение структуры министерств. Государственные функции могут передаваться другим ведомствам, и потому нужно, чтобы имелась возможность отражать такие изменения в ЕПС. Изменения на уровне министерств – обычная практика, однако на более низком уровне, уровне подведомственных организаций, изменения происходят редко. Для таких организаций обычно меняются вышестоящие «родительские» элементы. Потому может быть весьма полезным создать реестр уникальных кодов для подведомственных единиц. При создании новых единиц им будут присваиваться новые уникальные номера/коды. Как правило, такие организации редко полностью упраздняются (хотя это иногда и случается), а вот их вышестоящие «родительские» структуры меняются гораздо чаще. Благодаря такой системе уникальных кодов становится проще отслеживать бюджеты предшествующих периодов по каждой из организаций. Кроме того, в этом случае также проще формировать новый бюджет для каждого нового министерства, поскольку такой бюджет может быть сформирован на базе бюджетов его подведомственных единиц с добавлением бюджетов новых единиц/функций. Данный подход проиллюстрирован на Рисунке 9.

Рисунок 9 - Перевод ведомственных подразделений от одного «родителя»-министерства к другому



31. Еще один пример ситуации, в которой уникальный реестр мог бы оказаться полезным, касается внешнего финансирования, поступающего от ПР и отражаемого в сегменте ИС. Благодаря созданию уникального реестра, в котором каждому двустороннему и международному ПР присваивается отдельный код, можно использовать одну и ту же структуру кодировки как для грантов, так и для займов. Это дает возможность предоставлять донорам аналитическую и отчетную информацию по конкретным грантам и займам, а также получать полную картину о финансировании, поступающем от того или иного донора. В Таблице 3 показаны три источника донорского финансирования: гранты, займы и нефинансовое участие (что позволяет разграничивать финансовое и нефинансовое участие). В данном случае код донора – это уникальный подреестр, в котором сгруппированы двусторонние и многосторонние ПР. Таким образом, каждому ПР присваивается уникальный код, что позволяет формировать отчетность по виду источника финансирования: грант, заем или нефинансовое участие, и готовить отдельные отчеты для каждого ПР. Такой подход позволяет отдельно управлять всеми средствами ПР и учитывать их даже в том случае, когда средства размещены на ЕКС³⁴ - разделение по источникам финансирования позволяет осуществлять отдельный контроль средств в главной книге.

Таблица 3 – Сегмент «Источник средств» - уникальный реестр доноров

| Наименование | Номер | Наименование | Номер | Наименование | Номер |
|--------------|--------|--------------|--------|----------------------|--------|
| Гранты | 21 | Займы | 22 | Нефинансовое участие | 23 |
| Россия | 211001 | Россия | 221001 | Россия | 231001 |
| Канада | 211002 | Канада | 221002 | Канада | 231002 |
| Австралия | 211003 | Австралия | 221003 | Австралия | 231003 |

³⁴ Многие ПР с осторожностью относятся к смешиванию их средств со средствами органов государственного управления, опасаясь, что эти средства будут направлены на другие виды бюджетной деятельности. Создание отдельной кодировки ИС позволяет объединять средства для кассового управления с помощью отдельных основанных на ИСУГФ средств контроля, ограничивающих доступ к расходованию средств. Это работает в ИСУГФ таким же образом, как и в отношении министерства «Х», которое не может расходовать ассигнования, выделяемые для министерства «У».

| | | | | | |
|----------------------|--------|----------------------|--------|----------------------|--------|
| Всемирный банк | 211010 | Всемирный банк | 221010 | Всемирный банк | 231010 |
| Европейская комиссия | 211011 | Европейская комиссия | 221011 | Европейская комиссия | 231011 |
| АБР | 211012 | АБР | 221012 | АБР | 231012 |

32. Эта концепция может быть расширена еще больше, как видно из примера Украины, которая преодолела серьезное ограничение³⁵, наложенное на отражение полных кодов ПС в банковской системе. Национальный банк Украины (НБУ) ограничивает длину платежной записи в межбанковской платежной системе всего 14-ю знаками. Этого было недостаточно для учета ни поступлений, ни расходов с использованием переработанного ПС, длина кодов в котором составляла 30 знаков. Для решения этой проблемы в Украине разработали «укороченный код», который позволил корректно регистрировать денежные потоки в системе межбанковских платежей, и который привязал эти коды к более полным кодам сегментов ПС, что обеспечило возможность формирования более полного набора бухгалтерских записей и отчетов. В 2020 году реализуемый в стране переход к новому ЕПС совпал с внедрением новой системы банковских расчетов. Это позволило продлить используемый код до 19 знаков, так как Казначейство пересмотрело свой «укороченный код» для работы с банками, - он получил название «аналитический счет Казначейства» и был продлен до 18 знаков. С этим подходом можно ознакомиться, рассмотрев рис. 10а/б, на котором представлен набор сегментов, используемых в украинском ПС и в банковской системе этой страны.

Рисунок 10а - Украина – пример сегментов ПС для доходов – преодоление ограничений на длину кода, обусловленных внешними факторами

| | |
|-----------------------------------|--|
| BBBB K F SSS H RR W OO TTT | |
| BBBB..... | – код номера счета (18 знаков) |
|K | – балансовый счет (4 знака) |
| F..... | – контрольный разряд СЭБ НБУ (1 знак) |
| SSS | – вид средств (1 знак) |
| H..... | – символ отчетности по доходам (3 знака) |
|RR..... | – признак для ведения централизованного учета поступлений (1 знак) |
| W..... | – признак ведомства контролирующего органа (2 знака) |
| OO..... | – признак для ведения централизованного учета (1 знак) |
| TTT | – код области (2 знака) |
| | – код территории (3 знака) |

BBBB = 3BBB – счета для учета средств бюджета, 7BBB – доходы бюджета, 9BBB – плановые показатели по доходам, F – признак, соответствующий виду средств: 0 – общий фонд; 1 – специальный фонд, 9 – другие средства, не относящиеся к доходам бюджета. SSS – символ отчетности, который соответствует коду БК по доходам (8 знаков)

| | | |
|----------|-----|---|
| 11010100 | 340 | Налог на доходы физических лиц, выплачиваемый налоговым агентом из дохода налогоплательщика в виде заработной платы |
| 11020100 | 002 | Налог на прибыль предприятий и организаций, находящихся в государственной собственности |

³⁵ Не в каждой стране возможно такое взаимодействие с банковской системой, какое было реализовано Украиной. Однако оно было важным элементом дизайна, и стране удалось найти решение серьезного ограничения, наложенного извне.

Н (1 знак) – признак для ведения детализированного учета поступлений в соответствии с нормативно-правовыми актами. **RR** (2 знака) – ведомственный признак органа, контролирующего поступления в бюджет. **W** (1 знак) – признак, который имеет значение «0» или другое значение, в случае необходимости детализированного учета, **OO** (2 знака) – код области согласно Справочнику кодов бюджета, предоставленному Министерством финансов Украины. **ТТТ** (3 знака) – порядковый номер бюджета в пределах области в соответствии со Справочником административно-территориальных единиц, утвержденным приказом Минфина Украины.

Рисунок 10б - Пример кодирования расходных счетов для операций клиентов за счет использования бюджетных средств (счета распорядителей и получателей бюджетных средств, других клиентов)

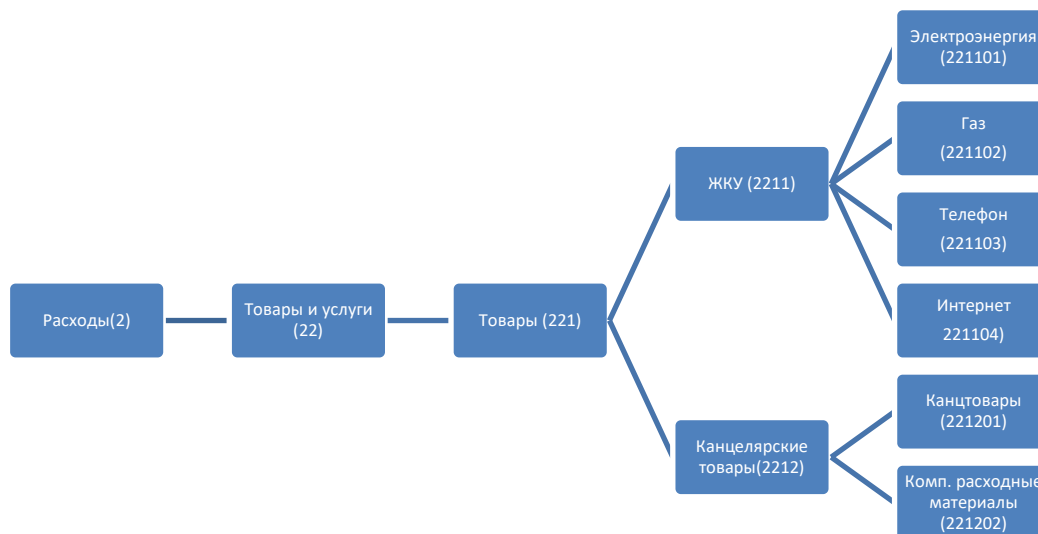
| | |
|---------------------------------|---|
| BBBB K F GGG J AA NNNNNN | |
| BBBB..... | - код номера счета (18 знаков) |
|K..... | - балансовый счет (4 знака) |
|F..... | - контрольный разряд СЭП НБУ (1 знак) |
|GGG..... | - вид средств (1 знак) |
|J..... | - код типа счета (3 знака) |
|AA..... | - признак для детализации вида средств (1 знак) |
|NNNNNN | - признак для детализации учета (2 знака) |
| | - код клиента в Едином реестре (6 знаков) |

BBBB = 3BBB –зарегистрированные счета бюджетополучателей, 8BBB – расходы бюджета, 9BBB – плановые показатели согласно утвержденной росписи бюджета, смете и взятым бюджетным обязательствам распорядителей бюджетных средств, **F** – признак, который соответствует виду средств: 0 – общий фонд; 1 – специальный фонд, 9 – другие средства, не относящиеся к доходам бюджета. **GGG** – код типа счета, присвоенный набору аналитических параметров. **J** (1 знак) – признак, показывающий вид средств (собственные поступления в натуральной форме, в иностранной валюте, субвенции и т.д.). **AA** (2 знака) – признак, принимающий значение «00» или иное значение, в случае необходимости ведения детализированного учета. **NNNNNN** – номер клиента, присвоенный в Едином реестре распорядителей и получателей бюджетных средств, который ведет Казначейство Украины.

Уровни проводок

33. Важным элементом контроля в ИСУГФ является требование одинаковой длины кодов для всех сегментов. Так, если обозначение экономического сегмента имеет шесть знаков, то и коды всех счетов, на которых отражаются операции, тоже должны иметь шесть знаков (см. Рисунок 11). Эти наиболее детализированные счета представляют собой уровень проводок, так как именно на этом уровне информация учитывается или «проводится» в главной книге. Несмотря на то, что существуют уровни «родительских» элементов (например, 4-значный код счета), используются они только для аналитических целей, то есть отражение информация на них происходит через иерархические связи с уровнем проводок. Никакая информация не может быть введена в систему непосредственно через коды промежуточных уровней. Как показано на Рисунке 11, для учета операций можно использовать только шестизначные счета; все остальные промежуточные счета формируются на основе обобщенной информации из счетов, детализированных на уровне проводок.

Рисунок 11 – Уровни проводок по счетам



34. **Определение оптимальной длины любого из сегментов не должно вызывать затруднений.** Определив сегмент и его основное предназначение, следует определить подходящее количество уровней для каждого сегмента. Этот аспект рассматривается более подробно в главах, посвященных отдельным сегментам. Общая структура каждого сегмента должна иметь высший уровень (который используется для целей консолидации), низший уровень (уровень проводок) и промежуточные уровни (которые позволяют формировать отчетность разной степени детализации для пользователей счетов). Во Вставке 5 содержится дополнительная информация по данному вопросу.

Вставка 5 - Как правильно построенный ЕПС снижает уровень сложности и повышает надежность отчетности

Нередко при разработке многомерных ЕПС возникает беспокойство тем, что включение в него новых сегментов и множества дополнительных кодов усложняет кодирование для МВО и делает код длиннее, что увеличивает риск ошибок. Следовательно, необходимо всегда соблюдать баланс между добавлением конкретных требований заинтересованных сторон к отчетности и не избыточным расширением охвата ЕПС - с другой. Однако проблема, стоящая перед каждой страной, заключается в том, что сегодня в органах государственного управления возрастает спрос на информацию, необходимую для совершенствования анализа и отчетности. Существует целый ряд способов уменьшить риск ошибок со стороны МВО даже в случаях расширения системы кодов. Набор таких способов включает в себя:

- разработку удобного для пользователей и доступного руководства по ЕПС для поддержки понимания ЕПС заинтересованными сторонами - оно должно быть доступно в электронном виде и включать в себя практические примеры использования кодов в тех случаях, когда высока вероятность допустить ошибку или неточность;
- регулярное обучение пользователей, особенно новых сотрудников или лиц, переходящих на новую должность;
- обеспечение грамотной проработки каждого сегмента с четкими иерархическими связями и логически выстроенной и хорошо организованной структурой. Это облегчает определение правильного кода пользователями, как только они сформировали понимание его структуры;
- разработку элементов контроля на основе ИСУГФ, включая ограничение доступа лишь теми кодами ЕПС, которые соответствуют профилю доступа и организации пользователя. На практике это позволит значительно сократить количество кодов, доступных каждому пользователю, и позволит сосредоточить обучение только на тех кодах, которые они используют. Кроме того, это могло бы позволить выпускать инструкции³⁶ (идеально – в электронном виде) по применению ПС отдельными организациями, в которых будут освещаться только те коды, которые используются в организации;
- использование таблиц поиска/раскрывающихся меню в ИСУГФ для помощи пользователям в выборе правильного кода. Здесь можно предусмотреть автоматическое заполнение связей «один к одному» в ЕПС для каждой бюджетной единицы (см. рисунок 8).

35. Определение количества символов для каждого сегмента и каждого уровня в сегменте должно быть сосредоточено не только на текущем охвате и количестве существующих счетов, но и учитывать потребность в их расширении в будущем. Такие решения, как включение уникальных реестров для конкретных позиций в иерархии, тоже повлияют на длину кода. Тем не менее, важно обеспечить выполнение общих требований к кодировке и

³⁶ Даже в 1970-х годах в системе финансового учета, принятой в Австралии, были предусмотрены уникальные справочники кодов для каждого департамента, а пользователи определяли собственные требования ниже законодательно установленных уровней отчетности.

не закидываться на ограничении длины кода. Как показано во врезке 5 и на рисунке 8, имеются способы снижения влияния длины кода, которые можно применить при внедрении кодов в МВО и БП. В Таблице 4 приведено общее количество кодов, которые можно создать с использованием структур буквенного, цифрового и буквенно-цифрового кодирования (с использованием латинского алфавита). Это число может быть расширено за счет использования символов, позволяющих значительно увеличить количество вариантов для каждой позиции кода.

Таблица 4 - Варианты структуры кода

| Длина позиции в сегменте | Цифровая (10) | Буквенная (26) | Буквенно-цифровая (36) |
|--------------------------|----------------------|----------------|------------------------|
| 1 | 10 (0-9) | 26 | 36 |
| 2 | 100(0-99) | 676 | 1,296 |
| 3 | 1,000(0-999) | 17,576 | 46,656 |
| 4 | 10,000(0-9,999) | 456,976 | 1,679,616 |
| 5 | 100,000(0-99,999) | 11,881,376 | 60,466,176 |
| 6 | 1,000,000(0-999,999) | 308,915,776 | 2,176,782,336 |

36. Даже самые сложные требования к классификации могут быть легко выполнены путем расширения сегментов всего на один символ, в результате чего количество вариантов увеличивается, по крайней мере, в десять раз. В тех случаях, когда сегменты структурированы иерархически, основное решение будет заключаться в том, достаточно ли десяти «дочерних» элементов в числовом коде для каждого «родительского» кода. Расширение на два символа позволяет отразить 100 «дочерних» элементов, что очень серьезно детализирует структуру. Как правило, такого уровня детализации следует избегать (за исключением уникальных реестров), поскольку вполне вероятно, что повысить удобство использования и качество отчетности в рамках структуры можно добавив промежуточные «родительские» коды. Многие страны делают это в отношении товаров и услуг в рамках экономического сегмента, а также в отношении административных (неналоговых) доходов, которым присущи очень детализированные классификации. В обоих случаях может существовать неограниченное число вариантов. Однако вопрос заключается в том, следует ли отражать каждый возможный вариант, и следует ли все эти варианты накапливать в иерархической связи с одним «родителем»? Во Вставке 6 приведены примеры некачественного построения структуры. В структуре, приведенной в Приложении II, содержатся конкретные примеры того, как разрабатывать эти более детальные элементы в экономическом сегменте ЕПС.

Вставка 6 - Распространенные примеры слабой структуры сегментов

- Один «родительский» код для административных доходов и сотни «дочерних» позиций к этому единственному коду. В этом случае введение дополнительного промежуточного уровня административных доходов упростило бы использование сегмента, обеспечив дополнительную отчетность. Соответственно, административные доходы можно было бы разбить на сборы, документарные услуги, инспекции и т.д.
- Каждое МВО имеет свой собственный общий код для поступлений, например, больничные сборы, школьные сборы, судебные сборы и т.д. Это нарушает принцип взаимоисключения, поскольку в экономическом сегменте содержится организационная информация. В ЕПС при объединении организационного и экономического сегментов характеристика сборов уже будет содержать организационный компонент. Следовательно, такая детализация является излишней, и единый счет «для поступлений» уже является уникальным для каждого БП при его использовании совместно с организационным сегментом³⁷; и
- Слишком детализированные коды расходов, относящиеся к используемым ресурсам, не соответствующие разумным мерам управленческого контроля и отчетности. «Карандаши», «ручки» и т.д., где достаточно общего кода для канцелярских принадлежностей; «свиньи», «козы», «овцы», где достаточно единого кода для скота.³⁸.

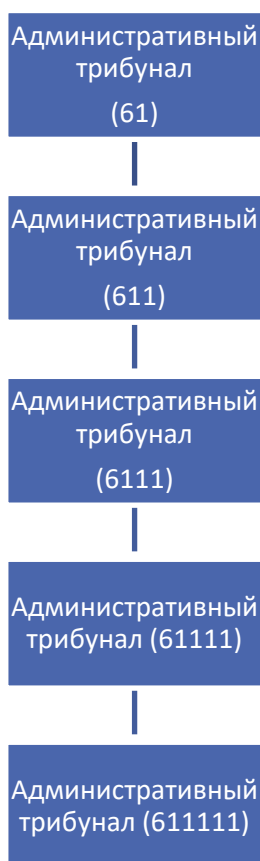
Что происходит там, где подробная информация не требуется и получить ее невозможно?

37. В некоторых случаях определенные виды деятельности органов власти невозможно детализировать до самого низкого уровня, либо такой уровень детализации не требуется. Как указывалось ранее, ИСУГФ и ПС должны работать вместе, поэтому, если в сегменте имеется пять уровней, проводка операций всегда должна происходить на пятом уровне. Хотя это и означает, что все пять уровней должны быть разработаны для каждого уровня проводок, это не означает, что все они должны использоваться. Таким образом, если требуются два, три или четыре уровня, то самый низкий из требуемых уровней просто повторяется вплоть до уровня проводки, в данном случае - до пятого уровня. Следовательно, если Административный трибунал является одновременно бюджетным учреждением как первого, так и самого низкого уровня, то он будет повторяться на всех пяти уровнях организационного сегмента. С точки зрения Трибунала, как только он будет создан, это не будет иметь никаких последствий, и он будет включаться в отчеты на всех пяти уровнях, причем на каждом уровне будет представляться одна и та же финансовая информация. Это показано на Рисунке 12.

³⁷ При выгрузке отчетности только по «поступлениям» отражаются все поступления для всех государственных структур; при добавлении организационного сегмента отражаются только «поступления» для конкретной организации, например, министерства, департамента или БП, указанного в запросе на отчетность.

³⁸ Такая детализация может потребоваться в системах управления запасами, но, как правило, для ЕПС она не нужна.

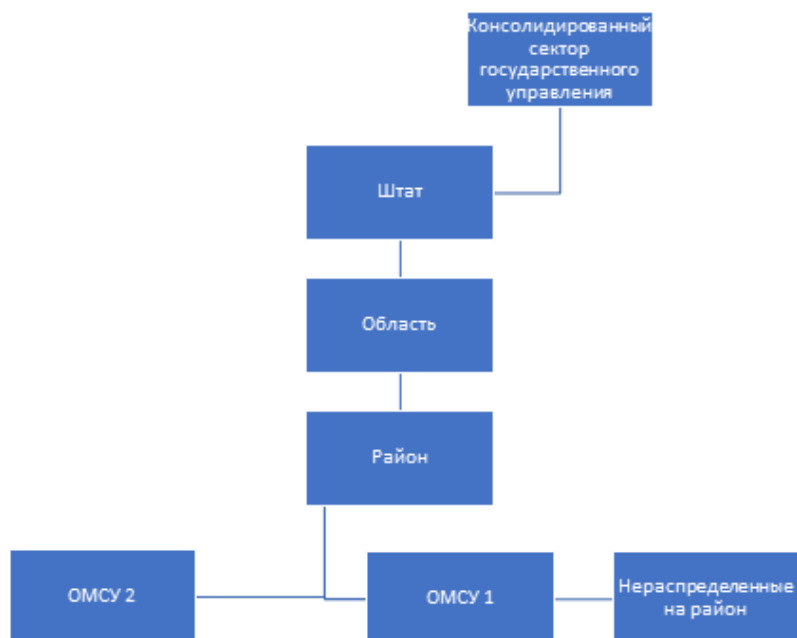
Рисунок 12 – Бюджетная единица первого уровня, одновременно являющаяся бюджетополучателем пятого уровня



38. Такой же подход с повторением информации применим в каждом сегменте, в том числе в тех из них, где элементы не могут быть подразделены или распределены. Например, в случае с национальным проектом по строительству дорог может оказаться, что распределение средств проекта или управления на уровне конкретных органов местного самоуправления (ОМСУ) невозможно или нежелательно. В таких случаях необходим прагматичный подход. В конечном счете, цель состоит в том, чтобы контролировать средства и составлять отчеты для анализа, однако если отчетность по определенным элементам не требуется или невозможна на самом низком уровне, следует прибегать к приемлемым альтернативным вариантам, - например, делая разбивку только до промежуточных уровней, например, до уровня района, или не детализировать ассигнования на более низкие уровни вообще. Этого можно добиться, создав дополнительный код самого низкого уровня с наименованием «нераспределенные», или повторяя код района на самом низком уровне. В обоих случаях для района был создан уровень проводок, как если бы это был также и ОМСУ (это также будет необходимо для собственных расходов района). Нераспределенные элементы будут кодироваться по дополнительному коду и, следовательно, отчетность по ним будет вестись только на районном уровне. Таким образом, эти элементы могут быть либо исключены из определенных отчетов низшего уровня, либо представлены в отчетах как

нераспределенные до низшего уровня. Данная ситуация отражена на Рисунке 13. В этом примере расходы на уровне района рассматриваются одновременно на уровне ОМСУ) и на уровне района.

Рисунок 13 – Структурирование географического сегмента для проектов, которые находятся в ведении органов управления средних уровней



Цифровые или буквенно-цифровые коды?

39. **Оживленные споры часто разворачиваются вокруг того, какие символы использовать для обозначения кодов - цифры, буквы или буквенно-цифровые сочетания?** Действительно, благодаря современным технологиям можно использовать символы при условии их «читаемости» системами, которые работают с такими кодами. В ряде случаев возможно применять буквенные или буквенно-цифровые обозначения, поскольку они связаны с традиционным описанием сегмента. Так, Министерство финансов в своем коде может для первых трех символов использовать обозначение FIN. Такой подход может быть весьма эффективным способом сокращения ошибок. Вместе с тем, им следует пользоваться только тогда, когда имеется твердая уверенность в том, что эти структуры будут оставаться неизменными. В организационных структурах многих стран часто происходят изменения. Типичным примером является практика, когда с приходом нового правительства происходит объединение функций министерств финансов и экономики в рамках одной структуры, либо их разделение. Поэтому попытка использовать коды, которые имеют жесткую внедренную в кодировку привязку (например, FIN), вместо пользы может привести к еще большей неразберихе в будущем; в нашем примере обозначение FIN включает в себя только «финансы», но не «экономику», поэтому со временем его актуальность может быть утрачена, и это обозначение в будущем будет вносить неясность в кодирование³⁹. Таким

³⁹ В одной стране была разработана система буквенно-цифрового кодирования для организаций. Через пять лет серьезные изменения в государственном аппарате привели к ряду перестановок в головных ведомствах и

образом, возможно, было бы разумнее придерживаться цифр или символов, а не буквенных кодов, чтобы уменьшить риск утраты целостности исходного дизайна структуры кодирования ЕПС. Конечно, если буквенные коды используются таким же образом, как и цифровые, то есть последовательно, без какой-либо встроенной ссылки на сегменты (как в случае с FIN), и это четко понимают все пользователи, то никаких проблем возникать не должно.

Типичные проблемы построения ПС

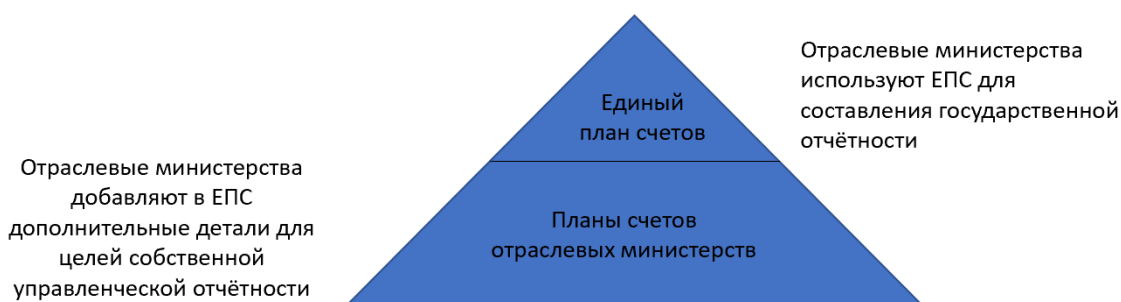
40. **При разработке структуры каждого сегмента полезно оценить все основные требования к отчетности и, где это возможно, встроить эти требования к отчетности непосредственно в структуру сегмента.** Например, в программном сегменте каждое министерство может иметь конкретные подпрограммы или виды деятельности, которые осуществляет правительство в целом, например, руководство министерством или его содержание. Использование общих одинаковых наименований и номеров позволит получить эту информацию по каждому министерству или по всему правительству непосредственно из ЕПС. Обеспечение единообразия в разработке ЕПС для всех отчитывающихся субъектов также позволяет относительно легко проводить сравнительный анализ, поскольку он заложен в структуру ЕПС.⁴⁰
41. **Несмотря на пользу от детализации ЕПС с точки зрения отчетности, этому тоже есть предел.** Удовлетворить все требования к отчетности невозможно. В любом случае, при грамотном построении ЕПС можно формировать отчеты, используя различные сочетания его сегментов, благодаря чему пользователь может задавать буквально десятки тысяч вариантов отчетности. Следовательно, многие требования к отчетности можно удовлетворять, используя существующие или иные сегментные структуры, не прибегая к изменению ЕПС.
42. **Во многих странах ОЭСР отраслевые министерства используют собственные ИСУГФ и разрабатывают собственные ПС для целей отчетности.** Это может создать проблемы для консолидации финансовой информации, особенно в тех случаях, когда Минфин не давал распоряжений или указаний в отношении единых требований. В некоторых странах обеспечению автономности уделялось столько внимания, что практически не задумывались о том, как будет осуществляться консолидация отчетности. В этих случаях требуется ЕПС более высокого уровня, который в приказном порядке вводится Минфином по вертикали, а

министерствах. Конечным результатом стал набор кодов, в которых буквенные коды подведомственных организаций уже не согласовывались с кодами их головных ведомств. Это привело к некоторой путанице, особенно для новых сотрудников, когда они пытались следовать логике кодов организационного сегмента.

⁴⁰ В 1980-х годах в Министерстве финансов Австралии существовала отдельная административная программа для каждого крупного ведомства. Министерство финансов использовало эту программу для сравнения накладных административных расходов во всех органах правительства с расходами, непосредственно связанными с реализацией программ, и целенаправленно работало по этим направлениям в целях повышения эффективности и сокращения бюджетных расходов в будущем.

ПС отраслевых министерств действуют как более подробные приложения к ЕПС, как показано на Рисунке 14 ниже.⁴¹

Рисунок 14 – Отношения между Единым ПС и ПС отраслевых министерств



43. Как показано на Рисунке 14, ключевым моментом является создание централизованно контролируемого ЕПС для определения основных требований правительства к отчетности и обеспечения единообразия во всей системе УГФ. Это гарантирует выполнение всех основных требований к государственной отчетности в полном объеме в рамках ЕПС. В то же время могут быть разработаны требования и к отчетности более низкого уровня, которые для этих заинтересованных сторон могут отслеживаться централизованно в центральной системе или хранилище данных. Вопросы взаимосвязи ЕПС с наличием в стране централизованной или децентрализованной среды ИКТ более подробно рассматриваются в главе 6.

44. В отдельных случаях страны создают дополнительные сегменты или подсегменты, однако они не обеспечивают существенного улучшения возможностей отчетности. Такая ситуация особенно часто наблюдается при построении организационного, программного, отраслевого или функционального сегментов, в которых часто присутствуют одинаковые элементы, особенно если предусматривается, что каждый сегмент будет отслеживать финансы вплоть до самых нижестоящих уровней. Таким образом, когда страна выстраивает организационный сегмент вплоть до уровня БП (например, школ), нередко появляется возможность формировать отчеты на базе этого самого низкого уровня детализации, и не дублировать аналогичные требования в других сегментах. Этот пример приводится на Рисунке 8 и показывает, что после того, как определены связи с такими отчетами,

⁴¹ Даже в странах ОЭСР возникают сложности с консолидацией из-за отсутствия комплексного ЕПС – примером тому являются Великобритания и Австралия. В Великобритании подготовка консолидированной финансовой отчетности оказалась сложной задачей, поскольку она была поставлена после того, как отдельные единицы отчетности уже в течение многих лет составляли свои собственные финансовые отчеты независимо друг от друга - каждая единица имела свой собственный уникальный ПС. Австралия не имеет общегосударственного ПС и не консолидирует данные по всем уровням госсектора в своих финансовых отчетах, вместо этого она полагается на статистическую консолидацию для получения полной картины сектора государственного управления в целом. Она утверждает, что субнациональные правительства не являются контролируемыми органами.

конкретные дополнительные детали в сегменте не требуются, поскольку в организационном сегменте уже реализован очень подробный уровень детализации.

Вставка 7- Какой сегмент важнее, - организационный, функциональный или программный?

Ответ в значительной мере зависит от точки зрения и роли отвечающего. Возможно, для министерства финансов наиболее важной будет организационная информация высокого уровня в сочетании с функциональной или программной; в отраслевом министерстве основное внимание может уделяться организационным кодам промежуточного уровня и подпрограммам; для БП интерес будет представлять положение самого бюджетополучателя и конкретные экономические категории расходов. Все эти аспекты важны и должны отражаться в общей структуре ЕПС.

Вместе с тем, если не обеспечивается точное отражение подробной информации на уровне БП, то это скажется на качестве отчетности, которую готовят на вышестоящих уровнях. Одним из недостатков, характерных для разработки ЕПС во многих странах, является то, что системы отчетности и ЕПС создавались исходя из точки зрения центральных структур высокого уровня. В результате потребности нижестоящих уровней в значительной мере не были учтены. Итогом такого подхода становится то, что предоставляемая информация учитывалась в отчетности по меньшей мере дважды⁴², - сначала довольно детально - для БП, а затем на основе ЕПС более высокого уровня – для консолидации на центральном уровне. В реальности это приводит к утрате связи между подробными данными, поступающими у источника, и итоговой сводной отчетностью. При надлежащем построении ЕПС детальные данные используются для формирования как подробной, так и консолидированной отчетности; при этом еще более важной оказывается возможность проверить сведения, содержащиеся в сводных отчетах, так как их можно увязать с исходными источниками данных.

В конечном итоге государство предоставляет услуги и несет расходы на уровне БП. В идеальной ситуации именно на этом уровне должно быть сосредоточено структурное внимание при отражении операций государства, а механизмы контроля и отчетность более высокого уровня следует разрабатывать и готовить на базе этих детальных данных об операциях. Добиться повышения надежности всей системы можно благодаря современным ИСУГФ, основанных на комплексных и качественно разработанных ЕПС.

45. Похожие проблемы могут также существовать на самых низких уровнях различных сегментов, особенно в тех случаях, когда представители различных функциональных

⁴² В некоторых странах этот процесс повторяется три и более раз, так как разные потребители запрашивают одни и те же сведения, представленные на разных уровнях агрегирования: министерство финансов получает бюджетную отчетность высокого уровня в разбивке по министерствам и программам, а отраслевое министерство – промежуточную отчетность в разбивке по подфункциям и подпрограммам.

областей системы УГФ отвечают за разработку конкретных сегментов. Например, одна страна распределила ответственность за конкретные сегменты между различными функциональными структурами Минфина. Бюджетный департамент отвечал за организационную и функциональную классификацию, при этом бюджетными реформами, в том числе компонентом программного бюджетирования, руководил отдельный департамент. Сопоставление подпрограмм и подфункций выявило 96-процентную корреляцию «один к одному» на этом уровне в рамках программного и функционального сегментов. Другими словами, за исключением 4 процентов, две подструктуры были почти идентичны и, вероятно, предоставляли весьма схожую финансовую информацию. Вопрос в отношении общей структуры заключается в том, было ли включение этих двух схожих подструктур необходимым и полезным? Возможно, более эффективным вариантом стала бы разработка отчета или структуры, сосредоточенной на тех самых 4 процентах, которые не являются общими для двух сегментов. Например, построение подчиненной структуры, позволяющей готовить оба типа отчетов (определив минимальный уровень требований к общим данным) и разграничение между двумя видами требований в одном сегменте. Ключевая идея здесь заключается в том, что после определения требований к отчетности рабочие группы должны стремиться оптимизировать структуру ЕПС и обеспечить, чтобы сегменты отражали и определяли различные аспекты требований к отчетности и не дублировали друг друга. Это часто требует от заинтересованных сторон выйти за рамки своих специфических требований, чтобы понять более широкие требования к структуре и отчетности и общие преимущества для всей структуры ЕПС.

46. **Во многих странах одним из серьезных недостатков является практика включения в один сегмент требований, вытекающих из различных видов отчетности.** Типичным примером является экономический сегмент, в который часто включают коды мероприятий, проектов и структурных подразделений. Это нарушает базовые принципы построения ПС, главным образом, принцип взаимного исключения (см. Вставку 3), и ослабляет качество учета, который осуществляется в экономическом сегменте.
47. **Одна из распространенных причин этого явления заключается в том, что чиновники попадают в свою старую парадигму и не рассматривают ЕПС как имеющий много граней и целей.** Такая ситуация часто наблюдается там, где обычные средства бюджетного контроля рассматриваются как традиционно ограниченные и сводятся, например, к использованию только организационного и экономического сегментов. В результате при рассмотрении вопроса о том, как контролировать новую деятельность, проект или программу, разработчик встраивает их в эти две сегментные структуры, подрывая целостность общей структуры и экономической отчетности. Такой контроль и отчетность должны обеспечиваться в ИСУГФ и в структуре ЕПС иными способами (см. Главу 4).
48. **Примером тому служит ситуация, когда бюджетный департамент стремится выделить отдельным МВО бюджет одной строкой, а не детализированный бюджет на основе статей расходов, который применяется в отношении большинства ведомств.** В системах государственного управления довольно частой практикой является установление различных требований к централизованному контролю в отношении различных организаций, например, органам, создаваемым во исполнение закона, может предоставляться больше

гибкости, чем отраслевому министерству. Бюджетный департамент неверно создает экономическую единицу для такой бюджетной организации - предположим, для клиники патологий, проекта по борьбе со СПИДом или комитета по празднованию дня национальной независимости. В результате создается новая строка - экономическая статья, которая совсем не является экономической. В каждом из этих случаев требовался бы организационный и бюджетный контроль, но он должен был быть создан в других сегментах (в качестве центров затрат в административном сегменте или в качестве проекта или мероприятия). В результате все расходы этого БП отражаются по одной статье в экономическом сегменте: для этой бюджетной организации нельзя будет выделить расходы на оплату труда, приобретение товаров и услуг и т.д., что отрицательно скажется на качестве экономической отчетности. Правильный подход заключается в создании такого бюджетного контроля не в экономическом, а в других сегментах (поскольку Минфин не желает централизованно вводить бюджетный контроль или ограничения в рамках экономического сегмента в данном случае), но по мере осуществления расходов они в любом случае будут учитываться по надлежащим детальным экономическим статьям, используемым всеми организациями для обеспечения последовательного использования ЕПС и для целей отчетности.

Разработка иных структур отчетности/сегментов ЕПС

49. **Некоторые страны делают выбор в пользу увеличения числа сегментов в ЕПС, чтобы облегчить осуществление контроля или подготовку отчетности в областях, которые выходят за рамки семи сегментов, представленных на Рисунке 3.** Важно, чтобы при разработке ПС учитывались потребности конкретной страны. Поэтому введение дополнительных сегментов действительно может быть оправданным шагом. В настоящем разделе мы рассматриваем ряд более общих требований, которые используются странами-участницами РЕМРАЛ и другими странами, а также то, следует ли выводить эти требования в отдельные сегменты, или извлекать необходимую для их удовлетворения информацию из имеющихся сегментов ЕПС. В конечном счете каждая страна должна решить, нужны ли эти дополнительные структуры. Если будут созданы дублирующие структуры, это увеличит риск возникновения ошибок при межструктурном взаимодействии, а также объемы вводимых данных. В будущем также возникнут расходы, связанные с необходимостью устранения такой избыточности. Поэтому странам было бы полезно тщательно рассмотреть каждое требование, в идеальном случае - в тесной консультации с экспертами по бизнес-процессам и ИКТ, которые могут предоставить профессиональное мнение о возможностях инструментов ИКТ, которые будут использоваться, и о том, как это может изменить требования по сравнению со старыми ПС и структурами отчетности.

Коды территориальных подразделений казначейства

50. **Во многих странах имеются территориальные отделения казначейств, которые выступают в качестве центров обработки платежей для клиентов, расположенных в регионах.** В прошлом было важно формировать карту таких центров, что позволяло закреплять бюджетные организации за конкретными территориальными подразделениями, и таким образом анализировать нагрузку на персонал. Этот механизм имел особенно важное значение при ручной обработке платежей, а также, когда отсутствовала интеграция

бухгалтерского программного обеспечения разных подразделений. Большинство современных ИСУГФ позволяют осуществлять операции по обработке платежей в разных географических точках, и в рамках ИСУГФ это реализовано на уровне рабочих процессов. При таком сценарии территориальные подразделения идентифицируются только в организационной классификации, как бюджетное учреждение Минфина (или казначейства, если оно выделено как отдельная от Минфина структура); необходимость в отдельном сегменте в ЕПС отсутствует. Таким образом, региональные процессы можно перенаправлять в существующие подразделения казначейства как в административные единицы, точно так же, как все другие процессы, в которых участвуют две или более стороны.

- 51. С развитием ИСУГФ территориальные подразделения утрачивают свою ключевую роль центра обработки платежей.** В Грузии их упразднили в 2010 году; в Молдове в 2017 году закрыли 36 из 39 территориальных подразделений⁴³. В обеих странах эти меры были осуществлены после внедрения современных ИСУГФ; процессы были просто перенаправлены внутри ИСУГФ в другие территориальные подразделения или в подразделения центрального аппарата казначейства. Это также стало возможным благодаря тому, что первичные операции совершаются бюджетными учреждениями МВО непосредственно в ИСУГФ, что устраняет потребность в ручном вводе операций территориальными органами казначейства, существовавшим ранее.

Коды для классификации типов организаций

- 52. Во многих странах созданы подструктуры для группировки таких БП, как дошкольные образовательные учреждения (ДОУ), начальные школы, стоматологические клиники и т.п., которые предоставляют схожие услуги и занимаются схожими видами деятельности.** Создание таких подгрупп целесообразно для формирования определенных видов отчетности и проведения анализа на основании информации, содержащейся в ЕПС. Вместе с тем, поскольку во многих странах сегменты ЕПС были расширены, целесообразно проконтролировать, чтобы такие группировки создавались однократно, без дублирования в разных сегментах. Так, классификация БП может быть предусмотрена в организационной классификации, и даже если они не будут группироваться в рамках конкретного департамента или подразделения в одном из ее сегментов, для целей отчетности можно будет воспользоваться группировкой, имеющейся по подпрограммам или подфункциям. Поэтому прежде, чем создавать отдельные группы, каждой стране следует проанализировать все сегменты и связи между ними - возможно, такие группировки могут быть получены с помощью таблиц соответствия.

⁴³ Как в Грузии, так и в Молдове в результате автоматизации процессов, при которой МВО получили доступ к ИСУГФ через интернет-приложения, этим была устранена потребность в территориальных органах казначейства как в центрах обработки платежей. В Грузии сотрудники были перенаправлены в МВО. В Молдове численность кадров была сокращена, а сэкономленные на зарплате средства были направлены на повышение конкурентоспособности государственного сектора в сравнении с частным. Ключевой посыл здесь заключается в том, что, хотя в будущем может возникнуть необходимость в региональном присутствии Минфина/Казначейства, эта необходимость не будет связана с обработкой операций, так как современные системы должны устранить это требование.

Существует ли потребность в создании отдельного сегмента для финансовой отчетности?

53. **Финансовая отчетность чрезвычайно важна, и требования всех основных видов государственной отчетности, включая финансовую, должны влиять на структуру ЕПС.** Так, экономический сегмент должен позволять формировать отдельные отчеты о денежных и неденежных операциях (отчет о движении денежных средств согласно МСФООС⁴⁴) и в то же время построение экономического сегмента необходимо вести, тщательно учитывая все бухгалтерские концепции (доходы, расходы, активы, обязательства, чистые активы), которые лежат в его основе. Однако это сильно отличается от практиковавшегося в ряде стран подхода, при котором сегмент строился исходя из потребностей какого-то одного вида отчетности. Обычно государственные органы будут требовать буквально тысячи разнообразных форм отчетности. Отчеты – это «продукт» ИСУГФ (или программы по подготовке отчетности, созданной сторонней организацией), основанный на содержащихся в ЕПС данных. Каждый отчет должен быть составлен на основе базовой структуры ЕПС, и это условие должно учитываться при разработке ЕПС. В этом случае финансовая отчетность согласно национальным стандартам учета или МСФООС ничем не отличается от любой другой отчетности, которая должна влиять на разработку ЕПС, и формируется на основе данных ЕПС при помощи таблиц соответствия (иногда называемых «таблицами перехода»). Таким образом, ни один отчет не требует создания специального сегмента в ЕПС, но должен формироваться на основе структуры ЕПС, поскольку при разработке ЕПС в первую очередь должны учитываться требования основных отчетов.
54. **Все важные отчеты следует включить в главный «шаблон отчетности», который ведется бухгалтерской службой казначейства или правительства.** В нем каждый детализированный счет будет соотнесен с конкретной формой отчетности. По мере добавления новых счетов или внесения в них изменений шаблон нужно актуализировать. Благодаря такой «таблице соответствия» информационные системы получают четкие инструкции о требованиях к отчетности, а также обеспечивается официальный канал доведения информации о изменениях. В идеале все важные регулярно генерируемые отчеты должны формироваться как официальный продукт ИСУГФ, а ее основные пользователи должны получать к ним доступ через соответствующие опции меню.

Классификация контрагентов для целей отчетности

55. **Часто бывает полезно получить информацию не только о том, какая организация тратит деньги, но и о получателе денег.** Такой получатель часто называется контрагентом. Для этого некоторые страны создают отдельный сегмент или подсегмент, в котором идентифицируются получатели средств. Это может быть уникальный код, например, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) или групповой идентификатор более

⁴⁴ Для целей бюджетной отчетности и контроля за ассигнованиями отчет о движении денежных средств должен быть получен непосредственно из ЕПС, а не опосредованно, как это часто бывает в частном секторе. В большинстве случаев органам государственного управления важно понимать, по каким именно счетам прошли окончательные расходы, что явно и непосредственно должно быть отражено в финансовых отчетах. Это более подробно описано в Главе 6

высокого уровня, отражающий принадлежность группы получателей к тому или иному сектору или подсектору. Альтернативным вариантом может быть использование ранее существовавших в ИСУГФ структур, например, базы данных поставщиков. В идеале все платежи из ИСУГФ должны производиться только определенным получателям, включенным в базу данных «контролируемых» поставщиков (получателей платежей). По отношению к правительству получатели могут быть как внешними, так и внутренними. Это обеспечивает дополнительный контроль за платежами, а база данных может быть структурирована таким образом, чтобы обеспечить детальную отчетность по контрагентам. В Молдове разработан полезный альтернативный подход с использованием банковской системы - Казначейство в Молдове является непосредственным участником банковской платежной системы. Оно использует коды банковской системы для уникальной идентификации как плательщиков, так и получателей платежей. Это инновационный способ доступа к данным, позволяющим анализировать как контрагентов, так и отраслевые финансовые потоки. Таким образом, прежде чем приступать к разработке отдельного сегмента ЕПС для контрагентов, странам следует проверить, существуют ли альтернативные варианты.

Интеграция стратегического планирования и бюджета посредством ЕПС

56. **В каждой стране существуют свои безусловно важные процессы стратегического планирования, которые должны быть увязаны с системой УГФ.** Некоторые из них определяются получаемым от правительства документом или планом, в котором предусмотрено достижение определенных перспективных целей (например, Стратегия сокращения бедности). В других случаях стратегии конкретных секторов формулируются как часть общего процесса среднесрочного планирования бюджета. В любом случае, для того чтобы осуществлять мониторинг и оценивать ход реализации этих планов, необходима отчетность по ним на базе существующего ЕПС.
57. **В принципе, создавать для этого отдельный сегмент в ЕПС нет необходимости - достаточно разработать таблицы соответствия на основе существующих сегментов.** Например, если имеется программный сегмент, то программы или подчиненные им элементы следует сопоставить со стратегическим планом. Для того, чтобы обеспечить надежность данных и отчетности, могут потребоваться некоторые изменения как в стратегии, так и в ЕПС. Страны, которые сформировали сегменты, основанные на результатах (в частности - программы), очевидно, способны успешно готовить отчетность, примеры которой приведены на рисунке 15. В конечном счете, программы, промежуточные и итоговые результаты должны являться надежным связующим звеном между стратегическими планами, в частности, стратегий развития страны, государственным бюджетом и отчетностью о расходовании бюджетных средств. Такая связь должна поддерживаться средствами ЕПС для того, чтобы процессы выработки стратегии оказывали реальное измеримое воздействие на ассигнование бюджетных средств и принятие решений о расходовании средств.

Рисунок 15- Связь между стратегическим планированием и бюджетом в рамках ЕПС



Вопросы, связанные с подготовкой сквозной отчетности

58. Для правительств, а нередко – и для организаций, предоставляющих внешнее финансирование, в частности, ПР, требуются особые виды отчетности, которые не всегда заложены в состав отчетности, или которые нельзя быстро подготовить. Поэтому правительству каждой из стран следует задаться вопросами: насколько важна такая отчетность и можно ли ее сформировать, сопоставляя информацию существующих сегментов ЕПС (или связывая ее с другими данными, содержащимися в государственных системах)?
59. Так, страна, где в ЕПС имеется семь сегментов, может оценить расходы на цели борьбы с бедностью или решение гендерных вопросов?⁴⁵ разрабатывая таблицы соответствия в привязке к конкретным элементам организационных сегментов (в расчет будут взяты образование, здравоохранение и социальная защита, а оборона и источники финансирования - исключены). Такая привязка может быть еще более уточнена за счет вовлечения в процесс других сегментов. Например, могут быть исключены экономические коды, обозначающие культурные мероприятия и т.п. Таким образом, по каждому сегменту ЕПС будут приняты четкие решения о включении или исключении каждого кода. такой подход может дать хорошие результаты, и, хотя установленное соответствие может и не быть идеальным, но достигнутой точности часто будет достаточно для принятия решений.

⁴⁵ Гендерное бюджетирование тесно связано с тематикой социальной интеграции и, следовательно, сокращением бедности. Для получения более подробной информации см. https://en.wikipedia.org/wiki/Gender_budgeting

60. Если текущая классификация не позволяет отражать требуемую информацию, то может потребоваться введение дополнительного классификатора. В качестве примера можно привести расходы, связанные со стихийными бедствиями. По большей части такие расходы отражаются в существующих классификаторах⁴⁶. Например, в случае восстановления здания школы в отчетных документах школы, министерства образования, программы развития начального образования и функциональной классификации образования такие работы классифицируются как капитальный ремонт. Однако важно иметь возможность отдельно от информации о других расходах предоставить отчетную информацию о государственных издержках, возникших вследствие конкретного катастрофического события, - извержения вулкана, землетрясения или урагана. Один из вариантов – использовать действующую классификацию и сосредоточить внимание на датах непосредственно после стихийного бедствия. Такой подход хорош в случае таких краткосрочных расходов, как оказание помощи при стихийных бедствиях, но менее эффективен в отношении капитальных затрат, которые могут осуществляться в течение многих лет, и которые, как правило, значительно превышают краткосрочные расходы.
61. Многие страны недавно столкнулись с аналогичной проблемой в связи с пандемией COVID-19. В рамках мероприятия PEMPAL, прошедшего в начале 2020 года, ряд стран-участниц представили примеры того, как они решали задачу классификации поступлений и расходов, связанных с COVID-19 (см. Вставку 8). Приведенные варианты указывают на необходимость дополнительной отчетности и контроля за использованием средств, особенно поступающих из внешних источников. Во всех случаях были реализованы меры оперативного реагирования, призванные обеспечить поступление дополнительной отчетности в условиях кризиса, что заслуживает самой высокой оценки.

⁴⁶ Для многих стран планирование и отчетность на случай стихийных бедствий на основе оценки рисков приобрели большую важность, особенно с учетом изменения климата. С более подробной информацией можно ознакомиться, воспользовавшись следующим материалом <https://treasury.worldbank.org/en/about/unit/treasury/ibrd-financial-products/disaster-risk-management>

Вставка 8 – Варианты отражения информации, связанной с COVID-19:

примеры из опыта стран

В ходе видеоконференции КС, которая прошла в апреле 2020 года, представители ряда стран познакомили участников с тем, как они учли связанные с пандемией COVID-19 требования к отчетности и контролю.⁴⁷

Албания реализовала комплексный подход, внося изменения в ряд сегментов ЕПС. Введены дополнительные экономические статьи для конкретных категорий расходов, связанных с выплатой социальных пособий. Коды 6062300 и 6062301 соответствуют двум пакетам помощи, предназначенным работникам малых предприятий в период чрезвычайной ситуации, вызванной COVID-19. Был создан по крайней мере один специальный проект, в том числе для грантов, поступивших от партнеров по развитию, которые также отражаются как гранты в классификации поступлений, связанных с COVID-19. Платежи поступают на специальные счета, что позволяет осуществлять отдельный контроль за этими операциями. Эти счета находятся в коммерческих банках, ежедневно обнуляются и являются частью ЕКС. Кроме того, операции, связанные с COVID-19, помечаются в «поле описания», при этом контроля содержания этого описания нет, поэтому такая информация не может систематически использоваться БП или казначейством.

Молдова использует сегмент «Источник средств», чтобы отдельно отражать расходы и соотносить их с поступлениями, которым также присвоены специальные коды;

Хорватия – в программный сегмент были введены специальные мероприятия, связанные с COVID-19, позволяющие отдельно отслеживать расходы, а для поступающих из внешних источников грантов и других средств был создан отдельный код источника средств;

Косово – в Центральном банке Косово открыт специальный счет для зачисления средств, поступающих от партнеров по развитию, счет является субсчетом ЕКС. Также введена специальная категория проектного мероприятия, связанного с пандемией COVID-19, чтобы можно было готовить отчетность отдельно от других расходов;

Украина – используется механизм, не входящий в ЕПС, благодаря которому при составлении платежного поручения можно указывать назначение платежа. Имеется специальный реестр платежных поручений в дополнение к модулю учета; он используется для отражения разных назначений платежа, каждому из которых присваивается отдельный собственный идентификационный код. Казначей присваивает платежу такой признак, - например, уникальный код для операций, имеющих отношение к COVID-19. Таким признаком помечается операция при ее первом вводе в систему. Преимуществом такого подхода является то, что он не влияет на действующий порядок работы с ЕПС; вместе с тем, если платежи имели иные уникальные характеристики до начала пандемии COVID-19, то сейчас их не будет возможным применять, так как при данном подходе для каждой операции можно использовать только один вариант признака.

⁴⁷ С презентациями стран и отчетом о мероприятии можно ознакомиться по ссылке: www.pempal.org/events/TCOP

62. **Одной из сложностей, связанных с некоторыми подходами, принятыми в странах, является то, что новые варианты обычно добавляются к существующим кодировкам, и потому их используют вместо таких кодировок (Украина является исключением).** Такой подход особенно эффективен при реализации правительством новых стратегий и мероприятий, и в известной степени именно это и имело место в случае пандемии COVID-19. Вместе с тем, в ряде случаев учет расходов и поступлений, связанных с COVID-19, осуществляется не отдельно от прочих мероприятий, но является дополнительным и отдельным требованием к отчетности. Таким образом, при реализации новой стратегии или мероприятий, например, разработке новой программы социальных пособий для занятых в негосударственном секторе, введение новой статьи экономической классификации является оправданным. Однако если создаются новые программы или мероприятия, функции или организационные структуры, но при этом новых мероприятий не проводится, могут пострадать существующие системы отчетности. Так, если в результате пандемии COVID-19 растет безработица, будет важно видеть, как это влияет на государственные программы и мероприятия, и вместе с тем было бы важно получить отдельное представление о влиянии собственно COVID-19. Аналогичная ситуация наблюдается и в случае стихийного бедствия, например, землетрясения. При восстановлении здания школы по-прежнему будет важно отслеживать расходы в соответствии с обычными функциональным, организационным и программным сегментами. Отражение того, что этот проект восстановления связан также с последствиями стихийного бедствия, является дополнительным требованием к отчетности. Поэтому важно тщательно продумать, каким образом отражать эту информацию, чтобы не нанести ущерба существующим требованиям к отчетности.
63. **Одним из вариантов может являться создание простого дополнительного классификатора, который будет использоваться в процессе принятия ответственными лицами решений об отнесении или не отнесении расходов на указанные цели в каждом конкретном случае.** Он будет опираться на решение пользователя ИСУГФ и ЕПС относительно конкретной вносимой статьи о ее включении в учет расходов в связи со стихийным бедствием, при этом для обычных расходов будет использована цифра «0», а для расходов, связанных со стихийным бедствием, - «1». В примере из опыта Украины (см. Вставку 8) достигается аналогичный результат, поскольку учет ведется вне структуры существующего ЕПС (хотя, если эта функция уже использовалась, может быть потеряна информация о других типах платежей). Такой классификатор может вводиться лишь на время, и применяться только в течение определенного срока, пока имеется потребность в отчетной информации. Таким образом, для оценки последствий стихийных бедствий пользователям будет нужно выбрать конкретные идентификаторы, на основе которых будут формироваться отдельные отчеты для целей анализа и отчетности. Благодаря этому подходу существующая отчетность в организационной, функциональной и программной разбивке не меняется, но появляется возможность указать связь или отсутствие связи с COVID-19. На практике, вероятно, потребуется некое сочетание нового сквозного сегмента и

дополнительных элементов, введенных в существующую структуру; странам следует тщательно проверить работоспособность этих вариантов перед их внедрением, особенно на предмет возможного негативных последствий для существующей отчетности.

64. **До появления хранилищ данных и более совершенных ИСУГФ внесение в ЕПС таких изменений представляло собой очень непростую задачу.** Сегодня имеется возможность разрабатывать гибкие классификаторы, позволяющие формировать отчетность под конкретные требования, имеющие стратегическое значение. Как показано в таблице 5, дополнительный классификатор просто вносится в ЕПС, при этом его можно определять каждый год или регулярно по мере необходимости. Таким образом, классификатор может использоваться только теми структурными подразделениями, которым необходим дополнительный элемент отчетности, либо всеми государственными структурами. ПР, которым необходимы отдельные отчеты, эта функция также может быть полезна, однако в любом случае важность каждого дополнительного отчета необходимо соизмерять с дополнительной нагрузкой, связанной с его подготовкой. Кроме того, сохранение целостности таких сегментов по мере их использования может оказаться трудной задачей, поскольку они могут со временем меняться.

Таблица 5 – Структура сегментов в рекомендуемом ПС

| Сегмент источника средств | Организационный сегмент | Функциональный сегмент | Проектный сегмент | Географический сегмент | Экономический сегмент | Программный сегмент | Вопросы сквозной отчетности |
|---------------------------|-------------------------|------------------------|-------------------|------------------------|-----------------------|---------------------|----------------------------------|
| | | | | | | | XXX |
| | | | | | | | Где 1 обозначает землетрясение X |

Ежегодная актуализация ЕПС

65. **ЕПС государства отражает требования к ежегодной отчетности и в связи с этим может нуждаться в ежегодной корректировке.** В идеале структура ЕПС должна оставаться как можно более стабильной, чтобы повысить бесперебойность его функционирования и внедрить его структуру среди органов государственной власти. Однако в реальности изменения неизбежны практически каждый год. Бюджет отражает приоритеты политики страны, что делает его подверженным изменениям. Хотя многие из этих изменений могут являться лишь выделением средств в дополнение к действующим бюджетным ассигнованиям, не требующими внесения изменений в ЕПС, некоторые из них могут потребовать внесения изменений в организационную, программную или другие структуры. В этой связи, чтобы обеспечить внесение таких изменений, в ЕПС должна быть заложена возможность масштабирования и внесения изменений от года к году. В таблице 6 приведены некоторые примеры изменений и их последствий для ЕПС.

Таблица 6 – Возможные изменения, вносимые в ЕПС и необходимые в этой связи действия

| Требуемое изменение | Необходимое действие | Примеры |
|---|---|---|
| Внесение новых кодов | Определить, где в существующем сегменте должны быть созданы коды. Эти коды не будут иметь рядов данных и не смогут быть сопоставлены с прошлыми периодами. | Новая программа или организационное подразделение, не существовавшие ранее, например, создание отдела по вопросам изменения климата |
| Расширение действующих кодов | Переход от одного кода к нескольким кодам. Таким образом, ряды данных должны быть перегруппированы, чтобы отразить новую структуру, если только новые коды не отражают совершенно новую политику, которую невозможно сопоставить. | Создание разбивки по существующим позициям, например, разделение платежей за электроэнергию для того, чтобы отделить отчетность по возобновляемым источникам энергии от отчетности по ископаемым видам топлива. Новый тип налога, например, введение совершенно нового налога на потребление будет примером расширения, при котором не будет данных за прошлые периоды |
| Перегруппировка / изменение действующих кодов | Определить соответствие старой структуры новой, в том числе по данным за прошлые периоды. | Реорганизация организационных структур в правительстве, например, переподчинение департамента. Передача программ другому министерству |
| Удаление существующих кодов | Переход от множества кодов к одному. Определить, как соотносить старые ряды данных с новым кодом, чтобы удалить старые коды, если это необходимо. | Завершение проекта. Закрытие функционального направления деятельности правительства. В этом случае, возможно, потребуется перенос данных за прошлые периоды в существующие структуры. |

66. **Важно, чтобы изменения в ЕПС вносились в начале года, так как изменения в течение года создадут проблемы с согласованием и балансировкой.** Поэтому, с точки зрения упорядоченного подхода, следует начать процесс консультаций до окончания финансового года, с тем чтобы согласовать изменения на следующий год, а затем определить наилучший подход к реализации этих изменений. Важно также обеспечить апробацию этих изменений до начала их внедрения, с тем чтобы убедиться в отсутствии нестыковок между прошлогодней структурой и структурой следующего года. Некоторые изменения также потребуют перегруппировки данных за прошлые периоды для обеспечения сопоставимости между старым и новым ЕПС.

67. **Должна быть разработана официальная политика в отношении внесения изменений в ЕПС, предусматривающая выделение достаточного времени для того, чтобы обеспечить целостность новой структуры.** Нередко заинтересованные стороны поздно принимают решения об изменении структуры ЕПС. Часто встречается следующая ситуация: бюджетный департамент открывает новые организационные коды или программы в течение года. В условиях функционирования ИСУГФ это несет в себе высокий риск. Все заинтересованные стороны должны быть проинформированы о графике и процедуре внесения изменений для того, чтобы все требования могли быть проверены и реализованы до наступления нового года.

Создание рабочей группы по ЕПС

68. **При проведении таких значительных реформ, как пересмотр ЕПС, важно надлежащим образом обеспечить эту работу ресурсами.** В идеале ключевые должностные лица должны быть освобождены от выполнения любых других обязанностей, чтобы сконцентрироваться на процессе и получить достаточное время для консультаций с заинтересованными сторонами, а также с внешними экспертами. В идеале следует также предусмотреть проведение консультаций с другими странами, особенно с теми, которые прошли через аналогичные реформы и имеют схожие структуры управления. Многие страны при пересмотре ЕПС не учитывают должным образом потребности в отчетности всех заинтересованных сторон. Часто возникает проблема, связанная с тем, что Министерство финансов преимущественно разрабатывает структуру в отрыве от других заинтересованных сторон, в частности, отраслевых министерств, и строит ЕПС на основе собственных требований к управлению бюджетом и отчетности (то есть на более высоком уровне), а не на управленческую отчетность и контроль на уровне МВО.

69. **Поэтому к работе в составе рабочих групп должны быть привлечены все заинтересованные стороны.** Для начала рабочая группа по ЕПС должна включать в себя представителей центрального бюджетного управления, казначейства, подразделений бухгалтерского учета и отчетности, макро-фискального и статистического учета, а также представителей ключевых отраслевых министерств и субнациональных органов власти. Если имеется отдельный капитальный бюджет, например, в министерстве планирования, то важно привлечь к работе это министерство, чтобы отразить в ЕПС как текущие, так и капитальные расходы. Состав рабочей группы можно расширить, если у конкретных заинтересованных групп (например, парламента или даже объединений граждан) имеются собственные требования к отчетности.

Вставка 9 – Основные рекомендации относительно общих принципов построения Единого плана счетов

- Определить иерархию каждого сегмента ЕПС, установив связи «родитель-дочерний элемент», так как это улучшает функциональность структуры в целом.
- Для повышения функциональности ЕПС вводить уникальные реестры для ключевых позиций в сегментах ЕПС. Хотя такой подход связан с удлинением кодов, он, как бы парадоксально это ни выглядело, фактически уменьшает количество кодов, необходимых для ввода данных, благодаря устанавливаемым в рамках всего ЕПС отношениям «один к одному».

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Создание рабочей группы по ЕПС при проведении масштабного пересмотра ЕПС имеет решающее значение. Очень важно привлечь к работе в группе представителей всех заинтересованных в УГФ сторон, а не только представителей со стороны бюджетного управления и казначейства. |
| <ul style="list-style-type: none">• Определить надлежащую структуру ЕПС, отражающую требования вашей страны, в том числе выходящую за рамки семи рекомендованных сегментов, и встроить дополнительные недостающие структуры. Однако эти требования должны быть тщательно проанализированы и основаны на глубоком понимании возможностей современных ИКТ. |
| <ul style="list-style-type: none">• Обеспечить эффективность процессов стратегического планирования в органах государственного управления, увязав их с бюджетным процессом через структуру ЕПС. |
| <ul style="list-style-type: none">• Рассмотреть вопрос о том, требуется ли от новой структуры ЕПС поддерживать возможность формирования гибкой сквозной отчетности в соответствии с изменением требований к отчетности со стороны правительства. |
| <ul style="list-style-type: none">• Обеспечить переход от старого к новому ЕПС только в начале финансового года, чтобы повысить бесперебойность его функционирования и обеспечить надлежащую подготовку к его внедрению в новом году. |

4. Экономический сегмент

Экономический сегмент является связующим элементом всей структуры ЕПС

70. **Экономический сегмент является наиболее важным из всех сегментов ЕПС. Это сегмент, где сходятся воедино основные элементы отчетности.** При отсутствии надлежащим образом структурированного и разработанного экономического сегмента, поддерживаемого качественной учетной политикой и инструкциями, большинство стран будут не в состоянии выполнить требования к отчетности, вытекающие из принципов надлежащего управления. Экономический сегмент обеспечивает основу для финансовой отчетности и составления финансовой отчетности на основе кассового метода учета или модифицированного/полного метода начисления⁴⁸. Он представляет собой классификацию для записи операций с денежными средствами и других потоков, а также для отчетности о состоянии запасов, т.е. активов, обязательств и чистых активов или собственного капитала. Кроме того, он используется многими странами для контроля ассигнований и управления исполнением бюджета⁴⁹, а также обеспечивает структуру для экономической, в том числе – макроэкономической, и статистической отчетности и анализа.
71. **Залогом хорошей структуры экономического сегмента является обеспечение того, что определения элементов учета и их структура в основном ограничиваются общепринятыми концепциями учета.** Таким образом, если статья не может быть четко определена как расходы, доходы, активы, обязательства или собственный капитал⁵⁰, ее, вероятно, не следует включать в экономический сегмент. Поэтому экономический характер счетов в значительной степени синонимичен самому учету. Более того, слабая структура экономического сегмента, как правило, нарушает один или более из семи принципов эффективного построения плана счетов (Вставка 3), как показано на следующих реальных примерах, приведенных в таблицах 8 и 9. В обоих примерах требования по источникам средств, программам и проектам должны были быть реализованы другими сегментами ЕПС. В результате истинная экономическая природа операций оказалась скрыта, так как все операции, независимо от их экономической природы (например, заработная плата или расходы на товары и услуги или расходы на активы), кодируются по этим счетам. В одной из

⁴⁸ Учет по модифицированному методу начисления не имеет официального международного определения и, следовательно, может включать в себя отчетность, находящуюся в диапазоне от чистого кассового метода до метода полного начисления. Тем не менее, среди практиков существует определенный консенсус, что этот метод подразумевает включение финансовых активов и обязательств в частичный бухгалтерский баланс.

⁴⁹ Даже страны, которые в полной мере реализовали составление бюджета на основе программ (результатов) и не контролируют ассигнования по экономической классификации, все же проводят различие между капитальными и текущими расходами бюджета. Это можно рассматривать как свидетельство экономической классификации более высокого уровня в рамках бюджета

⁵⁰ Хотя эти понятия относятся к методу начисления, данные принципы в равной степени применимы и в случае кассового метода учета

стран подобная аномалия кодирования привела к занижению расходов на заработную плату на 20%.

Таблица 7 – Концепция источника средств в экономическом сегменте

| Код | Описание |
|-------------|---|
| 1411 | Капиталовложения в основные средства, не введенные в эксплуатацию (фонды общего назначения) |
| 1412 | Капиталовложения в основные средства, не введенные в эксплуатацию (специальный фонд) |
| 1413 | Капиталовложения в основные средства, не введенные в эксплуатацию (государственные целевые фонды) |
| 1414 | Капиталовложения в усовершенствование объектов финансовой аренды (фонды общего назначения) |
| 1415 | Капиталовложения в усовершенствование объектов финансовой аренды (специальный фонд) |
| 1416 | Капиталовложения в усовершенствование объектов финансовой аренды (государственные целевые фонды) |
| 1417 | Капиталовложения в инвестиционную недвижимость (фонды общего назначения) |
| 1418 | Капиталовложения в инвестиционную недвижимость (специальный фонд) |
| 1419 | Капиталовложения в инвестиционную недвижимость (государственные целевые фонды) |

Таблица 8 – Присутствие неэкономических статей в экономическом сегменте

| Код | Описание |
|----------------|--|
| 0523310 | Программа здоровья матери и ребенка |
| 0523311 | Национальная программа снижения веса |
| 0523312 | Национальная программа обеспечения психического здоровья |
| 0523313 | Проект переоснащения лабораторий |
| 0523314 | Проект национальной программы банка крови |
| 0523315 | Развитие системы здравоохранения |
| 0523316 | Улучшение состояния здоровья населения |

72. Одним из путей совершенствования экономического сегмента является перевод **неэкономических требований к отчетности в другие сегменты ЕПС**. Это одна из причин, почему ИСУГФ и автоматизация являются ключевым аспектом - создание двух или более сегментов в ЕПС требует определенного уровня автоматизации. Если, например, экономический сегмент ЕПС в настоящее время включает описание источника средств, оно может быть удалено, и для целей отчетности может быть создан сегмент «источник

средств». Принимая во внимание примеры, приведенные в Таблице 7 выше, можно сказать, что новая структура может быть подобной кодам, предлагаемым в Таблице 9.

Таблица 9 – видоизмененная таблица 7

| Счет источника средств | Описание источника средств | Экономический сегмент | Экономическое описание |
|------------------------|--------------------------------------|-----------------------|---|
| 01 | <i>Фонда общего назначения</i> | <i>1411</i> | Капиталовложения в основные средства, не введенные в эксплуатацию |
| 02 | <i>Специальный счет</i> | <i>1412</i> | Капиталовложения в усовершенствование объектов финансовой аренды |
| 03 | <i>Государственные целевые фонды</i> | <i>1413</i> | Капиталовложения в инвестиционную недвижимость |

73. В приведенном выше примере каждый код источника средств может использоваться с каждой статьей экономического сегмента, то есть экономическая статья 1411 используется в отношении каждого из трех фондов: общего, специального и целевого. Как видно, это упрощает детализацию в экономическом сегменте, позволяет избавиться от неэкономических описаний и улучшает ЕПС как инструмент отчетности. Теперь, если нам требуется отчет по фондам общего назначения, нет необходимости сопоставлять каждую статью экономического сегмента, связанную с фондами общего назначения - отчет может быть получен с использованием одного кода сегмента источника средств. Аналогичным образом, если нам нужно получить информацию по каждому из фондов или суммарно по всем фондам с экономическим кодом 1411, мы формируем отчет либо по отдельному коду фонда, либо только по коду 1411, который будет охватывать все источники. Аналогичный подход можно использовать применительно к таблице 8, задействовав программный и проектный сегменты.

74. Ряд стран КС, в том числе Азербайджан, Российская Федерация и Молдова, разработали свои экономические сегменты в соответствии с общепринятыми концепциями бухгалтерского учета, используя в качестве основы РСГФ 2014⁵¹. На Рисунке 16 воспроизведена общая структура РСГФ 2014.

⁵¹ Некоторые эксперты утверждают, что страны, которые в основном отчитываются на основе кассового метода, должны использовать построенную на основе кассового метода структуру РСГФ 86 вместо структуры РСГФ 2014 (бывшей РСГФ 2001), основанной на методе начисления. К сожалению, проблема с РСГФ 86 заключается в том, что оно сосредоточивает внимание на притоках и оттоках средств, которые могут скрыть истинный экономический характер некоторых операций, что затрудняет генерирование надлежащим образом классифицированных отчетов в соответствии с другими требованиями, в частности, с налогово-бюджетной отчетностью. В рамках МСФООС 2 отчет о движении денежных средств структурно состоит не только из потоков, он строится на экономической основе, т.е. с учетом операционного, инвестиционного и финансового компонентов, поскольку такой подход подчеркивает важность аналитической информации для принятия решений. Учитывая, что все страны отражают в учете по крайней мере отдельные показатели по методу начисления (примером является долг), и все заинтересованы в отслеживании сальдо бюджета, РСГФ 2014 является более эффективным инструментом. Кроме того, если страна использует РСГФ

Рисунок 16– Общая структура РСГФ2014

| Класс по РСГФ ⁵² | Предлагаемые классы ⁵³ | Наименование |
|-----------------------------|-----------------------------------|---------------------|
| 1 | 1 | Доходы |
| 2 | 2 | Расходы |
| 31 | 3 | Нефинансовые активы |
| 32 | 4 | Финансовые активы |
| 33 | 5 | Обязательства |

75. Хотя в РСГФ 2014 не предусмотрен класс для собственного капитала/чистых активов, подразумевается, что он представляет собой балансовую позицию, производную от других классов. Как видно из вышеприведенных кодов, существует тесная связь между РСГФ 2014 и общепринятыми концепциями учета. Основное различие заключается в том, что активы делятся на нефинансовые и финансовые, а не на текущие и нетекущие, и тем самым признается важность выделения в отчетности текущих и капитальных (инвестиционных) расходов государства. Важно отметить, что каждое государство должно обеспечить возможность извлечения из экономического сегмента отчетной информации как по текущим, так и по долгосрочным, а также по финансовым и нефинансовым активам.

76. Для многих стран такая структура («финансовые и нефинансовые» вместо «текущие и не текущие») предпочтительнее, потому что она лучше соответствует структуре государственного бюджета. Она лежит в основе отчета об исполнении бюджета — важнейшего аналитического отчета для макро-фискального анализа и бюджетного управления и контроля; в основном соответствует структуре отчета о движении денежных средств по МСФООС⁵⁴, и в то же время пригодна для отчетности на основе модифицированного метода начисления и метода начисления, так как данная структура также поддерживает составление отчетности об операционном результате деятельности и балансе активов и обязательств и необходима для эффективного управления долгом и

2014, это не значит, что она должна принять полный метод начисления. РСГФ 2014 также обеспечивает составление надлежащей отчетности о движении денежных средств.

⁵² В данном случае используется нумерация РСГФ2014, однако мы не имеем в виду, что это означает, что такой подход был бы целесообразен при создании числовых кодов экономического сегмента. Действительно, одновременное использование и одного (доходы и расходы), и двух знаков (активы и пассивы) не является идеальным. Большинство стран предпочли бы просто создать пять отдельных обозначенных одной цифрой классов, как это показано во втором столбце на Рисунке 16.

⁵³ В данном документе используется именно эта предлагаемая нумерация классов, так как она лучше структурирована для реализации в ИСУГФ.

⁵⁴ Есть некоторые различия в классификации в отчетности о движении денежных средств между РСГФ 2014 и МСФООС 2, особенно в отношении классификации некоторых инвестиционных и финансовых операций. Однако эту проблему можно легко решить при формировании соответствующих отчетов.

ликвидностью. Ниже рассматривается то, каким образом общая структура РСГФ 2014 может обеспечить поддержку всех этих отчетов и результатов.

- **Составление бюджета**⁵⁵ – Государственный бюджет разрабатывается, во-первых, на основе оценки поступлений доходов, а, во-вторых, - на основе оценки расходов по двум главным направлениям – операционные и капитальные расходы (нефинансовые активы). Покрытие доходами расходной части представляет собой операционный результат. Как правило, страны стремятся обеспечить профицит по операционному результату (не заимствуя на операционные расходы)⁵⁶. Покрытие доходами операционных и капитальных расходов обычно определяется как сальдо бюджета. Если в какой-то стране формируется профицит бюджета, принимается решение о том, что делать с этим профицитом. Страна может увеличить свои финансовые активы или сократить обязательства, либо сделать и то, и другое. Если существует дефицит, то есть если уровень доходов ниже суммарной оценки текущих и капитальных расходов, то в бюджете должно быть показано, каким образом будет финансироваться дефицит. Финансирование дефицита покажет источники покрытия разрыва в связи с недостаточностью государственных доходов: либо сокращение финансовых активов (например, путем расходования профицита денежных средств за прошлые годы или за счет поступлений от приватизации), либо заимствования (например, путем привлечения новых заимствований).

Рисунок 17 – Рекомендуемая общая структура бюджета (предполагающего наличие дефицита)

| |
|---|
| Доходы |
| Минус |
| Операционные расходы |
| Чистые капитальные расходы ⁵⁷ |
| <i>Финансирование дефицита</i> |
| Сокращение финансовых активов |
| Новые заимствования |

- **Управление финансами:** Отчет о состоянии бюджета, в котором бюджет показан над чертой, а источники финансирования под чертой, представляет собой универсальную структуру, которую должен поддерживать хороший ЕПС органов государственного управления. Такое четкое представление в общей структуре на верхнем уровне ЕПС является гарантией того, что все должностные лица будут лучше себе представлять, как новые решения о расходовании средств отражаются на финансовом положении государства. Отчет об исполнении бюджета также является основой системы среднесрочного планирования

⁵⁵ Подразумевается, что бюджет и сальдо бюджета рассчитываются на основе потоков денежных средств.

⁵⁶ Часто упоминается как «золотое правило»: правительства должны заимствовать только для того, чтобы инвестировать.

⁵⁷ Для целей упрощенного представления расходы на приобретение нефинансовых активов представлены за вычетом любой продажи нефинансовых активов, принимая во внимание тот факт, что правительства, как правило, реализуют активы в конце их эксплуатационного срока, и, следовательно, выручка обычно невелика по сравнению с затратами на приобретение этих активов.

бюджета; его можно использовать на ежедневной основе для мониторинга исполнения бюджета по сравнению с фискальными целевыми показателями, утвержденными бюджетом. Наконец, тот же формат можно использовать в отчетах, таких как система сбалансированных показателей бюджета, чтобы информировать должностных лиц о том, каким образом та или иная новая политика сказывается на состоянии бюджета как в рамках годового бюджетного процесса, так и в течение года.

Рисунок 18 – Общая структура отчета об исполнении бюджета ⁵⁸⁵⁹

| | |
|-------------------------------------|---|
| Доходы | Покрытие собственными доходами текущих расходов и капитальных затрат |
| Операционные расходы | |
| <i>Операционное сальдо</i> | |
| Чистые капитальные расходы | |
| <i>Сальдо бюджета</i> | |
| Изменение финансовых активов | Источники финансирования дефицита или варианты инвестирования профицита |
| Изменение обязательств | |

⁵⁸ См. эту структуру в РСГФ 2014. Позиции над чертой касаются аспектов управления государственным бюджетом, которые отражают решения в части политики текущих расходов и инвестиций, а также то, насколько потребности в финансировании такой политики покрыты за счет доходов. Позиции под чертой относятся к дополнительным источникам финансирования, в качестве которых выступают либо собственные накопленные ресурсы государства, либо заимствования.

⁵⁹ Так, в Великобритании бюджет и сальдо бюджета над чертой определяются по принципу начисления, а позиции под чертой - по кассовому принципу. В этом случае для увязки этих двух элементов необходима балансирующая позиция под чертой.

Рисунок 19 - Общая структура системы сбалансированных показателей бюджета

| | |
|---|---|
| Текущее сальдо бюджета | Новое сальдо бюджета |
| Доходы | Доходы |
| | <i>Новые возможности получения доходов</i> |
| Операционные расходы | Текущие расходы |
| | <i>Новые предложения в отношении политики, влекущие увеличение текущих расходов</i> |
| Капитальные расходы | Капитальные расходы |
| | <i>Новые предложения в отношении политики, влекущие увеличение капитальных расходов</i> |
| <i>Дефицит / целевой показатель бюджета</i> | <i>Скорректированный дефицит / целевой показатель бюджета</i> |
| Источник финансирования дефицита | Источник финансирования дефицита |
| | <i>Предлагаемые новые источники финансирования</i> |

- **Отчет о движении денежных средств:** Отчеты о движении денежных средств в соответствии с МСФООС по кассовому методу, МСФООС по методу начисления (Стандарт 2 МСФООС) или МСФО⁶⁰ практически одинаковы⁶¹: операционные потоки денежных средств, инвестиционные потоки денежных средств и финансовые потоки денежных средств⁶².

Рисунок 20 - Общая структура отчета о движении денежных средств

| |
|---|
| Отстаток денежных средств на начало периода |
| Доходы |
| Минус: операционные расходы |
| <i>Приток денежных средств от операционной деятельности</i> |
| Капитальные расходы |
| Минус: денежные поступления от реализации нефинансовых активов |
| <i>Приток денежных средств от инвестиционной деятельности</i> |
| Чистый приток денежных средств от финансовых активов |
| Чистый приток средств от обязательств |
| <i>Приток денежных средств от операций по финансированию</i> |
| Отстаток на конец периода |

⁶⁰ Международные стандарты финансовой отчетности, выпускаемые Международной федерацией бухгалтеров (МФБ) для частного сектора. МСФООС также публикуются Советом МФБ по МСФООС.

⁶¹ МСФООС по кассовому методу не носят директивного характера в отношении структуры отчета о движении денежных средств, но рекомендует использование этого формата, поскольку преимущества в его принятии правительствами МСФООС 2 и МСФО значительные.

⁶² Есть разница между РСГФ и МСФООС в классификации денежных потоков, особенно в отношении инвестиционных и финансовых денежных потоков. Тем не менее, их можно легко учесть при подготовке соответствующих обзоров и отчетов.

- **Отчетность по методу начисления** – структура РСГФ 2014 также поддерживает и отчетность на основе модифицированного метода начисления и полного метода начисления, причем экономические классы четко соотносятся с первичными финансовыми отчетами - отчетом о выполнении финансовых показателей и отчетом о финансовом результате⁶³.

Рисунок 21 – Отчет о выполнении финансовых показателей (отчет о деятельности)

| |
|----------------------------|
| Доходы |
| Минус: Расходы |
| Операционное сальдо |

Рисунок 22 – Отчет о финансовом результате (баланс)

| |
|----------------------------|
| Активы |
| Минус обязательства |
| Собственный капитал |

77. Приведенный выше анализ представляет собой упрощенный подход к структурам всех отчетов, но хочется надеяться, что стало ясно: предлагаемая экономическая структура на основе РСГФ 2014 хорошо соотносится со всеми основными отчетами по сектору органов государственного управления, в том числе с отчетами об исполнении бюджета, отчетами в соответствие с макро-фискальными требованиям и традиционным отчетам на основе как кассового метода учета, так и учета по методу начисления. Для выполнения требований по соблюдению полного метода начисления МСФООС также требуют дополнительного кодирования в экономическом сегменте. Например, активы и обязательства также должны быть далее классифицированы как текущие и внеоборотные, а также распределены по уже указанным классам финансовых и нефинансовых активов.
78. Кроме того, учитывая тесную взаимосвязь между категориями бухгалтерского учета и бюджетирования, для большинства стран радикального изменения этих структур не требуется. В качестве примера таблица 10 представляет существующие и планируемые структуры Единого плана счетов Украины по состоянию на 2013 год. Это показывает, что, хотя сопоставление не всегда работает по принципу «один к одному» в каждом классе для каждой структуры, тем не менее, удалось соотнести все структуры друг с другом и с РСГФ2014. Попытка дальнейшего установления связи между этими эквивалентными структурами в стране привела бы к необходимости перехода на самый детальный уровень, который позволил бы выявить любые специфические отклонения. Целью могло бы стать создание новой интегрированной структуры сегментов, отвечающей всем этим требованиям.

⁶³ По мере перехода стран полностью на метод начисления раскрытие информации в балансе становится более полным.

Таблица 10 – Украина: соотнесение систем учета с РСГФ 2014⁶⁴

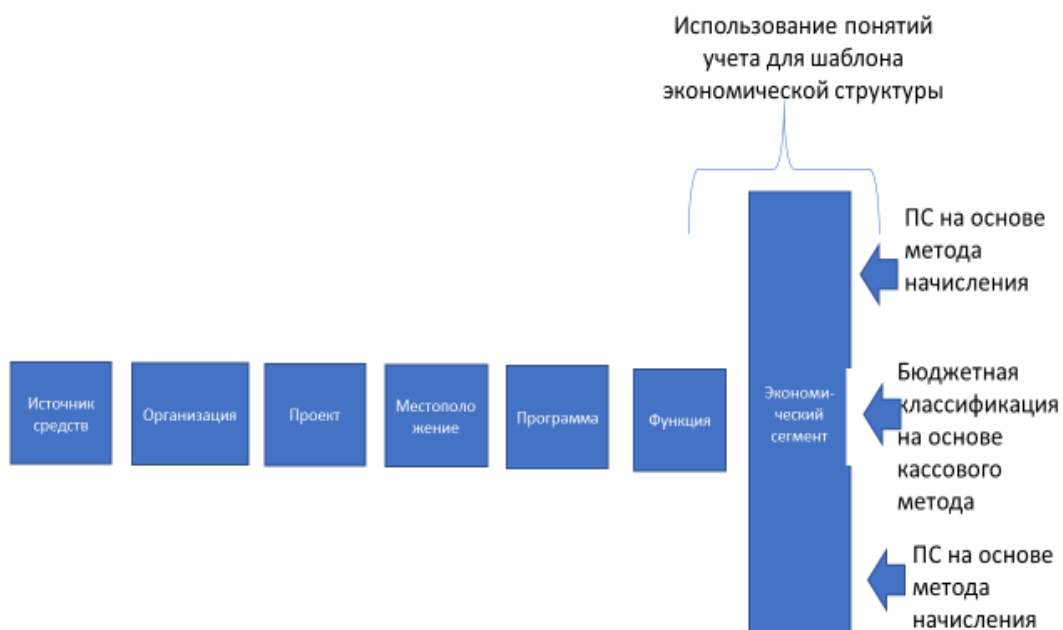
| Класс ПС | РСГФ 2014 | Бюджетные организации - класс счетов | Экономическая классификация - классы | План счетов - классы счетов |
|------------------------|-----------|--------------------------------------|--------------------------------------|-----------------------------|
| Доходы | 1 | 7 | | 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 |
| Собственный капитал | | 4 | | 5 |
| Внебалансовые средства | | | | 9 |

Разработка интегрированного экономического сегмента

79. РСГФ 2014 также представляет собой полезный инструмент для интеграции различных ЕПС и БК в странах. Так, в Молдове общая структура РСГФ 2014 использовалась для соотнесения шести различных структур ПС и БК. Это оказалось очень полезно для выявления тех областей, где структуры расходились друг с другом и с РСГФ 2014, а также областей, где они совпадали. В целом структуры действительно совпали, что было неожиданным для большинства бухгалтеров государственных учреждений в то время (что вызвало вопрос, почему ранее были созданы разные структуры).
80. Рисунок 23 демонстрирует, как РСГФ может быть использовано для создания единого интегрированного плана счетов и БК, даже если в стране осуществляется управление бюджетом на основе кассового метода, а бухгалтерский учет в МВО вводится на основе модифицированного метода или полного метода начисления. На рисунке показано, что БК, основанная на кассовом методе, на самом деле является подкомпонентом ЕПС, основанного на методе начисления. Как только в БК будут учтены требования к бюджетной отчетности на основе кассового метода, можно будет разработать полный ЕПС, добавив в него требования отчетности, основанной на некассовых методах.

⁶⁴ По результатам работы с РГУГС в 2013 и 2014 гг. Тем не менее, Украина по-прежнему использует отдельный экономический сегмент своего ПС для бюджетной классификации.

Рисунок 23 - Интеграция БК на основе кассового метода с ПС на основе метода начисления с использованием РСГФ 2014



81. Если страна стремится создать единый интегрированный и унифицированный экономический сегмент для БК и ПС, для обеспечения интеграции целесообразным представляется следующий подход:

- i. Используя РСГФ 2014 в качестве основы разработать таблицу соответствия, чтобы определить, где ПС и БК совпадают, а где расходятся;
- ii. Разработать эту таблицу соответствия на самом детальном уровне, требуемом для составления консолидированной отчетности, не обязательно это делать до самого нижнего уровня каждой из различных структур ПС (хотя детальное соотнесение все же может потребоваться);
- iii. На основе выявленных расхождений изучить лежащие в их основе причины для каждого из сегментов и найти решение. Например, отклонение может быть связано с тем, что один из ПС не имеет того же уровня детализации, что другой план счетов, или одна из его структур может включать в себя счета стоимости реализованных товаров, поскольку она используется организациями, продающими товары и услуги;
- iv. Создать рабочую группу, чтобы согласовать конкретные действия в каждом конкретном случае. Здесь возможны следующие варианты:
 - а. Изменения в ПС организаций для отражения информации на более детальном уровне;

- b. Соглашение о том, как существующая финансовая информация будет детализирована, чтобы определиться с приблизительными значениями уровня детализации, требуемого ЕПС;
 - c. Соглашение о том, что детализации не будет, при этом информация будет консолидироваться на более высоком уровне с добавлением соответствующего разъяснения в примечаниях к консолидированной отчетности.
- v. Сфокусировать внимание на разработке ЕПС, который будет поддерживать общие требования государства к отчетности, но при этом будет давать возможность различным единицам отчетности гибко дополнять план счетов для целей внутреннего управления и отчетности⁶⁵. При этом ЕПС должен применяться всеми единицами отчетности;
 - vi. Обеспечить соответствие ЕПС всем требованиям к отчетности как со стороны РСГФ/ЕСС, так и МСФООС;
 - vii. В долгосрочной перспективе изучить должен ли ЕПС стать минимально необходимым форматом отчетности (и, следовательно, минимальным требованием для ПС организации) для всех других единиц отчетности. Это может быть достигнуто путем принятия каких-либо законодательных актов или решений Минфина, основанных на его полномочиях в рамках существующего законодательства, чтобы требовать конкретную отчетную информацию от таких организаций.

82. Также важно понимать, что РСГФ 2014 может быть полезной основой для интеграции, но оно само по себе не является хорошим примером экономического сегмента для отдельной страны. РСГФ 2014, будучи универсальной структурой, содержит используемые во всех странах счета, не все из которых применяются в каждой отдельной стране. Например, маловероятно, что какой-либо стране потребуется каждый из кодов налогов, приведенных в РСГФ (однако может быть, что различные налоги применяются на различных уровнях управления отвечая требованиям консолидированного субъекта, или это могут быть изменения или новые налоги, которые также важны для структуры ЕПС). В некоторых случаях РСГФ 2014 также чрезмерно агрегировано для многих стран, например, «товары и услуги» в расходах обозначены одним кодом (22). Поэтому страны, которые стремятся в ЕПС с точностью следовать РСГФ 2014⁶⁶, могут создать для себя проблемы в будущем, - в частности, в отношении управления бюджетом, где гибкость является ключевым аспектом при переходе от одного года к другому⁶⁷. Таким образом, РСГФ 2014 рекомендуется только

⁶⁵ Вместе с тем, при помощи одного ЕПС можно выполнять большинство требований к отчетности по всем отчитывающимся единицам. Таким образом, различные или уникальные счета будут создаваться как исключение и разрабатываться только на уровне ниже ЕПС (см. Рис. 14). Этот же подход можно было бы использовать для конкретных, более детальных требований в рамках любого МВО или БП. В некоторых странах эти дополнительные счета разрабатываются путем выделения дополнительного уровня в экономическом сегменте, который каждая отчитывающаяся единица может использовать для своих собственных целей внутренней отчетности. Те организации, которым эта функциональная особенность не требуется, при заполнении этого дополнительного уровня вносят в него ноль.

⁶⁶ Замена РСГФ2001 на РСГФ 2014 подчеркивает эту проблему: странам, которые с точностью скопировали структуру РСГФ 2001 в своих действующих планах счетов, возможно, придется теперь переделывать весь экономический сегмент, чтобы отразить более детальные требования РСГФ 2014.

⁶⁷ В качестве примера можно привести Азербайджан, где классификация на основе РСГФ 2001 была принята Конгрессом, что привело к некоторым проблемам в связи с недостатком гибкости после ее принятия.

в качестве общей основы, но каждая страна должна и обязана разработать свой собственный экономический сегмент для выполнения своих собственных требований к отчетности, особенно в части бюджетной отчетности и контроля. Однако экономический сегмент должен согласовываться со структурой РСГФ 2014 и в идеале должен включать в себя только общепринятые концепции бухгалтерского учета для обеспечения его целостности.

83. На основе изучения экономических сегментов стран-членов КС выработан ряд полезных рекомендаций по построению их структуры:

- **Применение иерархического подхода в структуре кода максимизирует полезность сегмента для отчетности и бухгалтерского учета.** В качестве примера шестизначного сегмента, где каждый уровень структурирован для целей определенной отчетности, можно взять структуру экономического сегмента Молдовы (Вставка 10).
- **Использовать структуру РСГФ в качестве руководства, а не обязательно сами коды из РСГФ.** К сожалению, РСГФ непоследовательно в отношении длины кода, а постоянство длины кода в современных системах учета обычно является рекомендуемым требованием. Так, 22, самый низкий уровень для товаров и услуг в РСГФ, эквивалентен 2611 и 2621, самому низкому уровню для дотаций в той же структуре. Если бы эти два счета использовались в ИСУГФ при наличии шестизначного экономического сегмента, то эти коды должны были бы иметь формат 22XXXX и 2611XX, чтобы иметь одинаковую длину кода.
- **В некоторых случаях экономические коды РСГФ даны на очень высоком уровне.** Детализацию следует давать в виде разбивки кодов РСГФ на подэлементы, а не как новые отдельные коды. Это облегчит задачу агрегирования до кодов РСГФ для целей составления отчетности.
- **При структурировании любого сегмента, включая экономический сегмент, необходимо убедиться в наличии промежутков между кодами для добавления кодов впоследствии** без ущерба для целостности существующей структуры;
- **Даже если страна формирует отчетность только на основе кассового метода, оставляйте пробелы для неденежных элементов РСГФ2014, что позволит в будущем перейти к отчетности на основе модифицированного или полного метода начисления.** К ним можно отнести отражение некоторых неденежных операций еще до полного перехода на метод начисления (например, накопленный долг, безвозмездные поступления в натуральной форме, амортизация и т.д.);
- **Используйте наименования, которые помогают пользователям счетов понимать экономическую сущность счета,** например, если речь идет о налогах, наименование счета должно указывать на это;
- **Как правило, целесообразно придерживаться аналогичной используемой в РСГФ2014 последовательности кодирования налогов в соответствующем сегменте страны.** Это также предполагает сохранение пробелов там, где существующие виды налогов в настоящее время не используются, на тот случай, если эти налоги будут введены в будущем;
- **В классификации поступлений от административных сборов будет множество кодов для различных МВО.** Полезно создать группы аналогичных кодов, чтобы сформировать некоторую структуру в этом разделе счетов, а также исключить дублирующие или аналогичные счета. Так, если ряд единиц отчетности собирает небольшое количество

подобных сборов или платежей, сгруппируйте их в одном счете. Учитывая, что неналоговые доходы как правило представляют относительно небольшую часть общей суммы доходов, чрезмерная детализация, как правило, не нужна, поскольку это может на самом деле чрезмерно усложнить выбор правильного счета, если имеется слишком много кодов со сходными наименованиями (необходимый баланс здесь достигается посредством анализа поступления различных видов административных доходов);

- **В товарах и услугах в пределах класса расходов (как и в случае с поступлениями по сборам) создавайте группировки счетов для улучшения отчетности и удобства пользования счетами.** Во многих странах эти группы также могут использоваться в качестве кодов бюджетных ассигнований, либо выделены в качестве бюджетных назначений со стороны Минфина; пример такой иерархии для товаров и услуг приведен в Таблице 11 ниже.
- **Убедитесь, что различные трансферты четко разделены, как в РСГФ.** Например, субсидии, дотации, социальные пособия и другие трансферты;
- **По мере возможности детализируйте счета, которые классифицируются как «Прочие расходы» в РСГФ с четкими учетными наименованиями.** «Прочие» в РСГФ 2014 включают в себя расходы на страхование и стипендии, трансферты негосударственным организациям, а также иные не классифицированные как принадлежащие к другим категориям расходы. Большинство стран предпочитают выделять их в своем внутреннем экономическом сегменте, а не включать их в «прочие» в экономическом сегменте страны (но в последующем они должны соотноситься с правильным кодом РСГФ 2014);
- **В части нефинансовых активов следует обеспечить, чтобы структура как минимум отражала РСГФ 2014.** Для большинства стран будет важна дальнейшая разбивка счетов, что необходимо для обеспечения адекватной отчетности по капитальным расходам и контроля в рамках МВО. Эта структура в свою очередь лежит в основе структуры реестра активов органов государственного управления;
- **В части финансовых активов все государственные банковские счета, на которых имеются остатки денежных средств (за исключением счетов с нулевым балансом), должны быть воспроизведены в этом классе.** Это гарантирует, что главная книга может использоваться для сверки банковских счетов⁶⁸ (в идеале автоматически) и, что отчетность на основе главной книги может использоваться для целей управления денежными потоками и для целей прогнозирования. Кроме того, отдельные банковские счета могут планироваться к закрытию или стать счетами второго порядка ЕКС в кассовой книге главной книги;
- **Достаточный уровень детализации должен быть предусмотрен для управления величиной и потоками долга,** включая регулярную сверку с системой управления долгом, а еще лучше - некоторого рода интерфейс;
- **Отдельные счета чистых активов (собственного капитала) должны включаться в группу счетов для закрытия главной книги в каждом из отчетных периодов и отражать накопленный профицит/дефицит,** а в странах, осуществляющих учет на основе модифицированного или полного метода начисления, - для регулярной корректировки в случаях, например, переоценки и т.п.

⁶⁸ В некоторых странах ИСУГФ будет иметь независимую структуру для банковских счетов за пределами ЕПС. В таких случаях может не потребоваться полная структура всех банковских счетов.

- **Вообще, внебалансовые счета должны быть ограничены справочными счетами, которые отражаются в примечаниях к финансовой отчетности.** Примерами могут служить условные активы и обязательства.

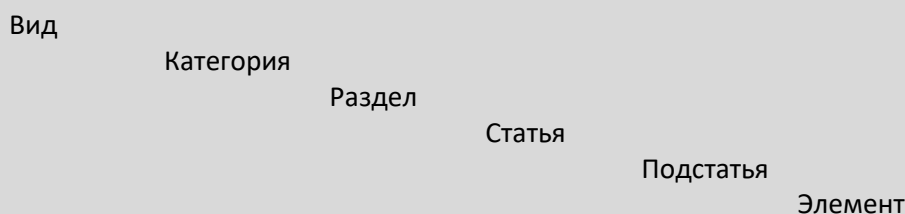
Вставка 10: Структура экономического сегмента Молдовы: использование иерархических связей для совершенствования структуры ЕПС и его способности отвечать требованиям отчетности

Экономическая классификация – это основной компонент Единого плана счетов. В его структуре имеется 6 уровней: вид, категория, раздел, статья, подстатья и элемент.

Каждый уровень экономической классификации имеет собственное значение (Рисунок 1), представленное одним знаком, в результате чего при максимальной детализации по экономической классификации используется код, формируемый из 6 знаков.

Структура экономической классификации

| Уровень 1 | Уровень 2 | Уровень 3 | Уровень 4 | Уровень 5 | Уровень 6 |
|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|



Для целей настоящего руководства используются следующие определения:

Вид – группировка основных экономических операций, связанных с реализацией налогово-бюджетной политики.

Категория – группировка операций по признаку увеличения или уменьшения стоимости активов государственного сектора и операций с активами и обязательствами.

Раздел – группировка экономических статей путем их объединения по видам собственности, организационной форме, статусу физического или юридического лица, а также путем краткого отражения периодичности экономических операций и видов активов и обязательств.

Статья – уровень экономической классификации, на котором подстатьи группируются в соответствии с определенными общими принципами.

Подстатья – группировка статей по характеру экономических операций, связанная с увеличением или сокращением величины элемента.

Элемент – базовая единица для осуществления бюджетных расходов с точки зрения экономического аспекта – уровень проводок по счетам в главной книге.

Таблица 11 – Пример иерархии в экономическом сегменте⁶⁹

| | |
|--------|--|
| 22 | Использование товаров и услуг |
| 221 | Расходы на командировки |
| 2211 | Командировки внутри страны |
| 221101 | Расходы на командировки внутри страны |
| 221102 | Гостиничные расходы внутри страны |
| 2212 | Зарубежные командировки |
| 221201 | Расходы на зарубежные командировки |
| 221202 | Гостиничные расходы за рубежом |
| 221999 | Прочие командировочные и гостиничные расходы |
| 222 | Подрядчики и консультанты |
| 223 | Материальные запасы |
| 2231 | Общие канцелярские товары |
| 223101 | Канцтовары (бумага, письменные принадлежности и т.п.) |
| 223102 | Печатные и графические материалы |
| 223103 | Транспортировочные и почтовые расходы |
| 223104 | Мелкие ремонтные работы |
| 223106 | Представительские расходы |
| 223199 | Прочие административные расходы |
| 2232 | Расходные материалы и малоценное оборудование |
| 2234 | Расходные материалы для компьютерной техники и связанные с ней затраты |
| 224 | Коммунальные услуги |
| 225 | Подготовка кадров |
| 226 | Услуги |
| 2261 | Затраты на транспортировку и транспортные средства |
| 2262 | Маркетинг и реклама |
| 2263 | Арендная плата и текущий ремонт зданий и оборудования |
| 2264 | Страхование |
| 229 | Прочие товары и услуги, не классифицированные в других рубриках |

⁶⁹ Данная таблица - лишь пример, в котором не отражена полная структура всех кодов.

Вставка 11 – Следует ли включать цифровые обозначения РСГФ 2014 в кодировку экономического сегмента?

В ряде стран предпочли включить цифровые обозначения РСГФ 2014 непосредственно в код нового экономического сегмента своих ПС. Это привело к тому, что код счета стал очень длинным и получил следующую структуру:

GGGGGGGCCCC где G представляет код, принятый в РСГФ 2014, а С – принятые в конкретной стране требования.

В то время, как общая система РСГФ отражает общепринятые понятия бухгалтерского учета и отчетности, такие как доходы, расходы, активы и обязательства, цель ее более детального уровня состоит в том, чтобы обеспечить сопоставимость и непротиворечивость статистической отчетности разных стран. Практически ни в одной стране не требуется использовать каждый код РСГФ (например, каждый вид налога); при этом в каждой стране необходима более детальная информация, чем та, которую можно получить с использованием РСГФ в ряде ключевых областей (таких как товары и услуги). Кроме того, код РСГФ может иметь разную длину, - от двух до восьми знаков. Поэтому для того, чтобы полностью соответствовать РСГФ потребуется, как минимум, восьмизначная длина кода. Если помимо требований РСГФ 2014, необходимо выполнять действующие в стране требования, то может понадобиться еще более длинный код.

Фактически включение кода РСГФ в экономический сегмент представляет собой попытку использовать два разных шаблона отчетности в одном сегменте. На самом же деле, тот же результат можно получить, разработав только требования с учетом конкретной страны, и предусмотрев отдельную таблицу соответствия для отчетности на базе РСГФ. Благодаря этому длина кода сокращается на восемь знаков, в результате чего структура становится более понятной для пользователя.

Как выполнить различные требования к отчетности, предъявляемые МФООС и РСГФ2014 (наряду с более широкими требованиями к отчетности)

84. В некоторых случаях разные заинтересованные лица (либо внешние консультанты) могут высказывать мнение о том, что структура экономических сегментов должна быть выстроена определенным образом, чтобы удовлетворять конкретным требованиям отчетности. Типичным примером может служить ситуация, при которой сотрудники, преимущественно знакомые с бухгалтерским учетом и отчетностью в частном секторе, настаивают на том, что структура экономического сегмента должна отражать текущие и внеоборотные активы и обязательства, и что структура финансовых и нефинансовых активов в соответствии с РСГФ 2014 несовместима с этим требованием. В действительности, в идеале экономический сегмент должен отвечать обоим этим требованиям наряду со всеми остальными стратегическими требованиями отчетности, предъявляемыми государством (национальные требования преобладают над международными). Пример, приведенный в приложении III, представляет собой выдержку из консолидированной финансовой отчетности федерального правительства Австралии, демонстрирует выбор страной бюджетно-налогового подхода к структуре отчета вместо традиционной для частного сектора структуры, основанной на текущих и внеоборотных активах/обязательствах.

Австралия может при этом предоставлять информацию по текущим и внеоборотным активам/обязательствам, а также о соответствующим им бюджетно-налоговым балансам – как на основе кассового, так и на основе метода начислений. Страны не обязаны отражать всю эту информацию в финансовой отчетности (мало кто это делает), однако все эти возможности отчетности будут востребованы для аналитических целей при подготовке отчетов для правительства и заинтересованных сторон.

85. **Даже в МСФООС (и в МСФО) отчет о движении денежных средств построен, по большому счету, в соответствии со структурой РГСФ2014 (операционные доходы и расходы, инвестирование, в основном в нефинансовые активы, и финансирование, которое в основном включает финансовые активы и все обязательства)⁷⁰.** Поэтому утверждение о несовместимости с МСФООС структуры, построенной на основе требований РГСФ2014, вводит в заблуждение и свидетельствует о непонимании важности интеграции ключевых требований к отчетности в ЕПС. Обеспечение использования общих структур данных в рамках всей системы УГФ, в том числе в ИСУГФ, является целью многих стран на современном этапе. В конечном итоге, разработка многоцелевого ЕПС обусловлена необходимостью поддержки многочисленных требований к отчетности, предъявляемых различными заинтересованными лицами как внутри государственного сектора, так и за его пределами. Поэтому при разработке экономического сегмента не следует отдавать предпочтение какому-либо одному требованию к отчетности.
86. **В данном документе утверждается, что хорошо разработанная классификация государственного бюджета и, соответственно, экономического сегмента, должна быть нацелена на предоставление налогово-бюджетной отчетности, и что странам следует учитывать эту структуру при разработке классов в рамках экономического сегмента ЕПС.** Этот принцип в целом увязан со структурой РГСФ2014, в рамках которой активы подразделяются на текущие и внеоборотные. В рамках субструктур требования к отчетности по текущим и внеоборотным активам так же должны выполняться – либо непосредственно, либо через таблицы соответствия. В противном случае, если страна предпочтет классифицировать активы как текущие и внеоборотные в соответствии с более традиционным подходом бухгалтерского учета, то важно будет иметь возможность использовать более детальные счета для отчетности о финансовых и нефинансовых активах (как непосредственно, так и с помощью таблиц соответствия). Что касается международного опыта, следует отметить, что даже в странах-членах ОЭСР отсутствует единая практика применения. Так, например, в Австралии и Канаде в качестве основы используются бюджетная и фискальная отчетность (финансовые и нефинансовые), тогда как в Соединенном Королевстве и Новой Зеландии предпочтение отдается более традиционному бухгалтерскому подходу (текущие и внеоборотные). Окончательное решение в каждой стране должно зависеть от основных внутренних требований к управленческой отчетности наряду с их внешними требованиями к отчетности.

⁷⁰ Несмотря на обязательные требования, допускающие более простое представление денежных поступлений и платежей, даже МСФООС на кассовой основе содержит обязательное требование раскрытия трех элементов операционных, инвестиционных и финансовых денежных потоков.

87. Тот же принцип относится ко всем остальным ключевым требованиям отчетности. Для удовлетворения разнообразных требований заинтересованных лиц различные элементы детализированной отчетности всегда нужно будет группировать по-разному. Наиболее детальные компоненты отчетности будут оставаться неизменными и должны разрабатываться так, чтобы можно было выполнить все основные требования отчетности. Между тем, каждой стране предстоит выбрать свой способ агрегирования такой детальной бухгалтерской информации на промежуточных уровнях и по классам для целей отчетности.
88. Еще одним примером является классификация нефинансовых активов (РГСФ2014) в МСФООС. Материальные активы (МСФООС 17), которые нередко именуются основными фондами, – не единственный компонент нефинансовых активов (НФА). К НФА также относятся товарно-материальные запасы (текущий актив) и нематериальные активы, которые, как правило, являются внеоборотными активами. В конечном итоге главный акцент должен смещаться в сторону обеспечения комплексного характера сегмента и удовлетворения всех основных требований к отчетности на его основе. Хотя при разработке структуры сегмента МСФООС и РГСФ2014 являются важными опорными элементами⁷¹, помимо этого следует принимать во внимание внутренние соображения, в том числе связанные с бюджетной и макро-фискальной отчетностью. Например, если структура бюджета отличается от структуры РГСФ2014 (хотя с учетом заложенных в последнюю разумных и признанных связей с качественным механизмом макро-фискальной отчетности такая практика не рекомендуется), то отчетность на основе экономического сегмента должна соответствовать и этой структуре. И действительно, приоритет следует отдавать структуре бюджета, поскольку она является законодательной структурой для принятия решений⁷² и основным требованием к отчетности в соответствии с МСФООС.
89. На уровне государственной политики неизменно будут возникать некоторые фундаментальные различия, связанные с (не)признанием конкретных элементов учета. Например, для целей переоценки МСФООС допускает признание справедливой или балансовой стоимости⁷³, тогда как РГСФ2014 требует признания рыночной стоимости. (используемое в РГСФ2014 понятие рыночной стоимости в целом совпадает с концепцией справедливой стоимости в МСФООС, но не идентично ему). Понятие «износ и амортизация» в соответствии с бухгалтерскими стандартами также несколько отличается от концепции потребления основного капитала, заложенной в РГСФ2014. В таких случаях каждая страна выбирает и применяет наиболее приемлемые меры и их трактовку в соответствии с собственными обстоятельствами. Такая финансовая информация будет в неизменном виде

⁷¹ Публикация PULSAR «Руководство для сравнений: интеграция системы бухгалтерского учета в государственном секторе и статистики государственных финансов» (равно как и приложения к РГСФ2014) содержит полезную информацию о расхождениях между РГСФ2014 и МСФООС

⁷² Многие страны по-прежнему используют структуру бюджета, сосредоточенную на учете потоков денежных средств, например, поступлений за вычетом расходов. Этот вопрос рассматривался ранее в рамках обсуждения аналогичных особенностей структуры РГСФ86.

⁷³ МСФООС допускает оба метода, однако странам, как правило, рекомендуется использовать в обязательном порядке один метод, поскольку в противном случае они могут столкнуться с проблемой консолидации информации от разных контролируемых единиц.

отражаться в определенных отчетах, но подвергаться корректировке для тех элементов отчетности, которые опираются на другие меры или трактовки. Несмотря на такие проблемы совместимости, в целом отмечается сближение или совместимость большинства требований отчетности. Так, статистики, уже привыкшие к неполным наборам данных, разработали приемы для вычисления примерных или оценочных величин для таких элементов отчетности. Поэтому система и сегмент бухгалтерского учета, достоверно отражающие запасы, потоки и другие изменения запасов, будет допускать проведение оценочного расчета потребления основного капитала аналогично тому, как делается расчет износа и амортизации в конце учетного периода. Главное при разработке интегрированного экономического сегмента – акцентировать внимание на сходствах, а не на различиях.

Каким образом осуществлять бюджетный контроль и готовить отчетность на основе кассового метода в условиях использования бухгалтерского учета по методу начисления

90. **Одной из основных причин наличия отдельных ПС и БК является использование различных методов бухгалтерского учета.** Наиболее частой причиной является учет бюджета на основе кассового метода, осуществляемый отдельно от учета в МВО, который, как правило, осуществляется на основе модифицированного или полного метода начисления. Это действительно проблема, но во многих странах ОЭСР никогда не было разных ПС и БК, и при этом у них существуют двойные требования к учету. Так каким же образом им всегда удавалось обеспечить соответствие требований по отчетности и управлению в части контроля денежных ассигнований требованиям к отчетности на основе метода начисления? Ответ заключается в необходимости признания того, что экономическая сущность операций как при кассовом методе, так и по методу начислений, остается неизменной, а отличие состоит лишь в разных сроках признания операций.
91. **Как видно из Рисунка 23, для осуществления бюджетного контроля и подготовки отчетности на основе кассового метода, когда бухгалтерский учет ведется по методу начисления, необходимо признать, что потоки денежных средств являются компонентом системы начислений, и не существуют отдельно от бухгалтерского учета по методу начисления.** Ряд стран-членов КС осознали это и при разработке своих ЕПС заложили в них функцию поддержки отчетности на основе кассового метода и метода начисления одновременно. Большая проблема, как правило, существует в отношении счетов по учету активов и обязательств, и эта проблема преимущественно связана с необходимостью признания того факта, что денежные потоки имеют место только в течение года (остаток или движение денежных средств в начале следующего года вновь равны нулю), в то время как запасы активов и обязательств переносятся с предыдущего года на следующий, т.е. они носят накопительный характер, и их остаток на конец предыдущего года корректируется с учетом операций и иных изменений, произошедших в текущем году.
92. **Страны сделали это разными, но схожими способами. Первым делом нужно убедиться, что вы можете легко разделить кассовые операции и операции по методу начисления для разных видов отчетности.** В России, еще как минимум в 2006 году разработали классификацию, в которой для того, чтобы различать разные типы операций, используются

суб-коды, и этот подход был взят в качестве примера другими странами-участницами КС. Кроме того, РСГФ 2014 также предлагает странам отделять запасы от потоков, а также разделять денежные и неденежные потоки.

93. Экономическая структура РСГФ 2014 проводит различие между запасами, операциями (потоками) и другими экономическими потоками. В Таблице 12 представлен механизм, используемый в РСГФ 2014. На самом деле есть два типа других экономических потоков, то есть прибылей и убытков, связанных с владением активами и возникающих, в частности, в результате переоценки некоторых активов и обязательств (типичными примерами будут увеличение стоимости зданий, переоценка и изменения, связанные с колебаниями валютных курсов, переоценкой долга вследствие различий между рыночными и номинальными значениями и переоценкой долговых инструментов, привязанных к индексам), а также других изменений в стоимости активов (одним из примеров будет являться первичное признание актива).

94. Для расчета конечного сальдо по конкретному нефинансовому активу, согласно РСГФ2014, необходимо сделать следующее:

- Установить остаток на начало периода
- Добавить стоимость вновь приобретенных активов
- Вычесть стоимость выбывших активов
- Вычесть стоимость потребления основного капитала (аналогично амортизации)
- Внести корректировки, связанные с другими экономическими изменениями, например, с переоценкой
- Получить конечное сальдо

Таблица 12 – Подход РСГФ к учету на основе кассового метода и метода начисления

| Остаток на начало периода | Приобретение | Продажа | Амортизация /обесценение | Прибыли и убытки в результате владения активами | Другие изменения в стоимости активов | Конечное сальдо |
|---------------------------|--------------|---------|--------------------------|---|--------------------------------------|-----------------|
| 61121 | 31121.1 | 31121.2 | 31121.3 | 41121 | 51121 | 61121 |

95. В Таблице 12 в качестве примера использован счет «Машины и оборудование» с кодом 31121 по РСГФ2014. РСГФ явным образом не предусматривает разделение 31121 на эти три элемента, однако такая разбивка необходима. Таким образом, в этом случае расходы на новое оборудование ограничены одним кодом 31121.1. Продажа оборудования, которое больше не требуется, также ограничивается одним кодом 31121.2⁷⁴. Таким образом, денежные потоки могут иметь место только по счету 31121, а если более точно, то по 31121.1 и 31121.2. Субсчет 31121.3 используется для отражения всех прочих неденежных операций,

⁷⁴ Эта разбивка очевидна из двойной записи и их того, является основной счет счетом актива или пассива. Приобретение оборудования – дебет, двойная запись всегда будет «кредиторская задолженность/денежные средства», продажа оборудования – кредит, двойная запись – «дебиторская задолженность/денежные средства». Расходы на амортизацию – дебет, при двойной записи – накопленная амортизация.

таких как амортизация. Эти операции, тем не менее, также влияют и на стоимость владения (запаса) оборудованием 61121. Такой подход создает связь между операциями и начислениями, в то же время сохраняя «отдельные» кассовые подсчета.⁷⁵ Каждая страна должна решить, будет она использовать указанный выше подход или его разновидность, либо просто будет полагаться на двойную запись или контрсчет для обозначения отличий. Например, сегмент мог бы иметь следующую структуру:

- 3 для приобретения
- 4 для выбытия
- 5 для амортизации
- 6 для других изменений
- 7 для остатка на начало и конечного сальдо

Изложенный выше подход отражен в Таблице 13. Аналогичным образом, последний знак кода может быть использована вместо первого знака.

Таблица 13 – Использование подхода РСГФ по отношению к счетам различных классов

| Остаток на начало | Приобретение | Продажа | Амортизация | Другие изменения в запасах | Конечное сальдо |
|-------------------|--------------|---------|-------------|----------------------------|-----------------|
| 71121 | 31121 | 41121 | 51121 | 61121 | 71121 |

96. В общей практике бухгалтерского учета механизм, посредством которого отражаются эти различные операции, сходен, но в данном случае акцент делается на контрсчет или двойную учетную запись. Таблица 14 показывает, как эти операции будут отражаться в общем учете.

Таблица 14 – Общий учет и использование контрсчетов

| Вид операции | Счет оборудования | Контрсчет |
|----------------------------------|--------------------------------------|---|
| Остаток на начало периода | Дебетовое сальдо | Собственный капитал |
| Приобретение нового оборудования | Дебит счета | Кредит счета банка или кредиторской задолженности |
| Продажа | Кредит счета | Кредит счета банка или дебиторской задолженности |
| Амортизация | Кредит счета начисленной амортизации | Дебит счета расходов на амортизацию |
| Переоценка парка оборудования | Дебит счета | Кредит счетов переоценки собственного капитала |
| Обесценение | Кредит счета | Дебит счета расходов на обесценение |

⁷⁵ В ряде стран проводится дальнейшее различие – между приобретением и продажей посредством денежных и неденежных операций. Это не обязательно, поскольку данную информацию можно отразить с помощью двойной записи: денежные средства всегда отражаются двойной записью при приобретении/продаже с использованием денежных операций, а дебиторская/кредиторская задолженность показывает разницу во времени совершения денежных операций.

| | | |
|--------------------------|-----------------------|---|
| Прочее изменение запасов | Кредит ли дебет счета | Кредит или дебит соответствующих счетов собственного капитала |
| Конечное сальдо | Дебетовое сальдо | Собственный капитал |

97. Традиционный подход, которому ранее следовали во многих странах-участницах РЕМПАЛ до начала переходных процессов, отличался от рассмотренного выше еще и тем, что различные учетные записи производились на разных этапах платежного цикла, и каждая из них отдельно учитывалась в ПС. Примером может служить ситуация, когда централизованное санкционирование расходов отражается одновременно с принятием обязательств. Денежный поток отражается на счетах как казначейства, так и МВО на заключительном этапе платежного цикла - тогда, когда в работу включается казначейство⁷⁶; при этом более ранние этапы платежного цикла отражаются в учете только у МВО. При этом подходе к учету ясно видно на каком этапе находится каждая из операций, так как в данном случае применяется набор контрсчетов. С концептуальной точки зрения данная система очень полезна, однако она несколько обременительна, а для целей современного бухгалтерского учета во многом избыточна. Самой серьезной проблемой, связанной с таким подходом, было то, что отсутствовала единая интегрированная система бухгалтерского учета: учет отраслевыми министерствами и учет на уровне казначейства считались разными процессами и осуществлялись отдельно друг от друга. Тем не менее, контрсчета можно использовать так же, как предлагаемые субсчета, применяя разные двойные записи для каждого из необходимых этапов/категорий.

Достижима ли полная интеграция БК и ПС?

98. Каждый из вышеперечисленных подходов направлен на интеграцию бюджетного учета по кассовому методу и учета по (модифицированному) методу начисления в единый экономический сегмент. Однако в реальности лишь немногие страны предприняли шаги по полной интеграции структур БК и ПС несмотря на то, что эти вопросы подробно обсуждались в ходе заседаний РЕМПАЛ, проходивших как раз в тот период, когда некоторые страны реформировали свои ПС. Молдова является единственной страной, которая полностью интегрировала свои (шесть) ПС и БК. Выдержка из экономического сегмента Молдовы приведена в Таблице 15, где показаны восемь классов в новом экономическом сегменте ЕПС Молдовы. Единственными классами, которые не имеют прямого соответствия с концепциями бухгалтерского учета, являются класс 6 для средств переданных/полученных между счетами, и класс 8 для забалансовых счетов, которые не включены в бюджет и бухгалтерский баланс (примерами служат условные обязательства и забалансовые реестры). Класс 6 отражает операции полностью внутри главной книги для целей казначейского управления, и не влияет на учет или остатки средств. Поскольку класс 6 отделен от других шести экономических классов, он не влияет на целостность бухгалтерского баланса.

⁷⁶ Даже в казначействе может существовать несколько этапов в учете, отражающих разницу во времени между осуществлением платежа и получением средств из банка, например, посредством чеков.

Таблица 15 – Структура ЕПС в Молдове

| Класс | Наименование |
|-------|----------------------------------|
| 1 | Доход |
| 2 | Расходы |
| 3 | Нефинансовые активы |
| 4 | Финансовые активы |
| 5 | Обязательства |
| 6 | Трансферты между единицами учета |
| 7 | Результат |
| 8 | Внебюджетные счета |

99. Класс 8 в Таблице 15 представляет собой действующее во всех органах государственной власти требование в отношении «забалансовых» счетов, которые необходимы для регистрации определенных операций для целей отчетности и контроля (например, для включения в примечания к финансовым отчетам). Наиболее распространенным примером реализации этого требования являются условные обязательства, которые не являются частью ни бухгалтерского, ни бюджетного баланса, но которые в связи с наличием фискальных рисков должны отражаться в отчетности и контролироваться.

100. В Таблице 16 представлена подробная информация о том, как Молдова управляет различными запасами и потоками на своих счетах активов и пассивов. Этот подход представляет собой расширенный вариант предусмотренного РСГФ механизма субсчетов (см. Таблицу 12), который создается путем формирования отдельного подкода для каждого типа операций и для других изменений в запасах. Несмотря на то, что в данном подходе не проводится разграничение между денежными и неденежными операциями, имеется возможность сверки этих статей при помощи банковского счета (кассовой книги) для выявления денежных и неденежных операций.

Таблица 16 – Структура субсчетов для балансовых счетов в Молдове

| | |
|--------|--|
| 311 | Здания |
| 3111 | Увеличение стоимости зданий |
| 311110 | Приобретение зданий |
| 311120 | Ремонт зданий |
| 311130 | Безвозмездная передача зданий |
| 311140 | Переоценка зданий – увеличение |
| 311190 | Прочее увеличение стоимости зданий |
| 3112 | Снижение стоимости зданий |
| 311220 | Безвозмездная передача зданий |
| 311230 | Выбытие зданий |
| 311240 | Переоценка зданий – снижение стоимости |
| 311280 | Здания, переданные третьим сторонам |
| 311290 | Дальнейшее снижение стоимости зданий |

101. Однако в настоящее время Молдова является единственной страной-участницей РЕМРАЛ, применяющей такой подход к интеграции. Представители девяти стран выступили на заседании Рабочей группы по УГС в Москве в конце 2019 года с презентациями

о состоянии реформ в области ПС и БК. Ряд стран на тот момент все еще формулировал свою концепцию и сохранял скептицизм относительно практической реализации идеи полной интеграции.⁷⁷ Учитывая ситуацию прошлого, когда эти две структуры в большинстве стран РЕМПАЛ были разделены, а также ограничения технологического характера, существовавшие в прошлом, это вполне объяснимо. Даже в случае Молдовы концепция интеграции обсуждалась в течение двух лет, и на ранних стадиях дискуссий сопротивление было значительным. В Азербайджане было принято решение отказаться от интеграции и использовать таблицы соответствия для увязки БК на кассовой основе и ПС. В Таблице 17 приведен пример соотнесения БК и ЕПС, оформленного решением коллегии Министерства финансов (Решение Q-08) в 2020 году.

Таблица 17- Азербайджан: примеры соотнесения экономического сегмента бюджетной классификации и плана счетов

| Описание | Экономический код⁷⁸ | Код ПС |
|---|---------------------------------------|----------------------|
| Заработная плата | 211000 | 122-4 |
| Отчисления в ФОТ | 212000 | 122-4 |
| Внутренние командировки | 222510 | 122-9 |
| Зарубежные командировки | 222520 | 122-9 |
| Выплата процентов, причитающихся другим государственным органам | 242200 | 122-9 |
| Выплата процентов субъектам негосударственного сектора | 243000 | 122-9 |
| Субсидии государственным предприятиям | 253000 | 122-6 |
| Адресная государственная социальная помощь | 272100 | 122-9 |
| Детские пособия малоимущим семьям | 272200 | 122-9 |
| Ценные бумаги – краткосрочные | 322110 | 131,132,134, 221,223 |
| Ценные бумаги – долгосрочные | 322120 | 131,132,134,221,223 |

⁷⁷ В том числе Беларусь, Грузия и Таджикистан

⁷⁸ Экономический сегмент разработан на основе РСГФ 2014. В результате, несмотря на использование бюджетного учета по кассовому методу, в перспективе можно внести поправки с учетом применения метода начисления, добавив коды для неденежных операций. Это требование уже реализовано в структуре ПС в третьем столбце.

102. В Азербайджане это соотнесение уже отражено в программном пакете для бухгалтерского учета⁷⁹, которое используется рядом министерств и БП. Этот программный продукт позволяет в электронном виде формировать как финансовую отчетность в соответствии с ПС, так и готовить казначейскую отчетность и отражать платежные операции в соответствии с экономическим сегментом. Вместе с тем, следует отметить, что для эффективного решения этих задач требуется дальнейшая детализация соотнесения, представленного в Таблице 17, так чтобы показать связи «один к одному» между счетами в обеих структурах. Это обстоятельство указывает на сложности для БП и МВО в условиях, когда центральные органы решают не интегрировать различные требования к отчетности.

103. В Хорватии экономический сегмент включает в себя 10 классов, при этом информация для бюджетной отчетности по активам и обязательствам на кассовой основе регистрируется отдельно от информации на основе начислений (см. Таблицу 18 ниже)⁸⁰. В Хорватии стандартные правила на основе метода начислений применяются в отношении большинства классов счетов, при этом баланс строится на основе классов 0, 1 и 2, а чистые активы отражаются в классе 9. Классы 3 и 6 отражают доходы и расходы как на основе денежных потоков, так и на основе начислений. На практике они в целом не отличаются друг от друга, при этом необходимо проводить корректировки для учета изменения кредиторской и дебиторской задолженности с начала до конца отчетного периода. В классах 4,5,7 и 8 допускается учет потоков бюджетных денежных средств отдельно от счетов по учету запасов в классах 0,1 и 2. Это означает, что во всех операциях с активами и обязательствами компонент движения денежных средств учитывается в экономическом сегменте дважды – один раз в счетах по учету запасов, а второй раз – в счетах по учету потоков денежных средств.

Таблица 18 – Классы в экономическом сегменте ПС Хорватии

| Номер класса | Наименование класса | Комментарии |
|--------------|---|--|
| 0 | Нефинансовые активы | Операции в денежной и неденежной форме |
| 1 | Финансовые активы | Операции в денежной и неденежной форме |
| 2 | Обязательства | Операции в денежной и неденежной форме |
| 3 | Операционные расходы | Операции в денежной и неденежной форме |
| 4 | Расходы на приобретение нефинансовых активов | Только потоки денежных средств |
| 5 | Расходы на финансовые активы и погашение займов | Только потоки денежных средств |

⁷⁹ В ряде БП используется пакет бухгалтерского программного обеспечения FARABI. Этот программный продукт был доработан для целей составления финансовой отчетности и отправки в электронном виде документы о платежах и обязательствах на портал Казначейства.

⁸⁰ Частный случай такого подхода представлен в недавней публикации PULSAR «Тезисы передовой практики многоцелевого плана счетов», издание Всемирного банка 2019 г., где отчетность обо всех потоках бюджетных денежных средств представлена отдельно от отчетности по методу начислений.

| | | |
|---|--|--|
| 6 | Операционные доходы | Операции в денежной и неденежной форме |
| 7 | Доходы от продажи нефинансовых активов | Только потоки денежных средств |
| 8 | Доходы от финансовых активов и займов | Только потоки денежных средств |
| 9 | Чистые активы | Операции в денежной и неденежной форме |

104. **Украина также разработала свой вариант, в котором ПС и БК увязаны, но не интегрированы.** Фрагмент украинской структуры показан в таблице 19. Следует отметить, что соотнесение амортизационных расходов (последняя строка в таблице 19) не проводится, так как в бюджетной классификации на кассовой основе нет соответствующего счета.

Таблица 19- Структура экономического сегмента на Украине

| Расходы по валютным операциям | |
|---|---|
| 8011 (8021), 8111 (8121), «Расходы на оплату труда», 8031 (8041), «Расходы на оплату труда»" | 2110 «Расходы на оплату труда» 2280 «НИОКР, некоторые меры по реализации государственных (региональных) программ» – расходы на оплату труда работников высших учебных заведений и научных организаций |
| 8012 (8022), 8112 (8122) «Отчисления на социальные мероприятия» 8032 (8042) «Отчисления на социальные мероприятия» | 2120 «Начисление на оплату труда», 2280 «НИОКР, некоторые меры по реализации государственных (региональных) программ» – начисления на зарплату работников высших учебных заведений и научных организаций |
| 8013 (8023), 8113 (8123) «Материальные затраты» 8033 (8043) «Материальные затраты» | 2210 «Предметы материально-технического снабжения, материалы, оборудование и запасы» 2220 «Лекарства и перевязочные материалы» 2230 «Продовольствие» 2240 «Платежи за услуги (кроме коммунальных)» 2260 «Расходы и мероприятия особого назначения» 2270 «Оплата коммунальных услуг и энергии» в 2280 «НИОКР, некоторые меры по реализации государственных (региональных) программ» (за исключением расходов на оплату труда, начислений на зарплату сотрудников и социальных работников вузов и научных организаций, сопоставляются с другими субсчетами |
| 8014 (8024), 8114 (8124) «Амортизация» | |

105. **В странах за пределами РЕМРАЛ можно увидеть и другие варианты.** В странах Карибского бассейна, преимущественно используется модифицированный кассовый метод

или модифицированный метод начисления ⁸¹, многие из стран приняли на вооружение подход, аналогичный хорватскому, однако в их случае на счетах над чертой отражаются потоки бюджетных денежных средств, а на счетах под чертой - баланс.⁸² Это приводит к тому, что структура бюджетной классификации над чертой (см. Таблицу 20) в большей степени согласована с РСГФ86, при этом отток денежных средств следует за притоком. Часто такой подход концептуально легче понять и реализовать в странах, где бюджет структурирован на основе простого принципа – «приток минус отток». Денежные средства - это дублирующая запись для всех вышеперечисленных операций над чертой. Проблема в странах Карибского бассейна заключается в том, что необходим второй набор двойных записей для изменения счетов запасов, расположенных под чертой (например, для отражения приобретения или продажи нефинансовых активов), и эти операции редко проводятся по счетам. Кроме того, любые операции, проводимые непосредственно по счетам под чертой, не будут отражаться как движение денежной наличности в бюджетном балансе. Это приводит к неверной классификации некоторых расходов и доходов для целей отчетности и контроля.

Таблица 20 – Схематичное представление подхода к формированию экономического сегмента в странах Карибского бассейна

| Класс | Наименование | Комментарии |
|------------|---------------------|---|
| Над чертой | | |
| 11 | Поступления | Доходы |
| 12 | | Продажа активов |
| 13 | | Полученные займы |
| 21 | Платежи | Расходы |
| 22 | | Приобретение активов |
| 23 | | Погашенные займы |
| Под чертой | | |
| 3 | Финансовые активы | Двойная запись по всем операциям между счетами над чертой и банковским счетом и по прочим изменениям в финансовых активах |
| 4 | Нефинансовые активы | Требует дополнительной двойной записи для отражения изменений в запасах, произошедших в связи с операциями по счетам над чертой |
| 5 | Обязательства | Преимущественно используется для отражения обслуживания кредитов. Может также включать в себя запасы |
| 6 | Собственный капитал | Чистые активы |
| 9 | Внебюджетные счета | Исключены из бюджета и бухгалтерского баланса |

⁸¹ На Каймановых островах уже используется полный метод начисления, а Бермудские острова и Барбадос находятся в процессе перехода к этому методу.

⁸² Несмотря на некоторые сходства, данная концепция все же отличается от концепции «над/под чертой», используемой в налогово-бюджетной отчетности. В данном случае под чертой находятся все запасы на балансе, в то время как согласно РСГФ под чертой находятся только финансовые активы и обязательства.

106. **В Малайзии в связи с переходом на метод начисления и модернизацией ИСУГФ было принято решение об использовании двух параллельных сегментов, одного - для бюджетных денежных потоков, а другого - для полного метода начисления.** Таким образом, все кассовые операции регистрируются дважды, т.е. в каждом сегменте (хотя и одновременно), причем неденежные операции регистрируются только в сегменте полного начисления и влияют на него. Проблема здесь заключается в том, что пользователь должен определить счет, который будет использоваться в каждом сегменте. В отношении бюджетных потоков денежных средств они должны быть связаны таким образом, чтобы в сегменте начисления всегда выбирались правильные коды. Неденежные операции будут регистрироваться в виде бухгалтерских проводок непосредственно по сегменту начисления.
107. **В Камбодже разработка ЕПС значительно продвинулась вперед несмотря на то, что финансовая отчетность на основе кассового метода была подготовлена совсем недавно (2019 год).** Пока еще слишком рано говорить о том, как именно страна будет использовать полный ЕПС, однако он был разработан в значительной степени в соответствии с подходом, принятым в Молдове. В настоящее время используется БК на основе кассового метода, и это напрямую связано с экономическим сегментом ЕПС, построенным по методу полного начисления. Разработка осуществляется в соответствии с Рис. 23, где кассовые счета являются поднабором счетов начисления.
108. **Хотя все описанные подходы различны, в рамках каждого из них учетная информация фиксируется отдельно для надлежащего анализа.** В примерах РСГФ и Молдовы потоки более четко выделены при помощи отдельных субкодов. В случае Хорватии, Украины и Малайзии денежные потоки регистрируются дважды: один раз для бюджета и второй - для финансовой отчетности по методу начисления. В стандартном учете по методу начисления эти различные потоки отражаются не на разных субсчетах балансовых счетов, а на счетах с двойной записью. В конечном итоге, при учете по методу полного начисления обычной моделью является использование единого счета. Хотя в настоящем документе предпочтение отдается подходу, реализованному в Молдове, все прочие варианты, внедряемые странами, тоже позволяют сохранить целостность счетов. Каждая страна должна выбрать свой подход, и он будет существенно влиять на общую структуру ЕПС.
109. **Важно отметить, что учет исполнения бюджета по кассовому методу требует регистрации потоков денежных средств и отчетности по ним непосредственно в разрезе ассигнований.** При учете по методу начисления такую отчетность можно готовить опосредованно, сверяя изменения в кредиторской и дебиторской задолженности, чтобы получить отчет о движении денежных средств. Хотя МСФООС также допускает косвенное представление таких отчетов, этот подход не отвечает более жестким требованиям предоставления детальной отчетности об исполнении бюджета в разрезе кассовых ассигнований. Проблема с учетом может быть связана с тем, что при разных методах - кассовом и традиционном методе начисления - денежные средства в главной книге отражаются по-разному (см. Рисунок 24). Несмотря на то, что окончательный результат дебетования нефинансового счета транспортного средства и кредитования счета банка финансового актива идентичен, поток денежных средств при учете по методу начисления

не отражается непосредственно на счете транспортного средства, а опосредованно – через двойную запись кредиторской задолженности. Странам необходимо обеспечить, чтобы в рамках бюджетного учета и отчетности по кассовому методу поток денежных средств также отражался непосредственно на бюджетных счетах. Каждая из представленных выше систем располагает механизмом для решения данной задачи.

Рисунок 24 – Разница во времени при учете по кассовому методу и учете по методу начисления

Кассовый метод – Одна операция с двойной записью

Транспортные средства дебет 10000

Банк кредит 10000

Метод начисления – Две операции с двойной записью

Транспортные средства дебет 10000

Кредиторская задолженность кредит 10000

Кредиторская задолженность дебет 10000

Банк кредит 10000

Какие существуют доводы «за» и «против» полной и частичной интеграции экономического сегмента?

110. **Существуют практические причины, по которым каждая из стран выбирает собственный подход, сводящийся к полной или частичной интеграции экономического сегмента.** Для многих стран это предполагает осуществление значительных изменений, - не в последнюю очередь потому, что пользователи на протяжении многих десятилетий использовали традиционные разобщенные системы. В большинстве случаев идея разобщенности была заложена и в учебную программу системы высшего образования, а это тоже затрудняет изменение системы, доверие к которой воспитывает академическая среда. Еще одна серьезная трудность состояла в необходимости убеждать различные заинтересованные стороны в том, что нужно изменить свои подходы для обеспечения более полной интеграции всей системы УГФ. С этим также связано чувство ответственности за свой участок работы. Например, представители бюджетных подразделений могут воспринимать любые счета в классификации, не отражающие бюджетные потоки, как ненужные и сбивающие с толку. Интеграция действительно может сделать работу более эффективной, но для сближения позиций различных заинтересованных сторон, возможно, и стоит предпочесть более практичное решение. Кроме того, возможно, было бы разумно подходить к осуществлению этих перемен эволюционным, а не революционным способом, и планировать постепенный переход к полной интеграции в течение нескольких лет ⁸³.

⁸³ Даже в Австралии, где бухгалтерский учет по методу начисления прочно утвердился, значительные разногласия в органах государственной власти сохраняются. Министерство финансов и Администрация готовят бюджет и консолидированные финансовые отчеты по полному методу начисления и публикуют как налогово-бюджетное, так

111. **Существуют явные риски, связанные с сохранением различных структур, в том числе увеличение рабочей нагрузки и повышение вероятности ошибок и пропусков.** Это особенно актуально на самом низком уровне БП, где навыки в области УГФ могут быть ограничены. Вместе с тем, их можно смягчить за счет тщательной разработки и эффективного использования ИКТ. Страны стремятся достичь определенных уровней интеграции, используя различные пути для достижения схожих результатов. Могут также существовать различные способы определения того, является ли система классификации полностью или частично интегрированной. Однако это не столь важно, если действующие БК/ПС позволяют беспрепятственно выполнять все основные требования к отчетности.
112. **Те страны, которые все еще в основном составляют финансовую отчетность и бюджетную отчетность по кассовому методу или модифицированному кассовому методу, не столкнутся с теми же проблемами, что и страны, которые уже перешли на метод начисления.** Как правило, проблемы совместимости становятся более очевидными именно при использовании метода начисления. Это особенно касается финансовой и статистической отчетности. Несмотря на почти полное сходство этих двух механизмов, на детальном уровне сохраняются различия, которые могут создавать проблемы для интеграции по методу начисления. Таким образом, переход к методу начисления - это та область, где существуют основные проблемы, поскольку именно здесь вступает в игру сложность, и расходятся бюджет, подготовленный по кассовому методу, финансовая отчетность и статистическая отчетность, подготовленные по методу начисления.
113. **В конечном счете, бюджетная отчетность должна также не только фокусироваться на поступлении и расходовании денежных средств, но и расширять анализ, показывая изменения в чистых денежных активах правительства и, следовательно, кассовом балансе правительства (налогово-бюджетное сальдо бюджета на кассовой основе).** По сути, бюджет должен отражать влияние бюджетной политики правительства (по крайней мере) на финансовые позиции баланса. Поэтому важно, чтобы сотрудники подразделений учета и казначейства работали с коллегами из бюджетного департамента, чтобы прийти к общему пониманию важности классификации денежных потоков в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета и РСГФ2014.
114. **Для каждой страны существует важная возможность создать более интегрированную автоматизированную на основе ИКТ структуру УГФ, опирающуюся на ЕПС.** При инвестировании в более интегрированные ИКТ-решения странам необходимо обращать внимание прежде всего на схожесть разнообразных требований к отчетности, а не на их

и кассовое сальдо. Казначейство (фактически Министерство экономики) в своей отчетности по-прежнему сосредотачивается только на основном кассовом сальдо. Удивительно, но Австралийский совет по стандартам бухгалтерского учета, будучи независимым, входит в административную структуру Казначейства. В некоторых кругах Казначейство подвергается серьезной критике за (по их мнению) упрощенную и вводящую в заблуждение отчетность, основанную на кассовом методе.

различия, поскольку на самом деле они различаются лишь конфигурацией компонентов для разных видов отчетности.⁸⁴

115. **Процесс оптимизации может быть среднесрочным и подстраиваться под соответствующие требования правительства.** Например, в Азербайджан, внедряя собственную ИСУГФ, разработали на основе структуры РСГФ2014 отдельный экономический сегмент БК; вместе с тем, страна (на этапе пересмотра) хотела отдельно сохранить бюджетный контроль и отчетность по статьям капитального ремонта нефинансовых активов, не объединяя эти затраты с затратами на приобретение или строительство нефинансовых активов. Это обычное требование в рамках планирования бюджета во многих странах. Для этих целей данные расходы кодировались как прочие расходы в экономическом сегменте и соотносятся с соответствующими экономическими кодами РСГФ 2014. Если в Азербайджане возникает необходимость определить общую сумму оттока денежных средств по нефинансовым активам, нужно просто сложить потоки, связанные с капитальным ремонтом и с приобретением и строительством нефинансовых активов. такой же подход используется для определения изменений сальдо по счетам активов в течение года. Однако для обеспечения согласованности этих сальдо в идеале Азербайджану также придется провести дополнительную вторую двойную запись, чтобы перевести статью расходов в НФА (аналогичный подход потребовался в случае стран Карибского бассейна – см. пример выше). В будущем Азербайджан также сможет относительно легко объединить эти коды в единый набор экономических статей в соответствии с подходом, представленным в таблице 21 (просто убрав или деактивировав счета потоков для капитального ремонта).

Таблица 21 - Разделение кассовых и иных потоков в части нефинансовых активов

| | |
|--------|------------------------------------|
| 311 | Здания |
| 3111 | Увеличение стоимости зданий |
| 311110 | Приобретение зданий |
| 311120 | Ремонт зданий |
| 311130 | Безвозмездная передача зданий |
| 311140 | Переоценка зданий – увеличение |
| 311190 | Прочее увеличение стоимости зданий |
| 3112 | Снижение стоимости зданий |
| 311220 | Безвозмездная передача зданий |
| 311230 | Выбытие зданий |

⁸⁴ Например, вам всегда потребуется отдельный классификатор для нематериальных активов - это общее для МСФООС и СГФ требование. Однако тот факт, что он включен в состав нефинансовых активов (НФА) в СГФ, не составит проблемы для финансовой отчетности. НФА включают в себя основные средства и нематериальные активы, а также другие категории активов, в частности, ценности, запасы, активы недропользования и др. Несмотря на то, что НФА состоят преимущественно из основных средств, группировка здесь не абсолютно идентична. Это просто другая совокупность одних и тех же детальных счетов. В рамках правильно структурированного ЕПС и основные средства, и НФА хорошо поддаются отображению в отчетности. Аналогичное непонимание существует и в отношении текущих/внеоборотных активов по сравнению с НФА и финансовыми активами. Текущие/внеоборотные активы являются типичными классами, необходимыми для бухгалтерского учета в частном секторе, в то время как разделение на НФА и ФА более актуально для бюджетной отчетности (капитальный бюджет над чертой и источники финансирования под чертой) и для статистики. МСФО и МСФООС также требуют отчетности по операционным, инвестиционным и финансовым потокам денежных средств. Правильно структурированный ЕПС должен и может поддерживать все эти требования к отчетности.

| | |
|--------|--|
| 311240 | Безвозмездная передача зданий – снижение стоимости |
| 311280 | Здания, переданные третьим сторонам |
| 311290 | Дальнейшее снижение стоимости зданий |

116. Каждая страна всегда будет иметь возможность создать полностью или частично интегрированный ЕПС, и в настоящем документе всем странам рекомендуется и настоятельно предлагается сделать это. Однако это еще не вся проблема. Один только ЕПС не гарантирует соблюдение МСФООС, требований макро-фискальной отчетности, бюджетной или статистической отчетности, включая РСГФ2014. Странам обязательно необходимо выработать масштабную политику, которая ляжет в основу этого процесса; при этом сохраняются естественные различия между финансовыми, статистическими и другими требованиями к отчетности. Важно, используя прагматический подход, сконцентрироваться на той структуре, которая наилучшим образом будет отвечает потребностям правительства, связанным с принятием решений, а затем определить, каким образом обеспечить выполнение других требований в отношении финансовой информации с помощью таблиц соответствия.

| <i>Вставка 12 – Рекомендации по разработке экономического сегмента</i> | |
|--|--|
| • | Обеспечить качественное построение экономического сегмента, поскольку он является наиболее важной структурой в ЕПС, так как именно в нем сходятся требования финансовой, бюджетной, статистической и макро-фискальной отчетности. Поэтому надлежащая структура, отвечающая всем этим основным требованиям отчетности, имеет решающее значение. |
| • | Убедиться в том, что экономический сегмент включает в себя только общепринятые концепции бухгалтерского учета: доходы, расходы, активы, обязательства и капитал/чистые активы. Все остальные требования должны поддерживаться другими сегментами |
| • | Использовать общую структуру РСГФ2014 как основу для разработки структуры экономического сегмента, но провести адаптацию к условиям конкретной страны |
| • | Обеспечить соответствие структуры экономического сегмента как налогово-бюджетным требованиям, так и требованиям бухгалтерского учета. На международном уровне обсуждается вопрос о том, следует ли структурировать активы по категориям финансовых/нефинансовых или текущих/внеоборотных. Исходя из особенностей государственных бюджетных операций, можно предположить, что первый подход, возможно, более целесообразен, однако для целей отчетности необходимы оба. |
| • | Разработать единый экономический сегмент, отвечающий различным требованиям к отчетности в государственных органах, включая внешнюю отчетность по РСГФ2014 и МСФООС. Страны должны подходить к выполнению этих требований с практической точки зрения. Наличие различий не означает, что требуются различные экономические сегменты. |
| • | Рассмотреть вопрос о том, должна ли разработка единого полностью интегрированного экономического сегмента, поддерживающего все требования к отчетности, быть эволюционным, а не революционным процессом в условиях трудностей, связанных с достижением консенсуса между заинтересованными сторонами. Частичная интеграция может быть более разумным решением для многих стран, когда речь идет о преодолении концептуальных разногласий и учете различных мнений. |
| • | Обеспечить надлежащее использование ИКТ для решения любых вопросов, возникающих в связи с любым решением о частичной интеграции требований к отчетности. Частичная интеграция действительно сопряжена с риском увеличения числа ошибок или упущений и может повлечь за собой необходимость дополнительной сверки. |

5. Разработка остальных шести сегментов

Разработка сегмента «Источник средств»

Что представляет собой сегмент «Источник средств»?

117. Сегмент «Источник средств» (ИС) дает возможность контролировать конкретные средства и источники финансирования в главной книге ИСУГФ отдельно от других средств, разделять контроль поступлений и расходов, а также осуществлять учет и готовить отчетность. В современных ИСУГФ и системах УГФ сегмент ИС позволяет консолидировать остатки денежных средств на едином казначейском счете (ЕКС), сохраняя при этом разделение, установленное законодательно или предусмотренное соглашениями, например, с каким-либо из ПР.
118. У правительства всегда имелась необходимость обеспечить разделение разных источников финансирования, чтобы контролировать расходование средств, поступающих из таких источников, и обеспечивать отчетность. Это весьма распространенное требование в ситуации, когда государство контролирует средства, но при этом осуществляет доверительное управление ими от лица законного владельца. Фонды, в которых размещаются средства такого рода, называют трастовыми или депозитными фондами. Это лишь один из примеров многочисленных видов фондов, которые могут принадлежать государству или управляться им. До появления ИСУГФ и доработки структур ПС такие средства размещались на различных банковских счетах; контроль за ними осуществляли разные должностные лица на основе отдельных реестров бухгалтерского учета. Учет и работа со счетами, включая ведение книг и банковских счетов, обычно шли отдельно, так чтобы эти средства не «смешивались» со средствами государства из других источников.
119. Этот порядок обеспечивал разделение средств для целей контроля и учета, но в то же время способствовал росту организационной нагрузки, и, что важнее всего, - приводил к неоптимальному управлению денежными средствами. Поэтому сегмент источник средств предоставляет удобный механизм для управления государственными средствами в одном месте посредством одной системы, одновременно удовлетворяя другим требованиям в части контроля и организации отдельного учета таких средств. Примеры типичных источников финансирования и фондов, создаваемых государством для целей управления и отдельного учета, включают в себя:
- **Доходы государства от налогов и сборов за товары и услуги** – обычно они являются основным источником финансирования любого государства. В большинстве стран существует требование, согласно которому доходы собираются на единый счет, так как именно они служат главными источником финансирования бюджетных ассигнований. Во многих странах требование о наличии некоего общего или консолидированного

фонда закреплено в законах или даже в Конституции. В качестве примера можно привести Раздел 81 Конституции Австралии:

«Все доходы или денежные средства, собранные или полученные исполнительными органами государственной власти Содружества, образуют единый Фонд консолидированных доходов, который используется на цели Содружества в порядке, установленном настоящей Конституцией, и с учетом установленных начислений и обязательств...»⁸⁵.

- **Собственные доходы министерств** - обычно целесообразно рассматривать их как государственные доходы (в Австралии они в обязательном порядке поступают в консолидированный фонд), которые соответствующее министерство уполномочено оставлять в своем бюджете – это служит стимулом к обеспечению оптимальной собираемости и эффективности. Тот факт, что для получения этих доходов бюджетное учреждение использует активы и другие ресурсы центрального правительства, является сильным аргументом в пользу их перевода в консолидированный фонд/фонд общего назначения;
- **Крупные единовременные продажи государственных активов или объектов инфраструктуры (приватизация)** - доходы от них могут быть внесены в консолидированный фонд или, ассигнованы на такие особые цели, как создание инвестиционных фондов или других фондов, создаваемых на будущее;
- **Средства трастовых/депозитных фондов** - средства, которые находятся в управлении государства, но не принадлежат ему. Существует немало примеров таких фондов, в том числе средства, находящиеся в официальном доверительном управлении государства, средства, удерживаемые государством временно до исполнения договорных обязательств, средства, владелец которых не установлен, или невостребованные средства;
- **Гранты и займы ПР** – средства из внешних источников финансирования, поступающие по линии иностранных или международных доноров. Нередко такие организации предъявляют государству особые требования, которые ранее затрудняли интеграцию, однако современные структуры ЕПС и возможности ИСУГФ теперь обеспечивают возможность консолидации таких средств с сохранением их разделения, как того требуют ПР;
- **Внебюджетные фонды** – типичными примерами являются социальные фонды и фонды медицинского страхования. Ограничений на число таких фондов не существует. Некоторые страны создают фонды для конкретных целей, например, дорожный или сельскохозяйственный фонд. Как правило, в эти фонды целевым образом зачисляются доходы от конкретных источников (например, средства, полученные от дорожных налогов), чтобы иметь выделенный источник финансирования. Хотя они могут быть определены как не входящие в охват бюджета (и, возможно, неподконтрольные

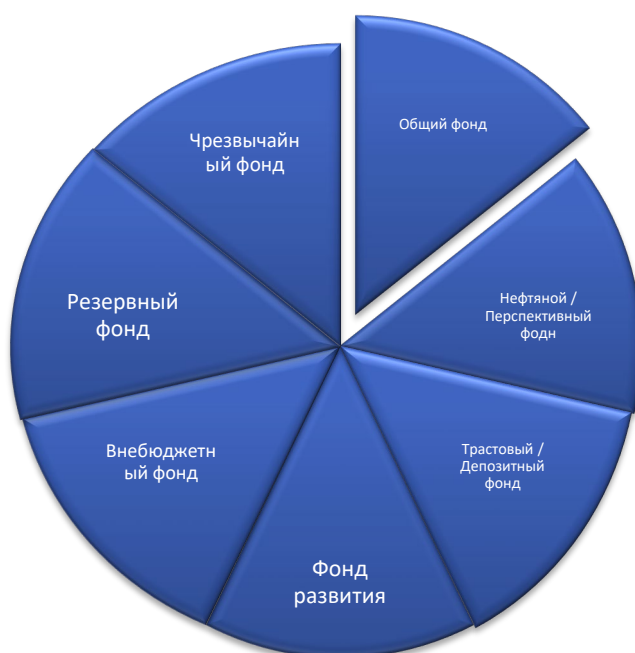
⁸⁵ В большинстве стран, правовые системы которых развивались на основе британского права, также имеется законодательный эквивалент Раздела 81 Конституции Австралии. Первоначальная концепция возникла из желания выделить Казначейство в отдельную организацию с особыми мерами контроля, отличающимися от контроля со стороны монарха.

непосредственно Минфину), эти фонды остаются частью сектора органов государственного управления;

- **Фонды, создаваемые на будущее** – в странах могут создаваться механизмы для «связывания» поступлений определенного рода, например, выручки от реализации нефти, чтобы гарантировать, что эти средства не будут потрачены сразу после их получения, а будут использованы в средне- или долгосрочной перспективе.
- **Фонды для погашения обязательств, резервные фонды или фонды на случай стихийных бедствий** - как правило, эти фонды создаются для обслуживания ожидаемых в будущем крупных оттоков средств. Средства резервируются каждый год или периодически для их накопления на случай возникновения потребности в них в будущем. Каждый год создаются определенные резервные фонды для поддержки решений, принимаемых в течение года, а также другие фонды, создаваемые на среднесрочную и долгосрочную перспективу на случай возникновения стихийных бедствий или замены крупных активов;
- **Продажа текущих активов** - такие сделки являются частью обычной операционной деятельности, например, реализация нефинансовых активов, подходящих к окончанию своего срока эксплуатации для государства. Выручка от них обычно рассматривается как доход государства и зачисляется на счет консолидированного фонда или резервируется для финансирования замены активов. Некоторые страны также создают эти фонды как механизм для внесения регулярных взносов с целью распределения бремени, связанного с заменой основных активов, на несколько лет.

120. **При построении сегмента источника средств следует учитывать требования о необходимости отдельного учета тех или иных видов средств, содержащиеся в нормативно-правовой базе, инструкциях и положениях бухгалтерского учета, а также необходимость формировать отдельные виды отчетности по запросам пользователей, в частности, ПР.** Там, где конституцией или иными законодательными актами вводятся определенные нормативные требования, их необходимо отразить в структуре сегмента. В большинстве стран по-прежнему возможно – с точки зрения как нормативно-правовой базы, так и требований бухгалтерского учета – консолидировать денежные средства на едином казначейском счете (ЕКС), не нарушая предусмотренных законодательством требований о раздельном учете средств. На Рисунке 25 приведен пример того, как в одной из стран законодательством определена структура фондов.

Рисунок 25– Возможная структура сегмента источник средств



Построение сегмента источника средств

121. Положения МСФООС⁸⁶ требуют, чтобы страна в отчете о движении денежных средств раскрывала информацию обо всей принадлежащей/управляемой ей ликвидности. Эти требования тоже следует учитывать при разработке сегмента ИС. Согласно МСФООС, требуется раскрывать в пояснительных записках информацию о любых денежных средствах, которые невозможно использовать, или в отношении которых действуют внешние ограничения⁸⁷, например, когда ПР требует использовать средства только для финансирования конкретного проекта, либо когда средства находятся в доверительном управлении. Таким образом, сегмент источника средств служит удобным инструментом для оперативного отражения всех средств в разбивке по фондам общего назначения и целевым фондам.

Перемещение средств между фондами

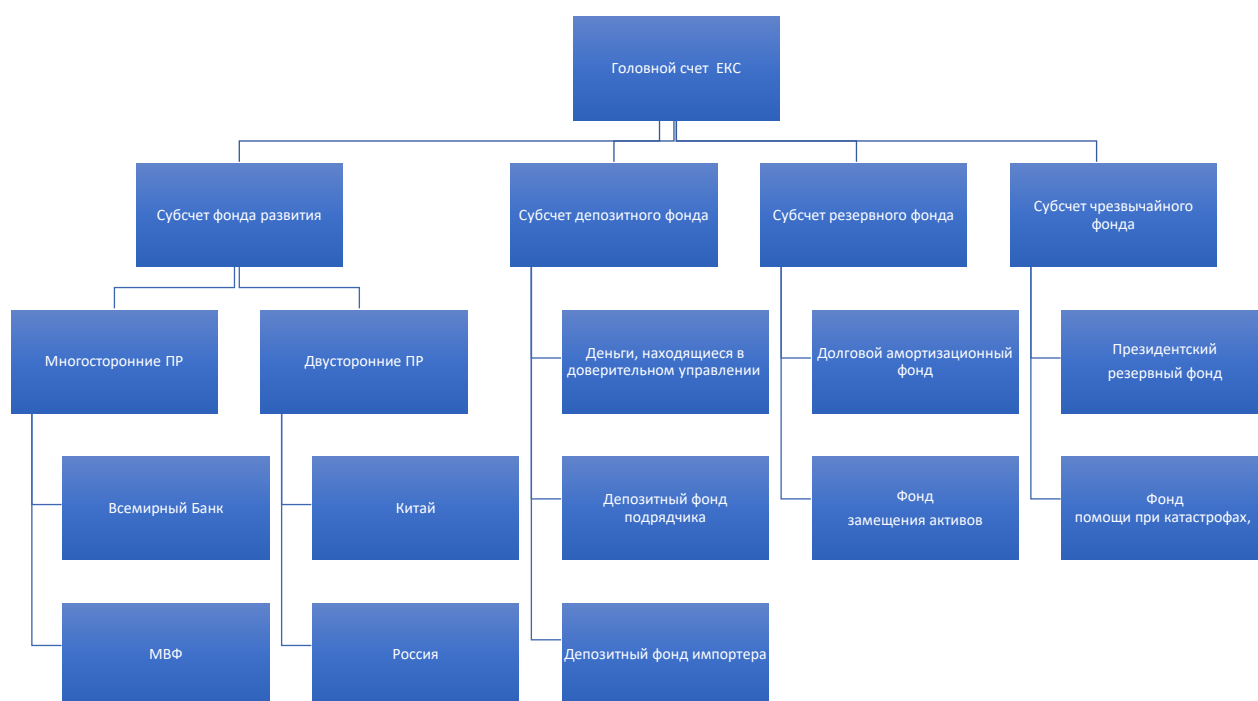
122. Перемещения средств между разными фондами не меняет остатка ликвидности, которой располагает государство - актив при этом просто переходит из одного фонда в другой. Это –важный момент. Во многих странах, где для таких фондов имеются разные банковские счета и ведется отдельный учет средств, для признания этих перемещений они оформляются как платежи и поступления. Эти операции при консолидации надо будет исключать. Таким образом оптимизация структуры ЕКС в главной книге при помощи сегмента источника средств позволит учитывать такие операции по переводу средств в

⁸⁶ МСФООС по кассовому методу и по методу начисления

⁸⁷ МСФООС, Учет по кассовому методу, п.1.4.9

ИСУГФ и главной книге как внутренние. На Рисунке 26 приведена возможная иерархическая структура ЕКС, которая предусматривает наличие головного счета и субсчетов для всех банковских счетов. В зависимости от действующих в конкретной стране требований такие банковские счета могут быть реальными или виртуальными; главное – чтобы они были сгруппированы под одним головным счетом ЕКС, давая возможность легко сверять остатки средств в любой момент времени, и их консолидацию для целей управления, например, для размещения на условиях овернайт. С учетом развития банковских технологий многие страны сейчас требуют, чтобы субсчета ежедневно обнулялись, а остатки консолидировались или зачислялись на ЕКС. Страны могут создать аналогичные структуры в ПС для целей контроля и управления, однако на практике это требование излишне: на «нулевых» счетах не остается остатка на конец дня, средства лишь проходят по ним.

Рисунок 26 – Примерная структура ЕКС в ЕПС



Партнеры по развитию и сегмент источника средств

123. **Партнеры по развитию (ПР) берут на себя обязательство использовать государственные системы, однако многие из них обеспокоены тем, что средства, выделяемые в виде целевых займов и грантов, могут «смешаться» с другими средствами, из-за чего ослабеет контроль за их использованием, либо (что еще хуже) они будут использованы нецелевым образом.** В результате многие организации-доноры требуют, чтобы для управления этими средствами в МВО стран создавались специальные структуры, известные как «группы реализации проектов» (ГРП). В этом случае нередко используется программное обеспечение третьих сторон, а управление операциями и их исполнение

осуществляется за пределами основной информационной системы государства и его банковского счета.

124. **Сегмент «Источник средств»** позволяет объединить эти отдельные структуры и формирует механизм, посредством которого в ЕПС и главной книге ИСУГФ могут создаваться отдельные счета и инструменты контроля. При выделении партнерами по развитию средств может быть создан уникальный код проекта, привязанный к соответствующему ПР. Так, если Всемирный банк предоставляет грант для финансирования проекта по ремонту начальных школ, процесс можно контролировать, создав отдельный уникальный код проекта в рамках Министерства образования (см. Таблицу 21). Если ПР требует наличия отдельного банковского счета, это тоже можно отразить в главной книге, выбрав счет финансового актива, привязанного к такому банковскому счету. При этом главная книга уже обеспечит отдельный учет этих средств, даже в рамках ЕКС; таким образом, использование сегмента источника средств и проектного сегмента не позволит им «смешиваться» с остальными средствами государства. Разумеется, такой подход позволяет указывать несколько источников средств для одного проекта: так, в последней строке в таблице 21 показано софинансирование за счет государственного бюджета в виде выплат заработной платы в проекте. ЕПС и ИСУГФ ограничивают доступ к этим средствам таким же образом, как внутри организационного сегмента происходит разделение ассигнований Министерства образования и ассигнований Министерства обороны. Для контроля используются различные коды ЕПС, а в рамках ИСУГФ эти ограничения реализуются посредством предоставления доступа к этим средствам лишь определенным пользователям. Таким образом, механизмы контроля определяются в ЕПС, а также в горизонтальных и вертикальных протоколах безопасности в рамках ИСУГФ. Поэтому при структурировании ЕПС следует также учитывать уровни и сегменты, для которых необходимы определенные элементы контроля доступа и управления.

Таблица 22 – Взаимосвязь сегмента ИС, проектного сегмента, счетов по учету финансовых активов и банковских счетов

| Сегмент | Сегмент «Источник средств» | Организационный сегмент | Проектный сегмент | Экономической сегмент | | Сумма |
|--|----------------------------|---|-----------------------|---|---------------------------------|-----------|
| | | | | Дебит | Кредит | |
| Получение средств от донорской организации | Грант/ Всемирный банк | Министерство образования – отдел начального образования | Ремонт начальных школ | Счет банка | Средства гранта | 5 000 000 |
| Распределение бюджетных ассигнований | Грант/ Всемирный банк | Министерство образования – отдел начального образования | Ремонт начальных школ | Счет «Нефинансовые активы/ Здания/ Школы» | Счет контроля за ассигнованиями | 3 000 000 |
| Расходование | Грант/ Всемирный банк | Министерство образования – отдел начального образования | Ремонт начальных школ | Счет «Нефинансовые активы/ Здания/ Школы» | Счет банка | 500 000 |

| | | | | | | |
|--|------------------------|---|-----------------------|-------------------------|------------|--------|
| Расходование софинансирования со стороны государства | Консолидированный фонд | Министерство образования – отдел начального образования | Ремонт начальных школ | Счет «Заработная плата» | Счет банка | 50 000 |
|--|------------------------|---|-----------------------|-------------------------|------------|--------|

Связь между сегментом «Источник средств» и проектным сегментом

125. Как видно из Таблицы 22, между сегментом ИС и проектным сегментом имеется важная связь. В каждой стране бюджетные ассигнования распределяются для финансирования мероприятий, рассчитанных на определенный срок. Речь может идти о строительстве объектов инфраструктуры (например, шоссейных дорог и плотин), проведении разового масштабного мероприятия (например, регионального спортивного или иного мероприятия) или финансирования конкретных направлений деятельности (например, проведения информационно-просветительской кампании о заболевании или вакцинации населения, входящего в группу риска). Финансирование такой деятельности может осуществляться за счет таких средств государства, как налоговые доходы, из других фондов, в частности, нефтяного фонда, или предоставляться из внешних источников (например, ПР). Иногда проекты финансируются из нескольких источников.

126. В конечном итоге, сведение всех источников и всех мероприятий в единый интегрированный бюджет является рекомендуемой практикой.⁸⁸ Совместное использование сегмента ИС и проектного сегмента дает возможность интегрировать проекты и бюджеты развития/инвестиционные бюджеты в текущий бюджет. Два этих сегмента обеспечивают структуру, которая позволяет решить эту задачу, даже если стране присуща двойственность бюджетного процесса. При рассмотрении Таблицы 22 важно отметить, что первоначальная сумма гранта была больше суммы, ассигнованной в течение первого года. Это говорит о двух особенностях. Во-первых, механизмы контроля за финансами ПР могут функционировать так же, как механизмы контроля за общегосударственными ассигнованиями. Средства могут расходоваться только бюджетной организацией, уполномоченной расходовать эти средства. Кроме того, в случаях, когда средства должны расходоваться в течение ряда финансовых лет, доступ к остаткам ограничен величиной ассигнований - эти средства остаются на ЕКС страны и не могут быть израсходованы ни на какие другие цели до тех пор, пока не будут выданы соответствующие полномочия на дальнейшее расходование средств - остаток средств на будущие годы отдельно «хранится» в составе остатка ЕКС.

127. Примерная структура сегмента ИС приведена ниже на Рисунке 26. Более детальная структура представлена также в Приложении IV. В ней используются цифровые коды, позволяющие формировать различные виды отчетности. Например, все коды агрегируются

⁸⁸ Более подробно см.:

<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/StrengthenedApproach/CapitalRecurrentIntegration.pdf>

в консолидированный фонд, что позволяет готовить отчетность о суммарной величине всех фондов на этом уровне. Другие характеристики этой структуры описаны ниже:

- Консолидированный фонд часто определяется в законодательном порядке. В данном случае в него зачисляются общие доходы государства и средства, поступающие по линии ПР. В ряде стран поступления от ПР рассматриваются за пределами консолидированного фонда. Для этого создается отдельный новый счет второго уровня.
- Для каждого иностранного и международного ПР создается уникальный суб-реестр. Поэтому, когда такой партнер предоставляет гранты и займы, имеется возможность формировать как общую отчетность по каждому партнеру, так и в разбивке по займам и грантам: каждый грант и заем увязывается с проектными кодами, что позволяет эффективно отделить каждый грант и заем от всех других источников средств, поступающих от того же ПР.
- Другие фонды могут включать в себя фонды, предусмотренные конкретными законодательными требованиями; средства, которые находятся в доверительном управлении государства, но не принадлежат ему (так называемые трастовые или депозитные фонды); фонды, создаваемые на будущее, куда перечисляются средства, вырученные при проведении конкретных сделок/операций; чрезвычайные фонды на случай неотложных или непредвиденных расходов и фонда, куда поступают платежи в счет обеспечения гарантий. Во многих странах ежегодно часть средств направляется в специальные фонды для борьбы с последствиями стихийных бедствий ввиду возросшей частоты их возникновения. То есть какой-либо фонд может создаваться для того, чтобы управлять определенными ресурсами отдельно от других ресурсов, - либо по требованию внешних сторон, либо в связи с тем, что это обусловлено особенностями бюджета или требованиями законодательства страны.
- Здесь также учитываются нефинансовые вложения, например, передача активов, предоставление технической или продовольственной помощи. Такая помощь поступает не всем странам, и не все страны имеют возможность осуществлять ее учет. Вместе с тем, такой элемент сегмента позволит формировать соответствующие отчеты и четко отделять полученные денежные средства от таких нефинансовых поступлений, как продовольствие.

Рисунок 27 – Типичная структура сегмента «Источник средств»

| | |
|--------|-------------------------------|
| 1 | Консолидация всех средств |
| 11 | Счет консолидированного фонда |
| 111 | Счет консолидированного фонда |
| 112 | Ресурсы ПР |
| 1121 | Гранты |
| 112101 | Австралия |
| 112102 | Новая Зеландия |
| 112103 | КНР |
| 112104 | Япония |
| 112105 | Азербайджан |
| 112106 | Турция |
| 112107 | Индия |
| | |
| 112121 | МВФ |
| 112122 | Всемирный банк |
| 112123 | АБР |
| 1122 | Займы |
| 112201 | Австралия |

| | |
|--------|--|
| 112202 | Новая Зеландия |
| 112203 | КНР |
| 112204 | Япония |
| 112205 | Азербайджан |
| 112206 | Турция |
| 112207 | Индия |
| | |
| 112221 | МВФ |
| 112222 | Всемирный банк |
| 112223 | АБР |
| 113 | Прочие фонды |
| 13 | Фонд для финансирования мер по смягчению рисков стихийных бедствий |
| 14 | Чрезвычайный фонд |
| 15 | Стабилизационный фонд |
| 16 | Трастовые фонды |
| 17 | Нефинансовые вклады |
| 170001 | Австралия |
| ... | ... |
| 170023 | АБР |

Вставка 13 – Рекомендации по разработке сегмента «Источник средств»

- Структурировать сегмент ИС таким образом, чтобы была обеспечена возможность контроля за всеми фондами и источниками финансирования в главной книге отдельно от других фондов, чтобы были разграничены механизмы контроля за поступлениями и расходами, а также чтобы были обеспечены учет и отчетность.
- Обеспечить соответствие структуры сегмента ИС всем законодательным требованиям к фондам. Необходимость разделения различных источников финансирования и обеспечения возможности контроля за расходованием средств из конкретных источников и отчетности по ним существовала всегда. Таким образом, этот сегмент может поддерживать разделение в рамках бюджета, предусмотренное законодательством, или требуемое внешними структурами, например, ПР.
- Рассмотреть вопрос о возможности расширения консолидации государственных денежных средств на ЕКС после подробного определения сегмента источника средств в главной книге.
- Изменить порядок проведения внутренних государственных операций и оформлять их как проводки, тем самым устраняя множество ненужных транзакций, проводимых между органами государственного управления.
- Создать реестр иностранных и международных ПР, позволяющий формировать полностью в рамках ИСУГФ отчетность о предоставляемом партнерами финансировании, в том числе капитального бюджета. Это также поможет более качественно интегрировать текущие и капитальные бюджеты. Для достижения этого сегмент ИС используется вместе с проектным сегментом, что необходимо для обеспечения отдельного отражения в главной книге. Такой подход также обеспечивает возможность наличия нескольких источников финансирования для каждого проекта, что является распространенным требованием правительства.

Разработка организационного сегмента

128. **Цель организационного сегмента – отразить используемые в государственном секторе организационные структуры для ассигнования бюджетных средств и контроля за исполнением бюджета.** К ним относятся бюджетные организации первого уровня, а именно МВО, а также их подведомственные структуры, необходимые для ассигнования и распределения бюджетных средств или детального отслеживания расходов на уровне БП или центров затрат. Даже в тех случаях, когда в стране внедрено программное бюджетирование, законодательные полномочия на расходование средств, как правило, продолжают реализовываться в первую очередь через структуры МВО, например, Министерство сельского хозяйства.
129. **Требования Минфина и парламента к отчетности, как правило, устанавливаются на очень высоком уровне.** В некоторых случаях такие требования устанавливаются на уровне бюджетных учреждений первого уровня - МВО. Однако во многих странах средства выделяются учреждениям более низкого уровня, которые являются подведомственными структурами по отношению к МВО, например, больницам, находящимся в ведении Министерства здравоохранения. Следовательно, минимальный уровень детализации, требуемый Минфином - это уровень, на котором парламент или аналогичный ему орган утверждает выделение средств.
130. **В случаях, когда Минфин имеет полномочия и несет ответственность за выделение средств на более низкий уровень организационной структуры**⁸⁹, такой уровень детализации также должен находить отражение в организационной классификации. Как правило, МВО также стремятся выделять бюджетные средства на нижестоящий уровень. Это особенно относится к крупным экономикам. Эту процедуру может выполнять бюджетное ведомство первого уровня, либо она может проводиться как серия «встроенных» вторичных распределений средств. Имеет смысл официально учитывать все эти уровни в рамках организационного сегмента, однако Минфину не следует контролировать исполнение бюджета ниже уровня бюджетных ассигнований.

⁸⁹ Традиционно во многих странах с переходной экономикой в целях централизованного контроля за исполнением бюджета использовалась «роспись» (или процесс распределения ассигнований). Это в большой мере было продолжением функции контроля Минфина за расходованием средств на уровнях ниже предусмотренного законом уровня ассигнования средств. Процесс предполагал дальнейшее распределение ассигнований на уровнях ниже МВО на ежегодной, ежеквартальной или даже ежемесячной основе. Разумно предположить, что этот принцип не соответствует концепции децентрализации контроля, которому в настоящее время отдается предпочтение. Роспись иногда неверно представляется как прогноз ликвидности для БП. В реальности же она является (или была) планом ликвидности с акцентом на контроле за расходованием средств.

Вставка 14 – Иерархические связи в организационном сегменте

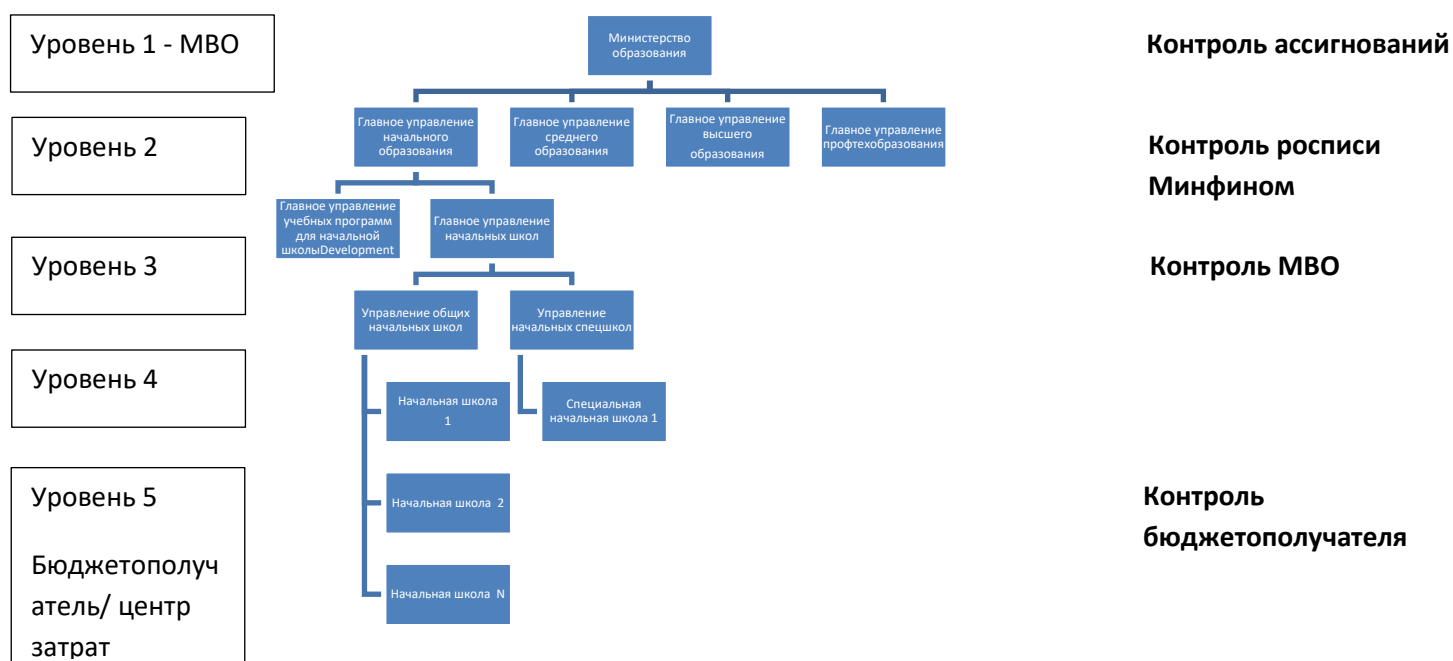
Бюджет может распределяться несколькими различными способами, и после утверждения Парламентом (или эквивалентным органом) ассигнований, дальнейшим распределением средств на более низких уровнях могут заниматься Минфин, отраслевые министерства или органы власти более низкого уровня. Например, средства могут быть ассигнованы отраслевым министерствам и другим бюджетным организациям первого уровня и/или субнациональным органам власти, а эти бюджетные организации первого уровня, в свою очередь, могут выделять ассигнования подведомственным учреждениям или бюджетным организациям второго уровня. Этот процесс может продолжаться на третьем, четвертом и даже пятом уровне.

Поэтому весьма распространена практика, при которой бюджетные ассигнования проходят через целый ряд процессов последующего распределения, в некоторых случаях вплоть до уровня БП. Для этого могут использоваться различные способы. Например, ассигнования могут утверждаться Минфином при условии подачи планов расходования денежных средств, которые отражают последующее распределение ассигнований. Один и тот же процесс может повторяться на каждом субнациональном уровне, при этом второй уровень органов власти перенаправляет средства третьему уровню и так далее. Например, Департамент финансов на втором уровне утверждает планы расходования денежных средств для своих МВО и местных органов власти. Могут существовать различные варианты организации этих процессов.

Общей особенностью этих механизмов является то, что они задействуют иерархические связи, которые могут быть определены в организационном сегменте ЕПС, а перечисление средств и правовые полномочия на расходование средств между различными уровнями этой иерархии и внутри правительственных структур могут осуществляться полностью в рамках ИСУГФ при условии ее правильной разработки. Это также дает возможность странам рассмотреть возможность совершенствования бизнес-процессов, особенно там, где традиционные «исторические механизмы» создают длительные задержки в процессе последовательного перечисления средств из консолидированного бюджета на каждый более низкий уровень государственного управления.

131. **Странам, где МВО используют единую централизованную ИСУГФ, организационный сегмент потребуется не только для отчетности по ассигнованиям и вторичному распределению ассигнований, но и для отслеживания более детальной отчетности, возможно, вплоть до БП, например, школ и поликлиник.** Такие детальные подведомственные структуры могут создаваться официально в организационном сегменте, либо Минфин может выделять подсегменты и цифры на уровне ниже уровня бюджетных ассигнований для их использования на усмотрение МВО. На Рисунке 27 показана структура организационного сегмента на простом примере из пяти уровней.

Рисунок 28. Пример пятиуровневой иерархической организационной структуры и механизмов бюджетного контроля



132. Как показано на Рисунке 28, в целях обеспечения контроля «сверху вниз» со стороны парламента и Минфина, а также управленческого контроля МВО и подведомственных структур, в частности БП, разработка интегрированного организационного сегмента представляется возможной и обоснованной. В этой связи при разработке организационного сегмента важно также обеспечить выполнение требований, предъявляемых со стороны МВО. В тех случаях, когда используемая Минфином ИСУГФ не поддерживает требования к отчетности МВО, это не столь важно, однако если ИСУГФ используется для целей отчетности МВО, то требования к контролю и отчетности таких структур должны быть включены в организационный сегмент и поддерживаться им.

Что происходит в менее сложных организационных структурах?

133. Число необходимых уровней организационной структуры зависит от уровней контроля и отчетности, присущих наиболее сложным МВО. Как правило, для большинства МВО достаточно пяти уровней детализации. Однако если требуется больше уровней детализации, то разумно увеличить их число. Это не означает, что все МВО обязательно должны иметь в структуре пять или более уровней. Каждое МВО будет использовать такой уровень детализации организационного сегмента, который им требуется. Примером может служить конституционный суд, где требуется одноуровневая структура. В данном случае он является одновременно и МВО, и бюджетополучателем. В организационном сегменте будет создано пять уровней, но в этом случае название конституционного суда будет повторяться на всех пяти уровнях. Таким образом, на каждом уровне будет формироваться идентичная отчетность, при этом суд не будет использовать те уровни, которые не требуются.

134. Тот же принцип относится к МВО, где требуется два, три или четыре уровня. МВО определяет число уровней вплоть до самого нижестоящего, а затем повторяет информацию на нижестоящих уровнях вплоть до пятого (или ниже, если имеется больше пяти уровней).

Преимущества подробной организационной классификации

135. В прошлом чрезмерно детализованная классификация организационных структур не поощрялась, поскольку это приводило к увеличению рабочей нагрузки, системным ограничениям и удорожанию хранения данных. В настоящее время благодаря современным технологиям и снижению стоимости хранения данных государства могут отражать значительно более детальную информацию, чем в прошлом. Необходимо внимательно учитывать это обстоятельство, поскольку хранение информации на уровне БП/центра затрат может нести в себе немалые преимущества. БП будут иметь доступ к «активной» информации об исполнении бюджета для целей управления бюджетами и планирования в течение года. Что касается МВО, то это позволит им получать детальную информацию о расходовании средств и потребностях в финансировании всех подведомственных организаций. Благодаря этому появляется детальная информация для построения бюджета «снизу-вверх» на предстоящие годы, а также анализа характера расходования средств в прошлые периоды и сравнения между собой информации по похожим БП. Это также позволяет проводить оперативный мониторинг таких бюджетополучателей⁹⁰, что может оказаться особенно полезным в случае, если таким бюджетополучателям переданы полномочия по текущему управлению средствами. Наконец, у Минфина появится доступ к подробной отраслевой информации, полезной при направлении МВО своих бюджетных заявок или внесении новых стратегических предложений. Кроме того, если потребуется провести отраслевой анализ расходов, то это можно будет сделать с помощью такой детальной информации. Например, невозможно надлежащим образом провести общеотраслевой анализ сектора образования без понимания того, как расходуются средства на уровне школ. Такой уровень информации, хотя и не требуется Минфину для ежедневного мониторинга, будет полезен для стратегического анализа, а также для обеспечения достоверности консолидированной отчетности.

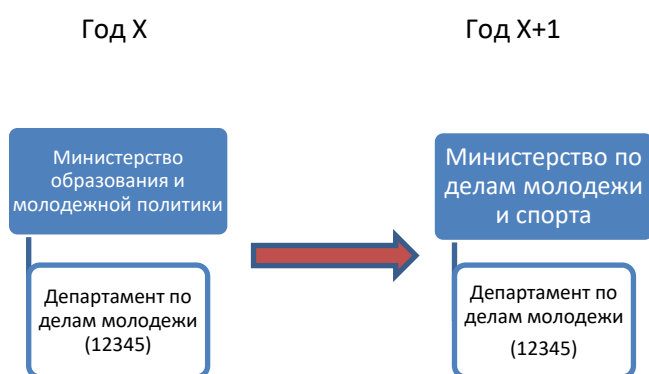
Уникальный код бюджетополучателя /центра затрат

136. Как упоминается в главе 3, нередко имеет смысл создавать уникальные элементы внутри сегмента. Существует две основные области, для которых это может быть целесообразно сделать в организационном сегменте. Во-первых, несмотря на часто меняющуюся под влиянием политических факторов структуру министерств, второй и третий уровни бюджетной организации – уровень департаментов – нередко остаются весьма устойчивыми. Такие департаменты крайне редко меняют структуру, за исключением случаев создания новых департаментов. Структуры департаментов переходят от предыдущего «материнского» министерства к новому «материнскому» министерству.

⁹⁰ Это может быть полезным инструментом для руководства МВО, органов внутреннего аудита, а также таких центральных органов, как казначейство и министерство финансов. Даже высшим органам аудита можно было бы предоставить соответствующий доступ для проведения аналитической работы в течение года.

Например, в какой-то год департамент по делам молодежи может быть подведомственной структурой министерства образования и молодежной политики, а через год он может быть перейти в подчинение министерства по делам молодежи и спорта. Создание уникального под-сегмента для департаментов позволяет беспрепятственно переносить бюджет этого департамента из бюджета предыдущего «материнского» министерства в бюджет нового «материнского» министерства. Соответствующие ряды данных по нему также можно будет перенести, чтобы обеспечить сопоставимость информации по годам несмотря на изменение структуры государственных органов.

Рисунок 29 – Переход департамента в подчинение другого министерства



137. **Второй областью, где это может быть весьма полезно, являются БП / центры затрат.** Как показано на Рисунке 8, начальная школа имеет множество взаимосвязей «один к одному» с другими сегментами и подсегментами ЕПС. Поэтому, как только бюджетополучателю будет присвоен уникальный код, все взаимосвязи «один к одному» могут быть установлены в рамках ИСУГФ и автоматически использоваться при введении кода БП. Это позволит сократить время на ввод данных, которые каждый раз необходимо вводить для отражения полного ЕПС в ИСУГФ. Это - ни что иное, как создание «короткого кода», показанного на Рисунке 8, где уникальный код БП идентифицирует не только вышестоящее министерство, но и многие другие элементы сегмента ЕПС, имеющие связи «один к одному».
138. **Даже в тех случаях, когда МВО имеют собственную ИСУГФ или систему учета, структурирование организационного сегмента вплоть до уровня БП и обеспечение целостности данных при взаимодействии структур позволит вводить данные лишь однократно и передавать их на различные уровни государственного управления, нуждающиеся в информации.** Зачастую БП предоставляют одну и ту же информацию различным заинтересованным сторонам в органах власти. Например, нередки случаи, когда БП вынуждены предоставлять отчеты об исполнении бюджета Казначейству, Бюджетному департаменту и вышестоящим («родительским») министерствам. Во многих случаях информация представляется в несколько разных форматах и, возможно, с разной периодичностью (ежемесячно или ежеквартально). Однако если создать иерархию и привязать ее к ИСУГФ или грамотно построенному хранилищу данных, всем

заинтересованным сторонам можно будет предоставить доступ к отчетам в нужном им формате, при этом бюджетополучатели должны будут предоставлять информацию лишь однократно. Повышение эффективности здесь очевидно, особенно для БП, при этом также вероятны улучшения в плане надежности и соблюдения сроков предоставления информации.

Есть ли необходимость в создании внутри организационного сегмента отдельного сегмента для бюджетных ассигнований?

139. В ЕПС некоторых стран одновременно действуют две или более структуры, предназначенные для поддержки организационного управления, исполнения бюджета, а также бюджетных ассигнований и распределения средств. Зачастую причиной существования различных структур является то, что они были разработаны разными функциональными подразделениями органов государственного управления. Пересмотр ЕПС дает возможность лучше интегрировать требования каждого из функциональных субъектов и рассмотреть вопрос о том, что возможно достаточно одного интегрированного сегмента. В большинстве ИСУГФ, приобретенных как коммерческий программный продукт (COTS), ассигнования и распределение бюджетных средств выделены в отдельный модуль «управления средствами», который накладывается на всю структуру ЕПС для контроля соответствия расходов ассигнованиям. Эти механизмы бюджетного контроля не требуют наличия отдельных структур в сегменте.⁹¹ Действительно, механизмы бюджетного контроля должны быть определены для различных уровней каждого сегмента ЕПС, чтобы контроль за расходами осуществлялся в отношении соответствующих организаций и в необходимом объеме. В случаях, когда заинтересованные стороны требуют уникальных отчетов для анализа и мониторинга бюджетных ассигнований и/или исполнения бюджета, эти требования должны быть либо встроены в структуру организационного сегмента, либо такие отчеты должны составляться для их пользователей на основе существующей структуры сегмента.

Соотнесение с программным и функциональным сегментами

140. **Важно обеспечить четкую взаимосвязь между организационным, программным и функциональным сегментами.** Для эффективной реализации этой задачи целесообразно будет начать сопоставление с самого низкого уровня организационного сегмента, так как такой метод с наибольшей вероятностью обеспечит установление отношений «один к одному» с более высокими уровнями в программном и функциональном сегментах. Эта таблица соответствия затем может быть использована для обеспечения целостности отчетности по трем сегментам. Она также должна гарантировать, что явное кодирование необходимо только на самом низком уровне организационного сегмента, тогда как программное и функциональное кодирование и отчетность должны быть производной этого сегмента. Это является особенностью отношений, показанных на Рисунке 8.

⁹¹ Рекомендуется также, чтобы страны следовали этому подходу в тех случаях, когда системы создаются для правительства или по его поручению.

Вставка 15 - Рекомендации по разработке организационного сегмента

- Рассмотреть вопрос о внедрении детально проработанного (от МВО до БП) организационного сегмента, поскольку это позволит всем заинтересованным получать существенную информацию и обеспечит прямую увязку бюджетных ассигнований с окончательными решениями о расходовании средств. Это также повысит надежность и своевременность отчетности БП и снизит для них трудоемкость подготовки отчетов для различных заинтересованных сторон.
- Проконсультироваться со всеми пользователями ИСУГФ, чтобы удостовериться в выполнении всех требований к отчетности каждого из МВО. Так можно повысить полезность ЕПС и ИСУГФ для целей управленческой отчетности в МВО, а это, возможно, позволит снизить потребность МВО в отдельных системах
- Рассмотреть, как работают существующие процессы ассигнования и распределения бюджетных средств, и определить возможности для их совершенствования за счет более глубокой интеграции организационного сегмента.
- Рассмотреть возможность разработки в ЕПС «короткого кода» на основе связей «один к одному» между кодами БП и другими сегментами ЕПС (Рисунок 8). Это снизит нагрузку на пользователей, связанную с ручным вводом в ИСУГФ дополнительных кодов классификаций при проведении операции.

Разработка проектного сегмента

141. **Помимо операционных расходов, государства, как правило, обязаны финансировать особые расходы, требующие «обособления» части бюджетных средств.** Проектный сегмент позволяет выделять средства для финансирования таких расходов и контролировать их расходование. Как правило, подобные проекты не являются долгосрочными и представляют собой отдельные краткосрочные или среднесрочные расходы. Проекты по характеру могут быть как капитальными, как например, строительство дороги или школы, так и текущими, как например, кампании по охране здоровья и повышению осведомленности о снижении рисков заражения вирусами, переносимыми насекомыми. Проекты могут также сочетать в себе элементы капитальных и текущих расходов, как например, строительство молодежного центра, привлечение квалифицированных кадров для его обслуживания и их текущее трудоустройство. Кроме того, проекты обычно тесно связаны с капитальным или инвестиционным бюджетом страны.

Коды проектов

142. **Как правило, проектам рекомендуется присваивать уникальные коды.** Следовательно, длина кода будет зависеть от общего числа реализуемых в стране проектов, в идеале – не только от числа проектов, учитываемых в ИСУГФ. С помощью пятизначных числовых кодов можно одновременно учитывать 99 999 проектов, а четырехзначный буквенно-цифровой код (вариация из 36 разных знаков на позицию) позволит охватить более 1,6 млн проектов. Однако, принимая во внимание, что сроки реализации проектов могут превышать один финансовый год, длина кода должна определяться исходя из общей численности проектов

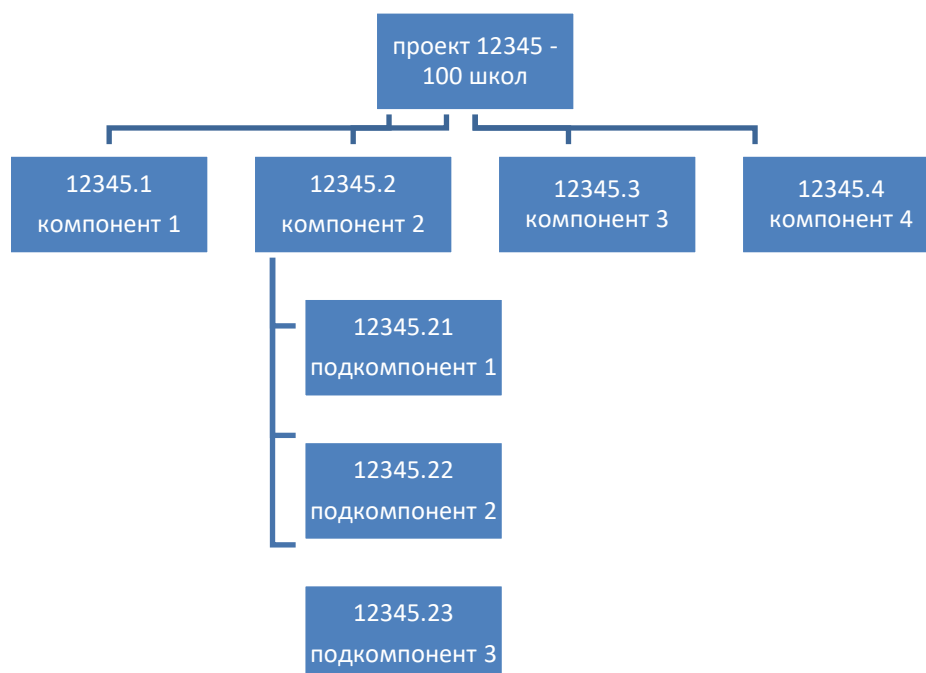
в течение обозримого времени. Поэтому если в стране каждый год инициируется 10 000 новых проектов, то для достижения заложенной возможности охвата 99 999 проектов потребуется 10 лет. К тому времени для учета следующего проекта будет разумно вновь начать отсчет с 00001. Министерство инвестиций и планирования в одной из стран заявило о своем желании присваивать проектам уникальные коды навсегда, чтобы их можно было легко идентифицировать в целях долгосрочного планирования и анализа. В этом случае может потребоваться расширить цифровой код проекта до 7 или даже 8 знаков. Такие проектные коды служат уникальным идентификатором всей информации по проекту в рамках всех структур государственного управления. Это позволяет получать информацию о проекте, используя не только ИСУГФ, но и иные системы, например, систему управления проектами Министерства общественных работ или Министерства планирования.

143. **Это будет особенно важно там, где существуют разрозненные информационные системы управления государственными финансами.** Если, например, управление проектом, мониторинг и отчетность происходят в одной системе, а исполнение бюджета происходит в ИСУГФ, различия в структурах кодирования затруднит сравнение данных и обмен ими между двумя системами. К сожалению, это часто встречающаяся ситуация, которая часто усложняется еще и тем, что у каждого проекта есть своя ГРП, свои банковские счета и бухгалтерское программное обеспечение. Уникальный код проекта может помочь улучшить обмен данными, а также облегчить процесс более эффективной интеграции информации о финансировании со стороны ПР и информации о капитальном бюджете в ИСУГФ.

Компоненты проекта

144. **Некоторые проекты могут быть весьма крупными или сложными, и в таких случаях может быть важно разбить бюджет проекта на компоненты или даже подкомпоненты.** Подобное подразделение проиллюстрировано на рисунке 30, где проект состоит из четырех бюджетных компонентов, а в структуре компонента 2 имеется три подкомпонента. Это означает, что можно выделять бюджетные средства на уровне подкомпонентов и предоставлять соответствующую отчетность с достаточной степенью детализации. Это является распространенным требованием и одной из причин того, почему ГРП создаются вне системы управления государственными расходами. Внедрение в структуру бюджета подэлементов, отражающих специфику проекта, позволит удовлетворить требования большинства ПР так как ЕПС и ИСУГФ смогут обеспечить выполнение их требований к отчетности.

Рисунок 30 – Отчетность по проектам в разрезе компонентов и подкомпонентов бюджета



Вставка 16 – Специфические требования ПР к отчетности

ПР часто настаивают на создании специфических форм отчетов для своих проектов. Описанный выше подход дает такую возможность и позволяет разбивать структуру проекта на компоненты и подкомпоненты, что обеспечивает значительную гибкость. Даже всего два знака кода дают возможность для учета 10 компонентов, у каждого из которых может быть еще до 10 компонентов.

Иногда ПР может обратиться с просьбой о внесении изменений в текущую структуру экономической и функциональной отчетности. Если государственный ЕПС в целом согласован с РСГФ2014, включая КФОГУ, то такие просьбы могут удовлетворяться за счет возможности разбить проект на компоненты/субкомпоненты. У ПР не должно возникать необходимости запрашивать экономические или функциональные коды и отчетность, отличную от международно-признанных требований.

Когда такие запросы направляются либо ПР, либо отраслевым министерством, первым шагом должно стать предоставление им рекомендаций по построению и возможностям ЕПС. В некоторых случаях направляющие такие запросы организации не имеют подробного представления о возможностях ЕПС. В других случаях запрос делается для того, чтобы обосновать наличие отдельной системы и ГРП.

Для улучшения интеграции внешнего финансирования в 2004 г. в Косово (на тот момент имевшем высокую зависимость от внешнего финансирования) была разработана инструкция о включении средств проектного финансирования в ИСУГФ, ЕКС и их переводе под общее управление Казначейства. Для обеспечения общего понимания в отношении использования, потенциала и надежности ЕПС этот документ был широко распространен, в том числе среди ПР.

Множественные источники финансирования проектов

145. Одно из важных требований, предъявляемых к некоторым проектам, это необходимость как консолидации информации, так и отдельно контролировать и предоставлять отчетность по нескольким источникам финансирования. В развивающихся странах частичное финансирование проектов за счет средств партнеров по развитию – весьма распространенное явление. Во многих случаях ПР требуют от страны софинансирования инвестиций, зачастую в размере 10% от совокупной стоимости проекта, при этом доля финансирования партнеров по развитию составляет 90% (10-процентное участие государства может выражаться как в предоставлении финансовых средств, так и нефинансовых вложений – предлагаемый подход подходит для обеих форм участия государства). Для этого код проекта используется вместе с сегментом источника средств, как показано в Таблице 23. В этом примере Всемирный банк предоставляет 90 000 000 средств финансирования в виде гранта, а правительство финансирует 10%. Таким образом, совокупный размер бюджетных ассигнований на финансирование проекта в текущем году составит 100 000 000. Первый платеж на приобретение инфраструктуры ИКТ составит 20 000 000 и будет отражен в системе учета как капитальные расходы. Эта сумма вычитается из общей стоимости проекта, что сокращает размер доступного ассигнования до 80 000 000, а остаток инвестируемой Всемирным банком суммы до 70 000 000. Взнос правительства предназначен для укомплектования штата сотрудников проекта, и он ежемесячно взимается в пользу проекта в размере 500 000 в месяц. Таким образом, после выплаты зарплаты за первый месяц средства в наличии для финансирования проекта сокращаются до 79 500 000, а сумма общего вклада правительства - до 9 500 000. Эти расчеты приведены в Таблице 23. Взнос правительства предназначен для укомплектования штата сотрудников проекта, и он ежемесячно взимается в пользу проекта в размере 500 000 в месяц. Таким образом, после выплаты зарплаты за первый месяц средства в наличии для финансирования проекта сокращаются до 79 500 000, а сумма общего вклада правительства - до 9 500 000. Эти расчеты приведены в Таблице 24.

Таблица 23 – Проект, финансируемый из нескольких источников

| Проект – проведение интернет сетей в 100 начальных школах | | | | | |
|---|------------------|--------------|-----------------|---------------------------|------------|
| Операция | Источник средств | Министерство | Проект | Экономический характер | Сумма |
| Первоначальное финансирование | Всемирный банк | Образования | 12345 -100 школ | Грант | 90,000,000 |
| Бюджетное ассигнование | Всемирный банк | Образования | 12345 -100 школ | Капитальные затраты | 90,000,000 |
| Бюджетное ассигнование | Общий фонд | Образования | 12345 -100 школ | Капитальные затраты | 10,000,000 |
| Приобретение инфраструктуры | Всемирный банк | Образования | 12345 -100 школ | Нефинансовые активы – ИКТ | 20,000,000 |
| Расходы на зарплату | Общий фонд | Образования | 12345 -100 школ | Зарплаты | 500,000 |
| Непроектные расходы | Общий фонд | Образования | 00000 | Командировки | 100,000 |

Таблица 24 – Отчет о расходовании средств, выделенных на проект

| Проект 12345-100 школ | ВБ | Общий фонд | Сальдо по проекту |
|---------------------------------|------------|------------|-------------------|
| Финансирование | 90,000,000 | 10,000,000 | 100,000,000 |
| Приобретение основных средств | 20,000,000 | | 80,000,000 |
| Зарплаты | | 500,000 | 79,500,000 |
| Остаток средств на конец месяца | 70,000,000 | 9,500,000 | 79,500,000 |

146. Такой подход к использованию ЕПС означает, что отчетность может быть сформирована по проекту в целом, либо в разрезе каждого источника финансирования, либо в соответствии с обоими требованиями одновременно. Таким образом, использование сегмента источника финансирования и проектного сегмента может объединить финансовые средства ПР в главной книге ИСУГФ, при этом все отчеты, запрашиваемые партнерами по развитию, могут быть сформированы из ИСУГФ. Если ЕПС и главная книга выстроены правильно, это позволит отделить средства ПР от остальных средств в главной книге. Такое разделение аналогично тому, как в главной книге обособляются и контролируются бюджетные ассигнования, выделенные каждому из министерств. В конечном итоге и в идеальной ситуации, ПР разрешат перевести свои средства на ЕКС страны, учитывая, что в главной книге можно вести отдельный контроль. Несмотря на это, фактические средства по-прежнему могут быть размещены на разных банковских счетах, хотя такая практика не приветствуется и не требуется. На совместной конференции представителей ПР и государств в Аккре большинство ПР согласились идти к тому, чтобы по возможности использовать действующие в стране системы. К ним относились системы управления ликвидностью и такие банковские механизмы, как размещение средств на ЕКС страны. Во многих случаях у ПР нет уверенности в том, что их средства будут защищены от других приоритетных расходов. Этот пример показывает, что выделение таких средств и контроль за ними возможны при условии надлежащего использования ЕПС и главной книги.

Непроектные расходы

147. В Таблицу 23 добавлена дополнительная строка, показывающая, как можно дифференцировать в ЕПС проектные и непроектные расходы. Для непроектных расходов используется проектный код 00000⁹², который задается в проектном сегменте для всех расходов, кроме расходов по проекту. Этот код автоматически заполняется в ИСУГФ, таким образом, большинство общих бюджетных расходов кодируется именно так, и такие расходы

⁹² Код 00000 здесь использован только для примера – в качестве кода по умолчанию может использоваться любая комбинация, например, XXXXX

автоматически распознаются как не относящиеся к проекту⁹³. Если требуется код конкретного проекта, то код по умолчанию будет изменен на правильный проектный код.

Вставка 17 – Рекомендации по разработке проектного сегмента

- Создать отдельный уникальный код для каждого проекта
- Рассмотреть необходимость создания в проектом сегменте компонентов и даже подкомпонентов с целью выполнения всех требований к бюджетной отчетности, устанавливаемых государством и ПР
- Провести обучение для МВО и ПР по надлежащему использованию ЕПС для целей отчетности. Возможно, было бы целесообразно разработать методологию «внешнего финансирования» и широко распространить такой документ среди ПР
- Выстраивать проектный сегмент в тесной координации с сегментом источника средств, чтобы обеспечить охват всех источников финансирования. Использование проектного сегмента и сегмента источника средств дает возможность отдельного учета средств ПР даже в рамках ЕКС страны, обеспечивая их использование по назначению согласно первоначальному ассигнованию

Разработка функционального сегмента: достижение баланса между требованиями страны и международными требованиями

Что такое функциональный сегмент?

148. **Функции государства дают представление об отраслевом и подотраслевом разрезе государственного сектора и обеспечивает последовательность классификации функций и направлений деятельности независимо от того, как действующее правительство предпочитает распределять полномочия ведомств.** Например, правительство может передать некоторые больницы и учреждения первичного звена здравоохранения в подчинение другим МВО, например, Администрации Президента. Поэтому функциональная классификация представляет собой механизм, позволяющий получать более полное представление о расходах в разрезе отраслей и подотраслей независимо от специфических решений правительства по управлению сектором.

149. **Что касается международной практики, то ООН разработала Классификацию⁹⁴ функций органов государственного управления (КФОГУ), которая является общепринятой основой для функционального сегмента государства.** Большинство стран предоставляют статистические данные МВФ и отчетность ПР в соответствии с КФОГУ, поэтому, как минимум, каждое государство должно иметь возможность формировать отчетность из ЕПС на основе

⁹³ При использовании ЕПС в главной книге необходимо заполнять каждый сегмент, даже в тех случаях, когда сегмент напрямую не связан с видом учитываемой операции. Таким образом, в проектом коде создается код «по умолчанию» для отражения факта не связанности тех или иных расходов с проектом

⁹⁴ Более подробная информация о КФОГУ изложена в руководстве МВФ РСГФ 2014:

<https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>

КФОГУ. В таблице 25 представлены 10 функций государства. В Приложении V более подробно представлена трехуровневая классификация КФОГУ с изменениями, позволяющими показать конкретные примеры стран в части полезных и непротиворечивых вариантов структуры КФОГУ.

Таблица 25 – Десять функций КФОГУ

| | |
|----|----------------------------------|
| 01 | Общегосударственное управление |
| 02 | Оборона и безопасность |
| 03 | Правоохранительные органы и суды |
| 04 | Экономика |
| 05 | Защита окружающей среды |
| 06 | Жилищно-коммунальное хозяйство |
| 07 | Здравоохранение |
| 08 | Культура и спорт |
| 09 | Образование |
| 10 | Социальная защита |

150. **Важно также отметить, что в РСГФ 2014 КФОГУ используется только для учета информации о расходах⁹⁵.** Не обязательно использовать этот сегмент ЕПС только для этих целей. Например, он может использоваться для функциональной отчетности о доходах и для учета бюджетных источников финансирования, например, обслуживания долга. Вместе с тем, решение о том, как страна будет использовать функциональный сегмент зависит от того, как страна применяет КФОГУ в РСГФ2014, при этом ни в одной стране не должно возникать никаких ограничений в части того, как его использовать.

КФОГУ: принять или адаптировать?

151. **Некоторые страны, особенно те, в которых отмечается высокая доля грантов и займов, предоставляемых ПР, могут использовать готовую опубликованную версию КФОГУ и применять ее непосредственно в качестве собственного функционального сегмента ЕПС.** Вместе с тем в других странах структура КФОГУ подвергается модификации, что необходимо для особого выделения ключевых подотраслей КФОГУ в отчетности государства. Наиболее распространенным примером модификации стандартной структуры КФОГУ является Функция 4 – экономическая. В тех странах, где есть доминирующие экономические подотрасли КФОГУ, эта функция делится на две или более функции, являющиеся специфическими для страны. Такое деление не приведет к каким-либо проблемам с отчетностью на основе КФОГУ, поскольку эти функции могут быть объединены для целей отчетности в соответствии с КФОГУ. В Таблице 26 показан пример того, как это работает в стране, где важными отраслями экономики считаются сельское хозяйство и туризм.

⁹⁵ В РСГФ2014 расходы определены как затраты плюс чистые инвестиции в нефинансовые активы. Таким образом, расходы находятся над чертой и исключают финансирование бюджета.

Таблица 26 – Представление отраслей с учетом специфики страны

| Номер отрасли | Отрасли страны | Номер КФОГУ | Функция КФОГУ |
|---------------|--------------------------------|-------------|--------------------------------|
| 01 | Общегосударственное управление | 01 | Общегосударственное управление |
| 02 | Оборона и безопасность | 02 | Оборона и безопасность |
| 03 | Полиция и суды | 03 | Полиция и суды |
| 04 | Сельское хозяйство | 04 | Экономика |
| 05 | Туризм | | |
| 06 | Прочие экономические отрасли | | |
| 07 | Защита окружающей среды | 05 | Защита окружающей среды |
| 08 | ЖКХ | 06 | ЖКХ |
| 09 | Здравоохранение | 07 | Здравоохранение |
| 10 | Культура и спорт | 08 | Культура и спорт |
| 11 | Образование | 09 | Образование |
| 12 | Социальная защита | 10 | Социальная защита |

152. Как показано в Таблице 26, налицо очевидная связь между отраслевым сегментом в стране и КФОГУ, и они могут быть без труда сопоставлены друг с другом, а отчетность на основе КФОГУ может быть сформирована из действующей в стране структуры сегмента. К сожалению, в некоторых странах эта четкая связь нарушается, поскольку создаются собственные гибридные сектора, в результате чего возникают сложности с сопоставлением с КФОГУ. В таких случаях важно, чтобы все-таки была возможность установить связь между обеими структурами – для этого может потребоваться перейти на уровень подотрасли или даже на уровень БП в организационном сегменте. В целом важно не допускать существенных отклонений от КФОГУ, с учетом того, что эта классификация является универсальной для всех стран.

153. Существует одно направление, где страны могут отклоняться от конкретных требований КФОГУ, а именно, в части подфункции «не отнесенный к другим категориям» (NEC), которая имеется во всех 10 функциях КФОГУ⁹⁶. В целом функциям административной поддержки в отрасли, в том числе административным функциям министерств, и таким функциям по поддержанию ведомственной деятельности, как кадровая поддержка, финансирование и пр., присваивается код NEC. Кроме того, периодически возникают функции, которые не соотносятся напрямую с подфункциями КФОГУ, которые также кодифицируются как NEC. Однако такие функции, скорее всего, являются исключением из правил и незначительны с точки зрения расходов. Поэтому страны могут выбирать конкретное и ясное описание функций, учитывая, что большинство мероприятий подпадают под категорию «организационная поддержка». Один из очевидных вариантов мог бы заключаться в выделении организационной поддержки в четко определенную категорию, хотя это может и не потребоваться, если такие структуры уже существуют в организационном сегменте.

⁹⁶ Дважды для функции «социальная защита» в КФОГУ, - в отношении социального отторжения и социальной защиты.

Общие для стран проблемы

154. К общим проблемам классификации отраслей, с которыми сталкиваются страны, относятся следующие:

- **Использование функционального сегмента для контроля расходов бюджета.** Это само по себе не является проблемой, если помимо функционального сегмента для целей контроля используются и другие сегменты. Функциональный сегмент должен использоваться наряду с другими сегментами, в частности, вместе с организационным, для обеспечения комплексного контроля, не ущемляя при этом гибкость и полезность классификации. Однако проблема может возникнуть там, где полномочия по фактическим расходам предоставляются конкретным министерствам, а функциональные ассигнования распространяются сразу на несколько министерств. В таких случаях важно, чтобы функциональные ассигнования далее распределялись между конкретными министерствами или должностными лицами. В идеале за управление каждым отдельным бюджетом должен отвечать один распорядитель.
- **Создание отдельных дополнительных функций/секторов, имеющих сквозной характер и подлежащих распределению в соответствии с имеющимися функциями.** Двумя примерами могут служить создание Сектора капитальных затрат и Сектора НИОКР. В обоих случаях отраслевые расходы, например, на образование и здравоохранение, должны включать в себя капитальные и текущие затраты, а также расходы на НИОКР. Наличие таких сквозных отраслей приводят к несоответствиям и занижению фактического размера функциональных/отраслевых расходов.
- **Отражение нераспределенных средств бюджета в составе его окончательных расходов.** Общепринятой практикой в государственном секторе является формирование резерва средств на случай непредвиденных ситуаций, или использование гибкого подхода к расходам определенных бюджетных учреждений или к расходам по определенным бюджетным статьям. При этом важно не присваивать таким средствам функциональные коды до тех пор, пока не станет известен фактический размер расходов. В качестве альтернативного подхода первоначальный функциональный код следует воспринимать как временный, а окончательные суммы относить к соответствующим окончательным функциям и отраслям. Например, если страна выделяет средства в резервный фонд, это может быть учтено как временный расход из общегосударственного фонда. В случае, если в результате стихийного бедствия причинен ущерб 20 начальным школам, и получено разрешение на расходование средств из резервного фонда, окончательные расходы должны учитываться как расходы министерства образования и соответствующей подфункции начального образования. По сути дела, существует два варианта. В первом варианте первоначальный бюджет резервного фонда выделяется не по функциональной классификации, а по другим сегментам. В этом случае функциональная классификация будет учитываться только в момент осуществления расходов. Во втором варианте потребуется отдельное ассигнование средств по конкретной функциональной статье под названием «Резервный фонд», возможно, в рамках общего фонда или отдельной функции, выделенной в составе бюджетных ассигнований. При этом такой подход нельзя будет использовать для учета окончательных расходов, поскольку такой функции в реальности не существует. Когда принимается решение о расходовании средств резервного фонда, то при проведении операции зарезервированные средства будут перенесены из чрезвычайной

функции в функцию «Образование». Такой подход гарантирует, что окончательные расходы корректно отражены в соответствии с функциональными кодами. Важно не допускать окончательного отнесения израсходованных средств на код резервного фонда, поскольку он не относится ни к министерству, ни к функции, ни к сектору⁹⁷.

- **Упорядочивание бюджетополучателей по функциям/отраслям** - В некоторых странах бюджетополучатели кодируются как «дочерние» элементы подфункций/подсекторов. Возможно, такое кодирование было единственным вариантом, когда системы не были рассчитаны на более широкие классификации ПС и множественные сегменты. БП представляют собой организационные структуры, и для обеспечения функциональной и отраслевой отчетности по БП функциональный/отраслевой сегмент как таковой должен использоваться совместно с организационным сегментом.
- **Бюджетополучатели относятся к функциональным категориям по признаку их подведомственности тому или иному министерству, а не в соответствии с их деятельностью и оказываемыми услугами.** Структуры министерств определяются исходя из политических соображений. Именно поэтому и была создана КФОГУ, чтобы в каждой стране можно было отслеживать реальные расходы отраслей. Поэтому если образовательные услуги оказываются несколькими министерствами, то бюджетополучатели, связанные с образованием, должны быть сопоставлены с соответствующей функцией. Это происходит почти во всех странах, где правительство стремится установить прямой контроль над теми направлениями, которые они считают важными. Такие политические решения являются нормальными для любого правительства, однако, если для определения функции используется функция головной организационной структуры, а не фактическая деятельность, это приведет к завышению оценки расходов функции исполнительной власти и занижению величины расходов на образование или другую функцию. Поскольку президент или премьер-министр осуществляют функцию власти, то эти функции относятся к первому коду КФОГУ, то есть 01; так как это функция именно исполнительной власти, им присваивается код 011. Однако если на балансе администрации президента есть больница, то ей будет присвоен код в соответствии с функцией, то есть 7073 или эквивалентный функциональный код, действующий в стране. Если к ведению премьер-министра отнесена культурная или религиозная деятельность, то ей будет присвоен код 7082/7084 согласно КФОГУ, или эквивалентный функциональный код, действующий в стране.

155. Как отмечалось ранее в разделе, посвященном организационному сегменту, **очень важно определить и сопоставить связи между программами, организационными структурами и функциями.** С помощью такого сопоставления можно будет понять, где необходимы новые структурные элементы, а где предложенные новые структурные элементы явно избыточны. Нецелесообразно создавать дополнительный уровень отчетности в программах, полностью или частично дублирующий структуры, действующие в организационном или функциональном сегментах. Как отмечалось в пункте 45, в одной из стран благодаря таблице соответствия предложенных подпрограмм и подфункций было выявлено совпадение 96% элементов. Тем временем для формирования отчетности был

⁹⁷ Конечно, возможны и другие варианты. Ключевым требованием является обеспечение того, чтобы конечные расходы правильно регистрировались в ЕПС, а не проходили как расходы резервного фонда.

создан целый подsegment, отчетность на основе которого лишь на 4% отличалась от отчетности, которую можно было готовить на основе действующего ЕПС. На рисунке 30 показан пример взаимосвязи между этими тремя сегментами. Следовательно, каждый из подsegmentов можно было бы пересмотреть для создания более крупной объединенной иерархии. Это означает, что в тех случаях, когда существует связь «один к одному» одного из уровней любого из этих сегментов с более высокими уровнями этих трех сегментов, эта информация может быть получена из ЕПС путем сопоставления информации более низких уровней. Таким образом, нет необходимости при учете операций кодировать этот более высокий уровень, поскольку связь может быть установлена, исходя из predetermined отношений. Многие страны имеют функциональную отчетность, но напрямую не кодируют операции на основе функций. По мере того, как страны переходят к внедрению новых структур (программ, например), эти связи должны пересматриваться с целью определения наиболее эффективного способа отражения информации в будущем. Например, программная классификация может заменить собой функциональную классификацию на уровне проведения операций, или, если реализована классификация вплоть до уровня бюджетополучателей, можно получать как программную, так и функциональную отчетность.

Рисунок 31. Связь между организационным, программным и функциональным сегментами



Вставка 18 – Рекомендации по разработке функционального сегмента

- КФОГУ должна служить основой для построения функционального сегмента.
- Следует рассмотреть вопрос о том, требуется ли создание специфических для данной страны функций и подфункций. Если да, то для выполнения требований внутренней отчетности может потребоваться перенос определенных нижестоящих функциональных элементов до уровня подсектора или сектора. Однако при этом для целей внешней

| |
|--|
| отчетности и международных сопоставлений должна быть сохранена возможность их соотнесения с КФОГУ. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Функциональный сегмент должен отражать государственные расходы (окончательные расходы). В состав окончательных расходов не следует включать такие бюджетные механизмы, как резервные фонды или ассигнования одной суммой. Следует также избегать создания таких сквозных элементов, как, например, «сектор капитала/развития», поскольку они нарушают точность функциональной отчетности |
| <ul style="list-style-type: none"> • Функции следует соотносить как с программами, так и с организационной классификацией. Если такое сопоставление является надежным, то при проведении операций им можно не присваивать коды определенных функций, поскольку их можно вывести при помощи встроенных в ИСУГФ таблиц соответствия |

Разработка географического сегмента

156. **Для большинства стран географические сегменты важны, поскольку они позволяют отслеживать принадлежность расходов, а в некоторых случаях и доходов, регионам.** Это может быть весьма полезным по многим причинам, одной из которых является возможность мониторинга оказания государственных услуг и распределения расходов по регионам. Такой вид анализа может быть особенно важен для обеспечения адресной поддержки социально неблагополучных слоев населения и определения размера дотаций, выделяемых субнациональным органам власти. В современных государствах стало возможно увязывать такой вид информации с другими видами статистической отчетности, например, с информацией о численности детей школьного возраста, уровне доходов и пр. для принятия государственных решений в области экономической политики. В Кыргызской Республике используется сегмент, предоставляющий населению доступ к базе данных о проектах, при помощи которой можно отслеживать ход реализации инвестиционных проектов в любом месте на уровнях «айил окмоту» (органов местного самоуправления), района и области.

157. **Обычно в большинстве стран уже существует структура, которая может использоваться для данного сегмента.** Возможно, она уже создана статистическим ведомством или основана на границах административно-территориальных или избирательных участков. Так, в Молдове, например, сегмент включает в себя три основных уровня государственной власти: центральные органы власти, администрации районов (32) и примарии (902). Кроме того, существуют особые структуры для автономных регионов и муниципальных образований Кишинев и Бельцы. В Кыргызской Республике имеется 4 уровня: центральный, областной (семь областей и два крупных города), районный (40 районов и 23 города среднего размера) и уровень «айил окмоту» (сельских управ, общая численность которых составляет 459, включая 19 поселковых округов). Примеры географической иерархии в Кыргызской Республике и в Молдове представлены на Рисунках 32 и 33, соответственно.

Рисунок 32 – Географический сегмент в Кыргызской Республике

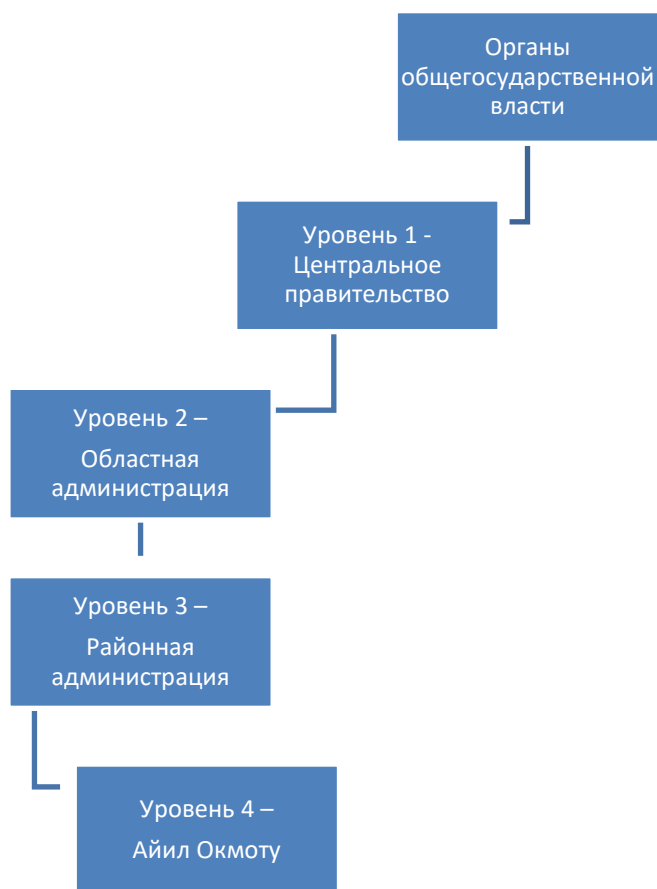
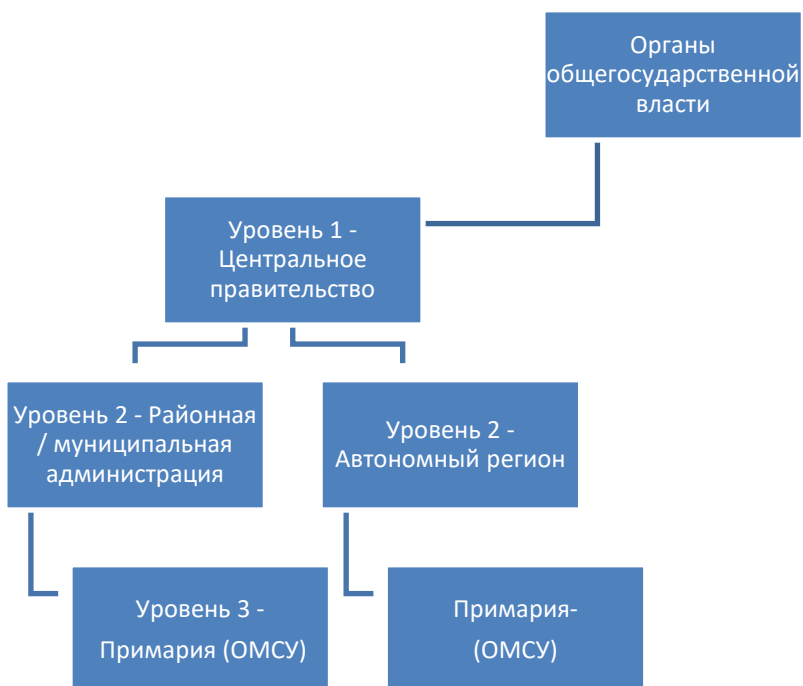


Рисунок 33 – Географический сегмент в Молдове



158. В некоторых случаях в стране может существовать несколько структур, например, статистическая географическая структура и структура избирательных участков. Структура, которая будет выбрана в качестве основной для ЕПС, должна быть наиболее информативной для целей отчетности. Это, однако, не означает, что нельзя формировать отчетность в соответствии со второй или какой-либо иной уже существующей или создаваемой по особому требованию географической структурой. Возможно, будет разработан простой процесс сопоставления, который позволит формировать отчетность в соответствии со второй или какими-либо иными дополнительными структурами. Если это невозможно, то обе (все) структуры можно соотнести с БП и получать отчетность по обеим структурам по схеме «снизу-вверх», как показано на Рисунке 8 (повторен ниже). Поскольку каждому бюджетополучателю соответствует только одно физическое местоположение, после того как все бюджетополучатели определены, они могут быть использованы для создания отчетности по другим сегментам, в том числе в географическом разрезе.

Копия рисунка 8 - Уникальные связи в структуре ЕПС

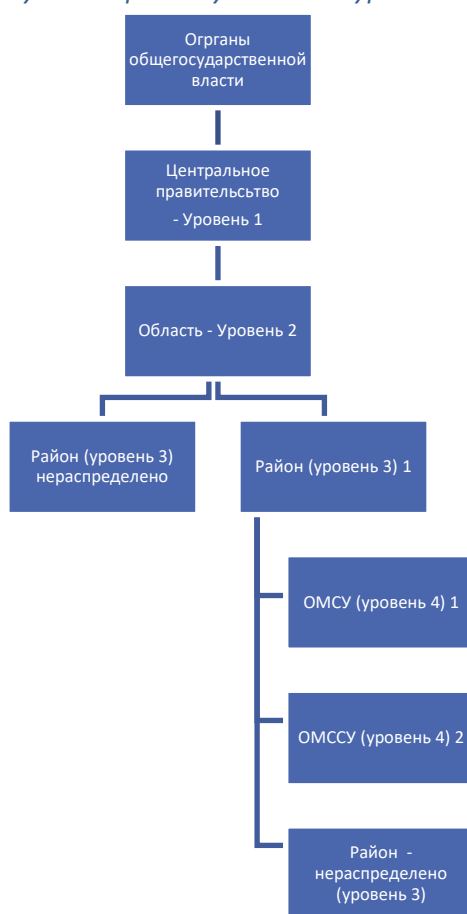


159. Несмотря на то, что используемый географический сегмент, возможно, был разработан другим государственным органом и структура его нумерации не была выстроена логически, его все равно можно использовать, взяв из него саму структуру, а не коды. Все сегменты современного ЕПС должны быть выстроены так, чтобы пользователи могли без труда выявлять определенные элементы на любом уровне иерархии сегмента.

Поэтому в новом ЕПС следует создать логическую иерархическую систему нумерации и соотнести ее с соответствующей первоначальной кодировкой объекта, чтобы ведомства могли обмениваться данными.

160. Иногда для некоторых направлений деятельности невозможно выделить самый низкий географический уровень. Например, в случае национальной дорожной программы средства проекта не всегда будут выделяться органам местного самоуправления (ОМСУ). В таком случае необходимо подходить к вопросу прагматично. В конечном итоге цель заключается в подготовке отчетности для анализа. Вместе с тем, если отчетность по определенным элементам не требуется или невозможна на самом низком уровне, следует подготовить иные приемлемые варианты: например, в виде распределения средств до промежуточных уровней - второго или третьего, или вообще без их дальнейшего распределения. Это можно сделать, создав дополнительный код самого низкого уровня (обозначив его как «нераспределенные»), или повторив код второго/третьего уровня на самом низком уровне для местного органа власти. Элементы, не подлежащие дальнейшему распределению, получают дополнительный код и, следовательно, будут отражаться только в отчетности на более высоком уровне, например, на уровне района. Таким образом, эти элементы могут быть либо исключены из определенных отчетов самого низкого уровня, либо представлены в этих отчетах как нераспределенные средства. Это показано на рисунке 34.

Рисунок 34 – Проекты, реализуемые промежуточными уровнями управления



Вставка 17 – Рекомендации по разработке географического сегмента

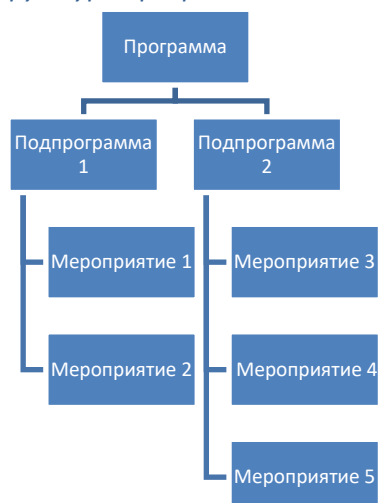
- Не следует создавать новую структуру, если существуют структуры, уже используемые другими государственными органами, например, органами статистики или избирательными комиссиями. Если существует более одной структуры, то следует использовать ту, которая обеспечивает наилучшую отчетность для заинтересованных лиц
- Найти практические решения для отражения информации в ЕПС в тех случаях, когда конкретные проекты или мероприятия не поддаются определению на самом низком уровне географического сегмента.

Разработка программного сегмента

161. **В последние годы многие страны перешли на исполнение бюджета, которое в большей степени нацелено на измерение достигаемых результатов, а не просто на отчетность о том, как расходовались средства.** В мире существуют различные разновидности такого подхода, чаще всего он называется программным бюджетированием (в некоторых странах он может называться программно-целевым бюджетированием или бюджетированием, ориентированным на результаты (ПЦБ/БОР)). Внедрение программного бюджетирования во многих странах сопряжено с трудностями, поскольку его реализация должна сопровождаться существенными изменениями в управлении, выражающимся, в частности, в передаче такими центральными ведомствами, как Минфин, полномочий и ответственности другим МВО.

162. **Вместе с тем, с точки зрения ЕПС проблема не столь серьезна.** После разработки структуры программ им присваиваются коды в соответствующем. Даже если страна принимает решение использовать программы, подпрограммы, мероприятия и их подвиды, то с точки зрения ЕПС все они представляют собой не более, чем иерархическую структуру. Вместе с тем следует отметить, что разработка весьма сложных и детальных структур для целей отчетности может оказаться непростой задачей. Прежде чем создавать детальные дополнительные структуры, странам следует оценить уже имеющиеся возможности для отчетности и понять, как строятся связи с организационным и функциональным сегментами и как можно провести сопоставление с ними. Поскольку между этими тремя сегментами уже есть взаимосвязь, то, возможно, и не потребуется создавать детальные структуры для программ (или функций), если расходы уже отражаются по всей структуре организационного сегмента вплоть до уровня БП, что для любой страны является высоким уровнем детализации. Например, если каждой начальной школе присвоен код БП, то отчетность об услугах начального образования может быть сформирована путем объединения данных всех начальных школ. В этом случае можно было бы разработать таблицу соответствия для данного вида деятельности, которая позволила бы составлять отчет без присваивания всем операциям начальных школ отдельного кода для данного вида деятельности.

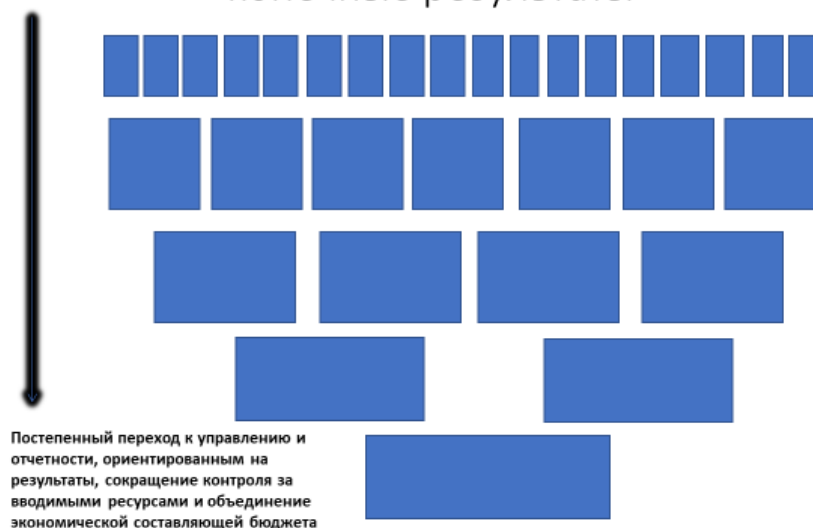
Рисунок 35 – Трехуровневая структура программы



163. **Программно-целевое бюджетирование не отменяет отчетность или управления на основе сметы.** Руководители программ и МВО по-прежнему должны управлять, анализировать и отчитываться об использовании ресурсов, что осуществляется с помощью экономического сегмента. Невозможно управлять больницей, не зная, сколько средств тратится на оплату работы сотрудников, лекарств и оборудования. Между тем переход на программно-целевое бюджетирование может в конечном итоге привести к отмене централизованных мер бюджетного контроля за использованием ресурсов (см. Рисунок 36). В Австралии внедрение программно-целевого бюджетирования со временем привело к постепенному сокращению контроля по смете. Это позволило руководителям программ постепенно, потратив несколько лет и пройдя через ряд бюджетных циклов, понять, как правильно управлять собственными бюджетами и контролировать расходование средств.

Рисунок 36 – Постепенный переход от контроля за использованием ресурсов к контролю программ и промежуточных результатов

Переориентация бюджетного контроля в ПС с вводимых ресурсов на промежуточные и конечные результаты



164. **Возможно, некоторые страны никогда не откажутся от всех механизмов контроля за расходованием средств по статьям.** Важной возможностью, которая должна быть обязательно заложена в ЕПС, является возможность осуществления гибкого бюджетного контроля, в том числе на различных уровнях расходов. Важно также обеспечить гибкость ИСУГФ и ЕПС, чтобы в будущем была возможность менять уровни, к которым применяются меры бюджетного контроля. Так, может иметься необходимость применять к одним государственным учреждениям меры контроля за постатейным расходованием средств, в то время как для других выделение средств может осуществляться в целом на программу или одной суммой.

165. **Для целей общегосударственного анализа и подготовки консолидированной финансовой отчетности и отчетов в соответствии с РСГФ 2014 критически важно закодировать все расходы до самого нижнего уровня, насколько это возможно в рамках экономического сегмента.** Ни уровень, на котором кодируются расходы, ни уровень отчетности, предоставляемой МВО, не должны определяться уровнем бюджетного контроля.

166. **Очень важно определить и сопоставить связи между программами, организационным сегментом и функциями.** С помощью такого сопоставления можно будет понять, где необходимы новые структурные элементы, а где предложенные новые структурные элементы явно избыточны. Нецелесообразно создавать дополнительный уровень отчетности в программах, полностью или частично дублирующий структуры, действующие в организационном или функциональном сегментах. Как отмечалось выше (в

пунктах 45 и 152), в одной из стран благодаря таблице соответствия предложенных подпрограмм и подфункций было выявлено совпадение 96% элементов. Таким образом, для формирования отчетности был создан целый подсегмент, отчетность на основе которого лишь на 4% отличалась от отчетности, которую можно было готовить на основе действующего ЕПС. На Рисунке 30 показан пример взаимосвязи между этими тремя сегментами. Следовательно, каждый из подсегментов можно было бы пересмотреть для создания более крупной объединенной иерархии.

167. Для обеспечения целостности структуры ЕПС следует тщательно формировать структуру программ. В этом смысле важная роль отводится Минфину. Проблемы с программным бюджетированием и отчетностью неизменно возникают, когда Минфин не предоставляет достаточных рекомендаций МВО о том, как должна формироваться структура программного бюджетирования. К типичным трудностям, для преодоления которых Минфину следует разработать четкую политику, относятся следующие:

- Целесообразность определения общих для всех МВО мероприятий или программ/подпрограмм. Например, многие страны относят руководство МВО и поддерживающие функции к «административной программе». Это имеет ряд преимуществ, в том числе возможность сравнивать издержки (накладные расходы) по всем МВО⁹⁸.
- Целесообразность формирования уникальных программ для каждого МВО в противовес общим для всех МВО программам. Оба варианта возможны, однако если программы пересекают границы между МВО, должны использоваться общие программные структуры. В этом случае также возникают потенциальные проблемы, связанные с управлением бюджетом и отчетностью о достигаемых результатах. Как обеспечить подотчетность там, где одной программой занимаются два или более руководителя программы? Именно по этой причине в некоторых странах запрещено распространять программы более чем на одно министерство (в качестве примера можно привести Южную Корею).
- Должны ли программы применяться для всех видов государственной деятельности или только в стратегически важных областях? Если выбран второй вариант, то сопоставление с другими сегментами становится критически важным, кроме того, необходимо разработать «непрограммный» код по умолчанию (в Великобритании есть стратегические программы, которые относятся к категории особых государственных расходов).
- Структура программ нередко определяется на основе структур других сегментов, например, организационной или географической. Действующие организационные структуры и программы будут существенно связаны друг с другом, однако организационные структуры не всегда отражают полезный программный сегмент, ориентированный на результат. Распространенный пример - создание подпрограмм на основе действующих управленческих структур. Примером может служить разделение функций контроля за органами правопорядка на южные и северные отделы. Оба отдела занимаются аналогичной деятельностью и преследуют те же цели, поэтому их необходимо объединять в одну программу.

⁹⁸ Одна из целей бюджетирования, ориентированного не на результат (БОР), - минимизация накладных расходов и максимально возможное направление ресурсов на цели оказания услуг. В Австралии такая минимизация использовалась для снижения соответствующих затрат.

168. В некоторых странах программные сегменты меняются каждый год, что ухудшает возможности для сравнения данных по годам. Изменения всегда можно учесть, но важно, чтобы Минфин адекватно направлял действия МВО, ориентированные на обеспечение целостности структур. В любом случае, всеми изменениями необходимо грамотно управлять - так, чтобы обеспечить достаточное время для сопоставления новых структур со старыми и для их тестирования в ИСУГФ до внедрения в новом году. В Главе 4 изложены некоторые методические рекомендации по внесению изменений в ЕПС.

Вставка 20 - Рекомендации по разработке программного сегмента

- Оценить необходимость создания детальных программных структур, рассмотрев уже имеющиеся в других сегментах ЕПС структуры. Возможно, нет необходимости создавать детальный сегмент, где, уже имеется, например, детализация до уровня БП.
- Разработать четкие руководящие указания и процедуры, помогающие МВО понять требуемый подход к разработке программной структуры. Минфин должен анализировать предлагаемые структуры и подтверждать их соответствие требованиям руководящих указаний, а также качество предлагаемых структур.

6. Интеграция ЕПС в систему УГФ

ЕПС и бюджет

169. **Разработав ЕПС, страны получают возможность определить инструменты контроля исполнения бюджета, которые можно будет применять с помощью ЕПС.** Во многих странах ОЭСР отмечается тенденция отхода от детального постатейного контроля в сторону контроля агрегированных параметров. Зачастую это было реализовано в рамках реформирования процессов бюджетирования, в частности - на основе внедрения бюджетирования, ориентированного на результат (БОР) или программно-целевого бюджетного планирования. На Рисунке 36 показано, как такой процесс осуществлялся в Австралии. В течение ряда лет Министерство финансов постепенно и поэтапно сокращало количество элементов контроля, централизованно введенных для МВО. Вначале Минфин жестко контролировал все виды расходования средств, в частности, использованных на оплату электроэнергии, воды, телефонной связи и т.д. в очень подробной разбивке. Постепенно бюджетные статьи укрупнялись (так, перечисленные статьи объединили в категорию «коммунальные услуги»). С каждым годом отраслевым министерствам предоставлялась все больше гибкости, и в конечном итоге централизованный контроль стал осуществляться только на уровне программ. Важно отметить, что, хотя бюджетный контроль изменился, экономические статьи, по которым учитываются используемые ресурсы, и их бухгалтерский учет продолжают применяться: в этом случае контроль за использованием средств реализован не на центральном уровне, а на уровне МВО. Программное бюджетирование не исключает постатейного контроля, - такой контроль расходования средств является важнейшим элементом как системы бюджетирования, так и бухгалтерского учета. Вместо этого контроль и принятие решений об использовании тех или иных ресурсов смещаются и передаются от центральных учреждений в МВО.

170. **На деле лишь немногие страны перешли к контролю только по программам; в большинстве случаев были сохранены некоторые более детальные меры контроля в отношении общеэкономических категорий** (например, сохранив требование о разделении средств на оплату труда и на оплату товаров и услуг). Каждая страна должна выбрать надлежащий уровень контроля, соответствующий условиям в стране. Глубоко детализированные меры контроля создают большое количество статей бюджета, что часто приводит к тому, что Минфин тратит все свое время на перемещение средств с одной статьи на другую. И наоборот, меры контроля, установленные на слишком высоких уровнях (с минимальной детализацией) могут привести к тому, что произвольное выделение средств на те или иные расходы вытеснит средства, которые должны были быть зарезервированы для определенных целей.

Какой уровень бюджетного контроля можно считать оптимальным для страны?

171. **Определение оптимального уровня контроля бюджетов МВО в рамках ЕПС является чрезвычайно важной задачей.** В прошлом, когда возможности системы были невелики, БК и ПС, как правило, имели простые, часто двухмерные структуры. Механизмы бюджетного

контроля и учета расходов действовали на одном уровне детализации, так как концептуально не существовало никакого другого имеющего смысл варианта. Центральный контроль со стороны казначейства носил исчерпывающий характер и происходил на заключительной стадии, в момент наступления срока платежа, а казначейство выполняло роль «диспетчера». С появлением современных систем появилась возможность фиксировать более детальную информацию по каждой операции. Как следует из данной работы, в этом процессе могут быть задействованы семь и более многоуровневых сегментов, в которых используются цифровые или буквенно-цифровые коды, состоящие из 40 и более знаков. Этот дополнительный уровень классификации требует переосмысления того, в какой конкретно части каждого сегмента должен осуществляться бюджетный контроль, поскольку это оказывает значительное влияние на гибкость МВО и трудоемкость процессов как для сотрудников МВО, так и сотрудников центральных бюджетных департаментов и казначейств.

172. **В Таблице 27 показаны различные уровни контроля, а также возможные их варианты для каждого из этапов процесса платежей.** В приведенном примере меры контроля основаны на контроле государственных ассигнований и их дальнейшей детализации на уровнях ниже. В рамках контроля, осуществляемого на более высоком уровне, у нас будет 360 отдельных позиций бюджетных ассигнований для 30 министерств, на каждое из которых приходится до шести программ и две экономические статьи (например, заработная плата и прочее). Если далее разбить ассигнования по департаментам, подпрограммам и экономическим статьям, то число бюджетных ассигнования очень быстро вырастет до 64 800. Вопрос, который должна задать каждая страна: каков правильный уровень стратегических ассигнований со стороны парламента? Слишком высокий уровень может привести к тому, что определенные стратегические приоритеты будут поглощены менее важными расходами, в то время как слишком детальная проработка категорий приведет к тому, что внимание будет сосредоточено на контроле постатейных расходов, а не на контроле результатов.

Таблица 27 – Бюджетный контроль в ИСУГФ и ЕПС

| | Организа- ционный сегмент | Программный сегмент | Экономический сегмент | Всего | Периодичность |
|--|---------------------------------|------------------------|--------------------------|-------------|---------------|
| Ассигнования | | | | | |
| Выс.уровень | Министерство | Программы | Класс | | |
| | 30 | 6 | 2 | 360 | 1 |
| Детализация | Департамент | Подпрогр. | Категория | | |
| | 180 | 18 | 20 | 64,800 | 1 |
| Ассигнования более низкого уровня | | | | | |
| Выс. Уровень | Министерство | Программы | Класс | | |
| | 30 | 6 | 2 | 360 | 4 |
| Ср. уровень | Департамент | Подпрогр. | Категория | | |
| | 180 | 18 | 20 | 64,800 | 4 |
| Детализация | БП | Мероприятие | Статья | | |
| | 25,000 | 48 | 200 | 240,000,000 | 4 |

173. **Та же проблема стоит перед Минфином и бюджетным департаментом в отношении ассигнований – трудоемкость значительно возрастет, если механизмы контроля будут установлены на слишком детальном уровне.** Таблица 27 показывает, что если бы контроль осуществлялся на самом детальном уровне, то есть на уровне БП, то это привело бы к экспоненциальному росту нагрузки, и Минфину пришлось бы работать с 240 миллионами бюджетных статей. На этом уровне у бюджетного департамента не будет времени ни на что, кроме как на обработку непрерывных запросов на перенос средств от МВО, которые, в свою очередь, будут испытывать крайнее раздражение из-за централизованных мер контроля, применяемых в отношении каждого принимаемого ими финансового решения. Рабочая нагрузка еще более возрастет, если работа будет проводиться ежеквартально или даже ежемесячно, а не ежегодно, как отражено в таблице (см. последний столбец). На деле этот процесс превращается в механистичное, бюрократическое повторяющееся действие, не имеющее стратегической направленности. При посещении БП (больницы) в одной стране выяснилось, что больница не могла получить столь необходимую ей новую машину скорой помощи до третьего квартала, поскольку пришлось ждать, пока в течение девяти месяцев (в соответствии с порядком ежемесячного выделения наличных средств) будет накоплено достаточно средств по конкретной статье для финансирования этой покупки из собственного бюджета. Это один из основных рисков, которые несет в себе централизованный детальный контроль, так как в центре внимания Минфина оказывается контроль за кассовым исполнением⁹⁹, а не потребности МВО/БП и их клиентов. Поэтому для каждой страны очень важно тщательно проработать централизованные меры бюджетного контроля на соответствующих уровнях ЕПС, чтобы гарантировать, что система УГФ будет функционировать, способствуя эффективному управлению.

174. **Эта проблема распространяется и на МВО в тех случаях, когда они непосредственно контролируют департаменты и/или БП, поскольку в конечном счете контроль должен быть сосредоточен на минимизации рисков без негативного воздействия на операционные возможности БП.** Как уже упоминалось выше, разработка более детальных и сложных структур ПС привела к тому, что этот вопрос стал более актуальным для каждой из стран. В хорошо выстроенной системе МВО и Минфин должны иметь регулярный доступ (в идеале в режиме реального времени) к ИСУГФ (или, в случае, если у МВО есть свои информационные системы бухгалтерского учета, - к отчетам, предоставляемым МВО в электронном виде) для мониторинга исполнения бюджета, и это может быть использовано в качестве инструмента для выявления областей высокого риска без навязывания детализированного универсального набора мер бюджетного контроля. Даже несмотря на выведение мер контроля на более высокие уровни в структуре ЕПС, подробная информация о фактических расходах и исполнении бюджета остается доступной для изучения и анализа¹⁰⁰.

⁹⁹ Такой подход к «контролю за кассовым исполнением» не следует рассматривать в качестве рекомендуемой практики в сфере управления и прогнозирования ликвидности, - напротив, очень часто он является основным элементом «нормирования ликвидности» странами.

¹⁰⁰ Именно поэтому важно также, чтобы бюджетный контроль охватывал не только денежные средства, но и принятие обязательств и кредиторскую задолженность, поскольку он обеспечивает раннее оповещение о потенциальном риске превышения ассигнований.

175. **Важно также напомнить всем заинтересованным сторонам, почему бюджетные реформы, например такие как БОР (там, где это уместно), были реализованы в странах и отражены в ЕПС.** Если добавление программы или другого ориентированного на результат сегмента привело к появлению дополнительных уровней детального централизованного контроля (в отличие от уменьшения их числа, как показано на Рисунке 36), это приведет к усилению контроля за постатейным расходованием средств и будет противоречить целям бюджетной реформы. Даже страны, не внедрившее программное бюджетирование, должны признать отрицательные последствия, вытекающие из установления чрезмерно детализированных мер бюджетного контроля.

Какие сегменты ЕПС должны быть задействованы для бюджетных ассигнований?

176. **В конечном счете, каждая страна сама решает, как ей следует распределять бюджет в рамках ЕПС, однако ключевым фактором должно быть обеспечение стратегических ассигнований, контроля и подотчетности.** Рисунок 30 показывает, что, как правило, существует тесная взаимосвязь между организационным, программным и функциональным сегментами. Во многих странах министерства, как правило, относятся к одному сектору, хотя, вероятно, есть некоторые примеры, когда отдельные элементы министерства отражаются в двух или более секторах (как в случае с больницей на балансе Администрации Президента). Однако на более низких уровнях, как правило, будет существовать достаточно последовательная иерархическая структура, в которой министерства курируют программы, департаменты - подпрограммы и т.д.¹⁰¹. Таким образом, если в ситуации, отображенной на Рисунке 30, ассигнования были бы установлены только на уровне министерства, бюджеты можно было бы перераспределять между различными программами. Как правило, бюджетные ассигнования нацелены на распределение средств по программам для достижения конкретных целей, поэтому любая возможность перераспределять средств по программам может расцениваться министерством как возможное нарушение первоначально установленных ассигнований. Однако если ассигнования устанавливаются по программам внутри министерства, то без дополнительных законодательных полномочий перераспределение средств между программами даже внутри министерства будет невозможно. После определения этих связей в ЕПС в рамках ИСУГФ необходимо будет контролировать бюджет только на самом низком уровне структуры бюджетных ассигнований, то есть нет необходимости контролировать ассигнования по министерствам, если программы подчинены министерствам. Таким образом, в приведенном выше примере, когда программы не находятся одновременно в ведении нескольких министерств, необходимо контролировать только программный сегмент, а в результате будет обеспечен и явный контроль за расходами министерства.

¹⁰¹ Нет никакого жесткого правила, и все зависит от того, кто принимает решение о структуре каждого сегмента, и от наличия у сегментов методологической опоры на конкретные указания в отношении структуры, например, в отношении того, что программы могут быть подчинены министерствам, и каждая из них не может находиться в ведении нескольких министерств сразу. Возможно любое количество вариантов этих отношений. В конечном счете, ИСУГФ может справиться со всеми вариантами, включая те, где все структуры построены на связях «многие ко многим». Однако логика и целостность ЕПС значительно улучшается, если связи определены и реализуются последовательно.

177. **В идеале бюджетными ассигнованиями и их распределением должен заниматься один руководитель, ответственный за бюджет.** Если, например, в министерстве нет назначенного менеджера программы¹⁰², и за расходы отвечают департаменты, бюджеты на программы должны выделяться каждому департаменту (даже если контроль над ассигнованиями осуществляется на более высоком уровне). Таким образом, важно обеспечить не только согласованность структуры этих сегментов, но и способность мер бюджетного контроля поддерживать разумный уровень контроля и подотчетности.
178. **В целом целесообразно фокусировать внимание на стратегическом распределении бюджетных ассигнований по секторам (например, по функциям), но при этом меры контроля должны все равно должны применяться и к более низким уровням соответствующих сегментов.** Тогда возникает вопрос: если парламент (или равнозначный орган) выделяет ассигнования по функциональному принципу, означает ли это, что контроль должен осуществляться непосредственно в функциональном сегменте? Такого мнения придерживался бюджетный департамент одной из стран РЕМПАЛ. В рамках ЕПС, если меры контроля в других сегментах обеспечивают целостность контроля за первоначальными ассигнованиями (например, меры контроля по программам гарантируют, что ассигнования по секторам/функциям не превышены), не должно возникать потребности в явном дублировании мер контроля в функциональном сегменте. Необходимость осознания того, что некоторые традиционные виды контроля, возможно, избыточны и не нужны при наличии более сложных ЕПС и ИСУФ - это одна из проблем, с которыми сталкиваются департаменты Минфина при разработке нового ЕПС.
179. **Ежегодное изменение бюджетной классификации - это нормальное явление и грамотно построенный ЕПС должен легко справляться с такими изменениями.** Изменения обычно вносятся только в начале нового финансового года, чтобы свести к минимуму возможные перебои в работе (например, внедрение новых кодов в течение года может создать проблемы с их согласованием с существующими элементами ПС). Эти изменения также должны быть тщательно спланированы и до начала их внедрения надлежащим образом протестированы в ИСУГФ. В Таблице 6 (Глава 3) этот вопрос рассматривается более подробно.
180. **Стандартной характеристикой хорошей ИСУГФ является возможность формировать отчетность на всех этапах платежного процесса, то есть на этапах формирования обязательств, их принятия и непосредственно платежей¹⁰³.** Многие страны разработали достаточно сложные структуры учета для отслеживания конкретных этапов платежного цикла. Вероятно, это было необходимо в прошлом, когда все эти разобщенные элементы нужно было свести воедино для составления консолидированной отчетности. Таблица 28

¹⁰² Если страна переходит на программно-целевое бюджетирование, но не назначает руководителей программ для обеспечения подотчетности и согласованности внутри своей организационной структуры, то обеспечить должный уровень ответственности министерства за результаты, скорее всего, не удастся.

¹⁰³ В тех случаях, когда страны по-прежнему производят оплату чеком вместо банковского перевода, потребуется еще один этап и сверка, длящиеся до момента предъявления чека и получения денежных средств из банка.

показывает, как с помощью современной ИСУГФ можно контролировать бюджет, одновременно резервируя обязательства, обеспечивая учет кредиторской задолженности по методу начисления и, осуществляя контроль за кассовым исполнением бюджета. Для определения объема расходуемых согласно бюджету денежных средств ни обязательства, ни кредиторская задолженность не принимаются во внимание. Страна может выбирать, следует ли учитывать только наличные денежные средства или требовать учета обязательств и/или кредиторской задолженности, отражаемых по методу начисления (разумеется, существует четкое кодирование счетов, чтобы различать кредиторскую задолженность и кассовые платежи). Таким образом, для целей бюджетного контроля нет необходимости иметь отдельные субсчета для учета потоков денежных средств (или обязательств), так как бизнес-процессы в платежном документообороте грамотно построенной ИСУГФ смогут справляться со всеми этими этапами одновременно, без явно выраженных кодов ПС или структур. Вместе с тем, если ИСУГФ не имеет такой возможности, то потребуются разработать четкое кодирование.

Таблица 28 – Обеспечение бюджетного контроля на каждом этапе платежного процесса

| Операции | Ассигнования | Бюджетные назначения | Обязательства | Кредиторская задолженность | Оплачено | Остаток средств |
|---|--------------|----------------------|---------------|----------------------------|----------|-----------------|
| Принятый бюджет | 1,000,000 | | | | | |
| Выделенные бюджетные назначения | | 400,000 | | | | |
| Договор на покупку транспортного средства | | | -50,000 | | | 350,000 |
| Транспортное средство получено | | | 50,000 | -50,000 | | 350,000 |
| Счет оплачен | | | | 50,000 | -50,000 | 350,000 |

181. **Надлежащие меры бюджетного контроля требуют учета и отчетности в рамках ЕПС не только по денежным средствам.** В Таблице 28 также показано, что для обеспечения целостности ассигнований и соответствия обязательств ассигнованиям тоже необходим надлежащий бюджетный контроль за обязательствами и кредиторской задолженностью. Многие страны, которые не контролировали принятие обязательств, накопили существенные объемы просроченных платежей, требующих значительных и болезненных бюджетных усилий для восстановления более экономически приемлемых уровней расходов¹⁰⁴. Для обеспечения эффективности бюджетного контроля должна быть создана

¹⁰⁴ Албания дополнительно ввела в действие специальные механизмы централизованного контроля за принятием обязательств и кредиторской задолженностью в целях сокращения случаев перерасхода ассигнований. Со временем эти механизмы были автоматизированы при помощи ИСУГФ. Для получения более подробной информации перейдите по следующей ссылке: <https://www.pempal.org/events/videoconference-tcop-thematic-group-evolution-role-and-functions-treasury>.

система (в идеале встроенная в ИСУГФ), чтобы исключить риск человеческой ошибки или умышленного бездействия.

182. **Контроль за кассовым исполнением очень важен, однако если контроль соблюдения ассигнований осуществляется только на этапе платежей, то для любой страны такая практика сопряжена с чрезвычайно высоким риском.** Когда отраслевые министерства принимают решения о принятии обязательств, важно, чтобы эти обязательства были увязаны с выделенными ассигнованиями, и это происходило на каждом этапе платежного процесса (принятия обязательств, формирования кредиторской задолженности и окончательной оплаты). Если контроли присутствуют только на этапе платежа, то отраслевые министерства могут брать на себя обязательства в объеме, превышающем ассигнования (так как движения денежных средств не происходит, но имеется полный объем ассигнований, отраженный по кассовому принципу); в конечном счете это может привести к накоплению просроченной задолженности. Это также чревато значительными негативными последствиями для управления ликвидностью, включая нормирование. Таким образом, даже когда страна формирует отчетность только о движении денежных средств и при этом не располагает дополнительными средствами контроля, чтобы управлять более ранними этапами процесса исполнения бюджета (то есть на стадиях принятия обязательств и формирования кредиторской задолженности), она, в конечном счете, будет иметь проблемы с управлением денежными средствами, не говоря уже о превышении ассигнований и ухудшении своего финансового положения (увеличение дефицита или сокращение профицита).

| <i>Вставка 21 Рекомендации относительно бюджетного контроля в рамках ЕПС</i> |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Распространить бюджетный контроль на более ранние этапы платежного цикла, включая принятие обязательств и формирование кредиторской задолженности. В противном случае возникает риск превышения ассигнований, основанных на кассовом методе. |
| <ul style="list-style-type: none">• Для обеспечения эффективности бюджетного контроля и снижения риска человеческой ошибки или умышленного бездействия обеспечить системный контроль на каждом этапе платежного процесса, в идеале – на базе ИСУГФ |
| <ul style="list-style-type: none">• Подумать о подходящем для условий вашей страны уровне контроля. Очень детализированный контроль требует большого количества статей бюджета, что часто приводит к тому, что Минфин тратит все свое время на перемещение средств с одной статьи на другую. |
| <ul style="list-style-type: none">• При реформировании бюджета, - например, переходе к БОР - переосмыслить подходы к внедрению механизмов бюджетного контроля в ЕПС и ИСУГФ, поскольку этот процесс, как правило, должен сопровождаться передачей ряда полномочий от центральных органов в пользу МВО. |
| <ul style="list-style-type: none">• Необходимо понять, что, хотя при БОР основное внимание уделяется результатам, важность постатейного контроля (контроля используемых ресурсов) все же сохраняется. Ресурсы являются критически важным элементом любой системы бюджетирования или системы бухгалтерского учета. Вместо этого функции контроля за постатейным расходованием средств должны переходить от центральных органов в пользу МВО. |
| <ul style="list-style-type: none">• При разработке механизмов бюджетного контроля следить за тем, чтобы основное внимание уделялось поддержанию целостности первоначальных ассигнований. Следует рассмотреть вопрос о том, в каких частях каждого сегмента |

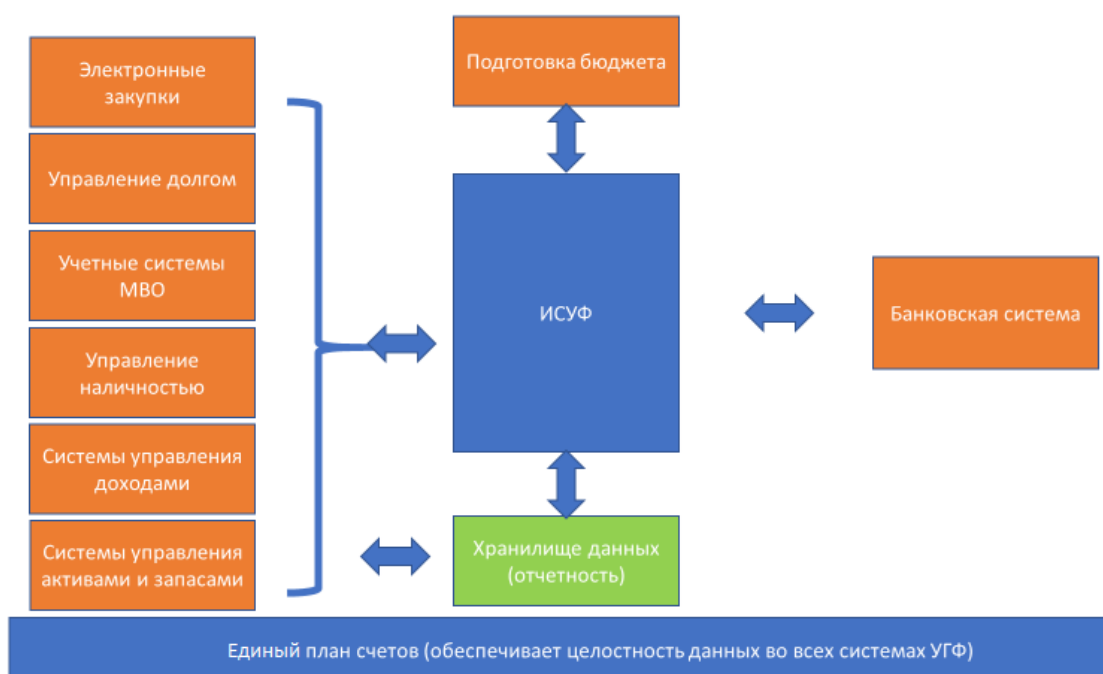
должен осуществляться бюджетный контроль, поскольку это оказывает значительное влияние на гибкость МВО и трудоемкость процесса как для МВО, так и для бюджетного департамента и казначейства.

- Обеспечить, чтобы любые изменения в бюджетной классификации, влияющие на ЕПС, тщательно отслеживались каждый год в целях обеспечения целостности и минимизации сбоев в работе.

ЕПС и ИСУГФ

183. **ЕПС является основным структурированным источником данных для системы УГФ сектора органов государственного управления.** Как показано на Рисунке 37, в большинстве стран действует множество систем, поддерживающих УГФ, при этом ЕПС обеспечивает функциональную совместимость этих систем и беспрепятственный обмен данными между всеми системами ИКТ в рамках механизма УГФ. Для достижения этого важно, чтобы структура ЕПС охватывала все основные требования органов государственной власти к отчетности, как указано в Главе 2. Каждая система может содержать дополнительные элементы данных, например, коды закупок, широко используемые в экономике в отношении реализуемых товаров и услуг, классификации долговых обязательств по различным видам долговых инструментов или подробные коды по каждому активу, находящемуся в государственной собственности. Все эти классификаторы будут либо являться дополнениями к ЕПС, либо быть связанными с ним.

Рисунок 37 – Единый план счетов действует во всех системах и подсистемах УГФ



184. На Рисунке 37 показан пример того, как в развитых системах УГФ используется обычный ЕПС. ЕПС позволяет бесперебойно передавать данные из одной системы в другую, обеспечивая при этом функциональную совместимость каждой системы или подсистемы. В Грузии такой подход применяется в связи с недавно разработанной платформой

электронных закупок. Когда МВО осуществляют закупки, они классифицируются с использованием международной классификации товаров и услуг (кодификация ВТО) в системе электронных закупок. Каждый из этих кодов увязан с экономическим сегментом в ЕПС, то есть при использовании системы электронных закупок МВО не могут произвольно выбирать коды экономического сегмента. Такой подход гарантирует присвоение правильного кода, который передается в ИСУГФ. Это одно из важных преимуществ современных систем, позволяющих на основе ЕПС и заложенных в системе мер контроля сократить вероятность того, что МВО случайно или намеренно присвоят неверный код операции. Такой подход позволяет повысить меры контроля и качество отчетной информации и, таким образом, улучшить целостность и использование ЕПС. Он также устраняет необходимость во многих традиционных формах контроля на более поздних этапах платежного цикла, так как данные, прошедшие контроль ранее, в неизменном виде поступают на дальнейшие этапы этого процесса. В каждой из систем также могут быть предусмотрены дополнительные классификаторы либо расширена классификация ЕПС, чтобы обеспечить более детализированную информацию для целей отчетности. Это снимает необходимость включения таких элементов или детальных требований в ЕПС, которые используются для единственной конкретной цели, управление и контроль которой происходит в специальной системе. Использование возможностей современных хранилищ данных также позволяет в случае необходимости использовать дополнительные элементы для целей отчетности, что не требует их прямого включения в ИСУГФ или в ЕПС.

Как работают центральная главная книга и ЕКС

185. **Как показано в модели, представленной в Приложении I, в центре среды ИКТ УГФ находятся ИСУГФ и главная бухгалтерская книга (ГК).** Следовательно, ИСУГФ является «машинным отделением» системы государственных финансов. Хотя другие системы также важны, именно ИСУГФ обеспечивает надежность работы всей системы. В ГК, использующей ЕПС, обеспечивается правильность кодификации всех финансовых операций, а кроме того, проводится обновление остатков государственных средств. Даже в тех случаях, когда страна управляет своим бюджетом на основе кассового метода, ГК все равно будет отражать влияние всех финансовых операций на кассовый баланс государства. Хотя ГК работает на основе общепринятых концепций бухгалтерского учета, в ней хранятся не только бухгалтерские данные.¹⁰⁵ ГК сама по себе является базой данных, и все сегменты ЕПС также отражаются в ГК.

186. **Эта концепция интегрированной ГК чрезвычайно важна для понимания, так как она формирует основу, на базе которой государство может консолидировать свои денежные и неденежные операции для целей управления, отчетности и анализа.** Проиллюстрировать это можно тем фактом, что на сегодняшний день консолидация государственных денежных средств с использованием ЕКС получила широкое признание

¹⁰⁵ С точки зрения традиционных бухгалтерских подходов в ГК должны были отражаться только бухгалтерские проводки. ГК играет фундаментальную роль в определении сальдо и финансовых результатов, однако современная ИСУГФ предоставляет возможность консолидировать и агрегировать остатки в рамках всей системы государственного управления и представлять эту информацию с разных точек зрения.

как надлежащая практика¹⁰⁶. В прошлом было трудно обеспечить своевременную оплату товаров и услуг во всех функциональных подразделениях и географических точках расположения государственных учреждений. Это приводило к рассредоточению государственных денежных средств и увеличению денежных запасов на многочисленных банковских счетах, особенно в коммерческих банках. Это также создавало проблемы для бухгалтерского учета и отчетности, а также задержки в процессе консолидации рассредоточенной финансовой информации. Появление современных ИСУГФ, достижения в области электронных платежей и развитие банковской системы изменили это положение. Теперь не только можно, но и предпочтительно хранить денежные средства на ЕКС и своевременно осуществлять платежи из бухгалтерской системы ИСУГФ или МВО. Для этих целей в рамках ЕПС создаются кассовые книги для каждого организационного подразделения органов государственного управления.

187. Это можно увидеть на Рисунке 38, где показана связь между счетами БП и операциями государственного ЕКС. В этом случае правительство имеет единый банковский счет в ГК и в Центральном банке. Все средства хранятся на ЕКС, включая поступления от ПР. Разделение средств осуществляется в главной книге при помощи ЕПС. Бюджетополучатель - начальная школа 1 - имеет на своем балансе переходящий остаток в размере 100,000 от платы за обучение. Эти средства хранятся на ЕКС как часть общего фонда, но по субсчету для поступлений из собственных источников БП. В течение года школа закупает канцелярских товаров на сумму 20 000 из этого фонда, оставляя на балансе 80 000 в субсчете этой школы в ЕКС. Кроме того, Всемирный банк в этом году предоставляет грант на реализацию проекта на сумму 1 000 000. Хотя он учитывается как часть сальдо на счете школы, сумма гранта является отдельным субстатком в конкретном субсчете (ВБ), имеющем отдельный счет проекта. Для предотвращения несанкционированного использования этих средств в ИСУГФ предусмотрены меры контроля. В результате все денежные средства консолидируются на ЕКС, и, следовательно, государство может легко управлять своими остатками ликвидности, при этом каждый орган государственного управления имеет собственный суб-ЕКС для целей управления, отчетности и контроля. Это также гарантирует, что в ИСУГФ имеется кассовая книга БП для целей сверки. Таким образом, если все операции по вводу/выводу данных в/из ИСУГФ осуществляются в электронном виде, процесс сверки также может быть в значительной степени автоматизирован.

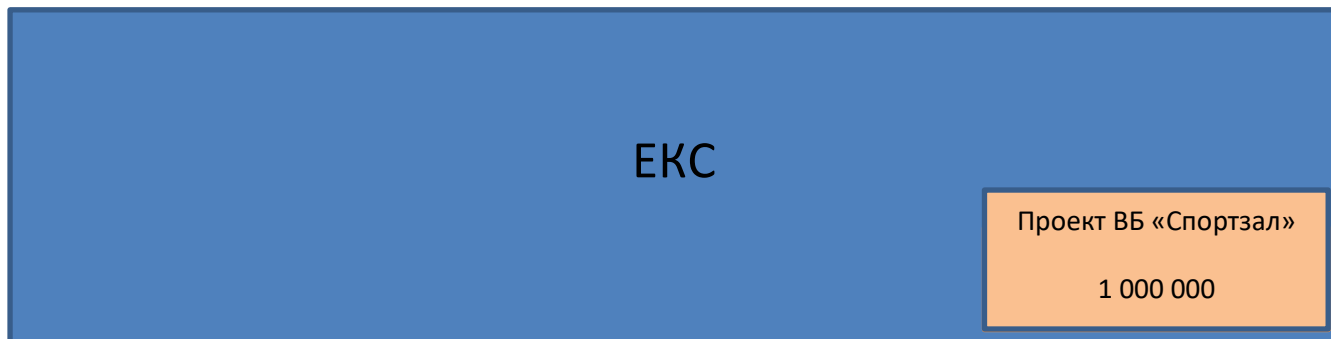
Рисунок 38 – ЕКС, ЕПС и Главная книга

| Операция | Источник средств | Организац ионный | Программ. | Функцион. | Проектн. | Геогра фич. | Экономич. | Сумма |
|------------------------------|------------------------------------|-------------------|-----------------------|-----------------------|----------|-------------|--|---------|
| Начальный остаток | Общий - доход из собств. источника | Начальная школа 1 | Начальное образование | Начальное образование | Нет | Баку | Финансовые активы – ЕКС | 100 000 |
| Закупка канцелярских товаров | Общий - доход из собств. источника | Начальная школа 1 | Начальное образование | Начальное образование | Нет | Баку | Расход - канцтовары /финансовые активы ЕКС | -20 000 |

¹⁰⁶ Для получения более подробной информации см.

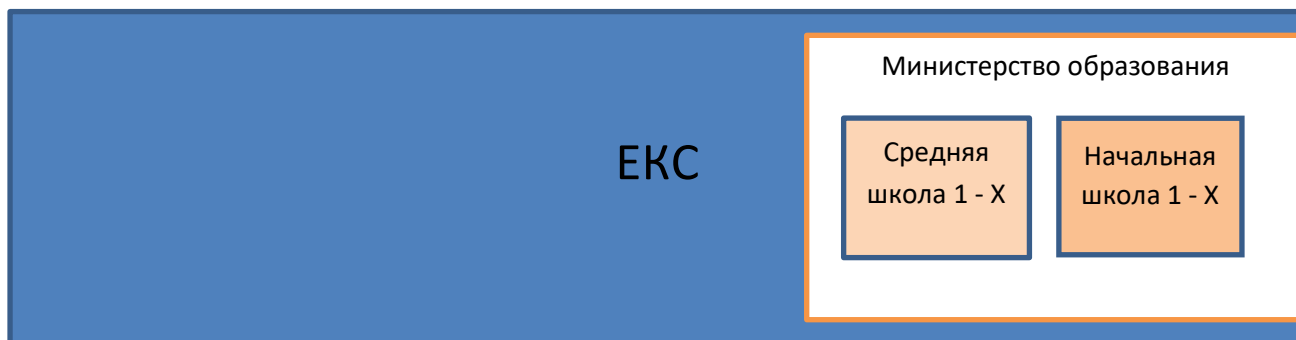
<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Treasury-Single-Account-Concept-Design-and-Implementation-Issues-23927>.

| | | | | | | | | |
|-------|----------------|-------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|------|--|-----------|
| Грант | Всемирный банк | Начальная школа 1 | Начальное образование | Начальное образование | Новый спортзал | Баку | финансовые активы ЕКС /доход в виде гранта | 1 000 000 |
|-------|----------------|-------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|------|--|-----------|



188. **Взаимосвязь между БП и ЕКС распространяется на все уровни иерархии в рамках всего организационного сегмента.** Таким образом, если Министерству образования необходим отчет о кассовой позиции по всему министерству, включая всех БП, оно получает отчет, показанный на Рис. 39, где в кассовой книге Министерства образования отражены и все подведомственные ему БП. Точно так же ЕПС может быть использован для составления отчета по общей кассовой книге министерства в разбивке по всем бюджетополучателям или по любой другой требуемой комбинации.

Рисунок 39 – Суб-ЕКС и кассовая книга Министерства образования

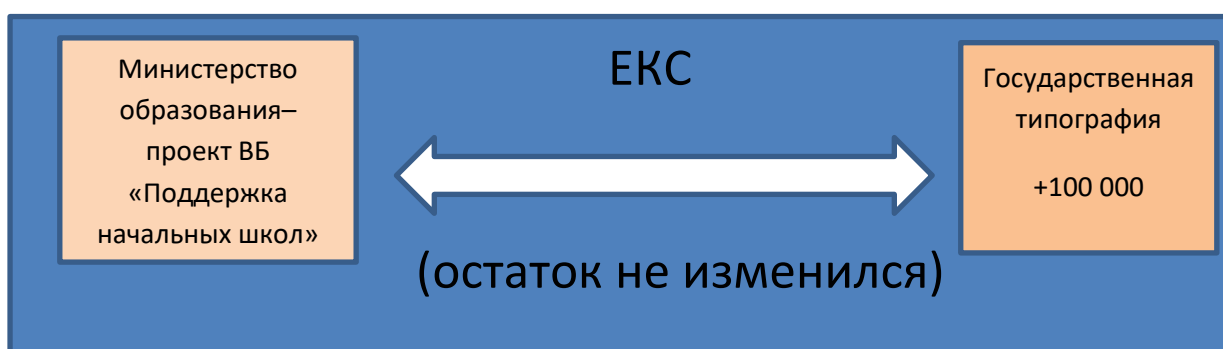


189. **Эта привязка к ЕКС может также использоваться и в других сегментах ЕПС.** Это особенно полезно при рассмотрении проектов и ПР, поскольку каждый ПР и проект можно тоже рассматривать как единицу, имеющую свою кассовую книгу и контролируемый остаток денежных средств на ЕКС (ПР не будут напрямую контролировать денежные средства, контроль за ними осуществляет Казначейство, при этом каждое МВО управляет своими проектами в ИСУГФ); при этом можно получать отчеты об общей сумме денежных средств из ИСУГФ. Органы государственного управления могут легко консолидировать все свои денежные средства, сохраняя при этом требуемое разделение для целей контроля и исполнения бюджета. Таким образом, если правительство хочет раскрыть информацию о контролируемых им, но отдельно учитываемых в связи с требованиями партнеров по развитию денежных средствах, эта информация всегда будет доступна в ГК.

190. Этот принцип уже применяется в отношении всех отражаемых в ГК операций государства. Таким образом, максимально возможное расширение охвата ЕПС и ИСУГФ на все органы общегосударственного управления ¹⁰⁷ создает много дополнительных преимуществ. Все операции между государственными органами также могут быть совершены в рамках ИСУГФ. Благодаря этому устраняется множество внешних операций, снижаются затраты и еще более консолидируются остатки денежных средств. Там, где существует ЕКС, эти внутренние операции не приведут к тому, что денежные средства уйдут с ЕКС. Об этом свидетельствует Рисунок 40, на котором отображена ситуация, когда в рамках проекта ВБ приобретаются канцтовары у государственной типографии. Поскольку обе организации находятся в ИСУГФ, операция происходит в рамках ИСУГФ и не приводит к выводу средств с ЕКС. И платеж, и поступление денег учитываются непосредственно в ГК. Таким образом, в отчетности и в главной книге по проекту будет отражен платеж, а в отчете по государственной типографии и главной книге - выручка. Однако в отчетности по всем государственным организациям дебетование и кредитование будут исключены, так как они являются двумя сторонами одной и той же операции, которая для целей консолидированной отчетности вычитается.

Рисунок 40 - Операции, проводимые между государственными учреждениями в ГК

| Операция | Источн ик средств | Организац ион ный | Программ ный | Функцио нальный | Проектный | Географичес кий | Экономичес кий | Сумма |
|----------------------|-------------------------|----------------------------|-------------------------|------------------------|--------------------------|--------------------|--------------------------------------|----------------|
| Платеж за канцтовары | ВБ | Министерство образования | Начальное образование | Начальное образование | Поддержка начальных школ | Баку | Расход - канцтовары | Дебет 100 000 |
| Продажа канцтоваров | Общий | Государственная типография | Административные услуги | Вспомогательные услуги | нет | Баку | Приход-продажи рыночной организацией | Кредит 100 000 |

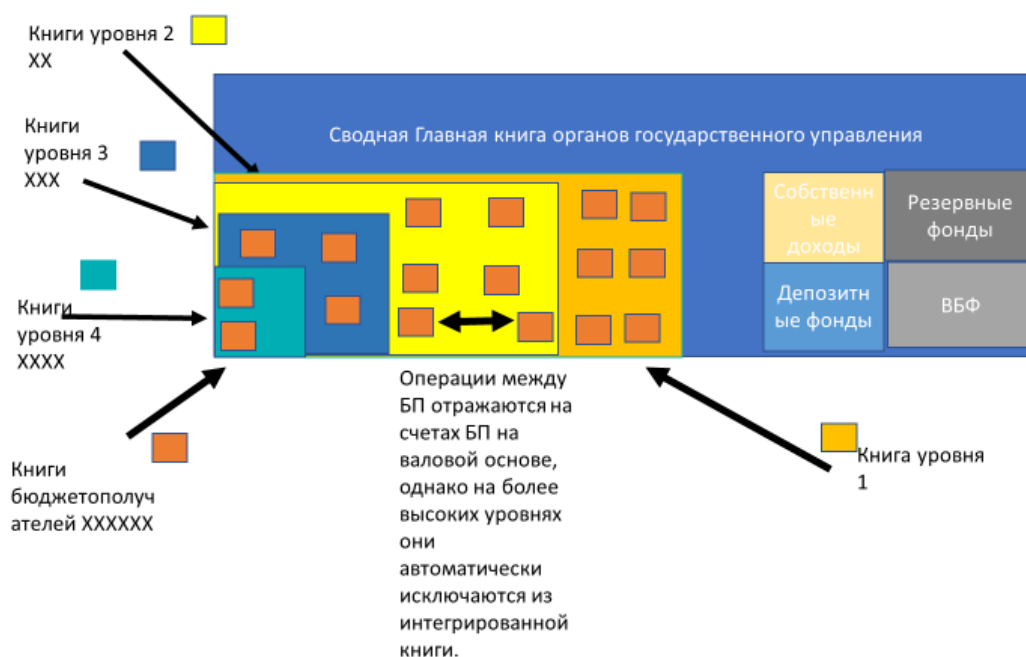


191. Поэтому для многих стран целью должно стать расширение охвата ЕПС и ИСУГФ на все органы государственного управления или максимально возможное его расширение. Даже в тех случаях, когда органы власти не являются пользователями ИСУГФ, важно использовать ЕПС для обеспечения целостности данных, в частности, в консолидированной

¹⁰⁷ Определение органов общегосударственного управления согласно РСГФ приведено здесь: <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>.

отчетности. На Рисунке 41 приведен пример того, как в рамках ГК обеспечен полный охват органов государственного управления. Все организации являются частью ГК и функционируют как элементы ЕКС (см. Рисунки 38-40). Это позволяет формировать отчетность для всех заинтересованных сторон на основе операций, проводимых БП. Следовательно, отдельные отчеты, составляемые для бюджетного департамента Минфина, Казначейства и для головных министерств, излишни, так как каждая из заинтересованных сторон может иметь доступ к отчетам непосредственно из ИСУГФ или через хранилище данных. Это также улучшит целостность отчетности во всех органах государственного управления.

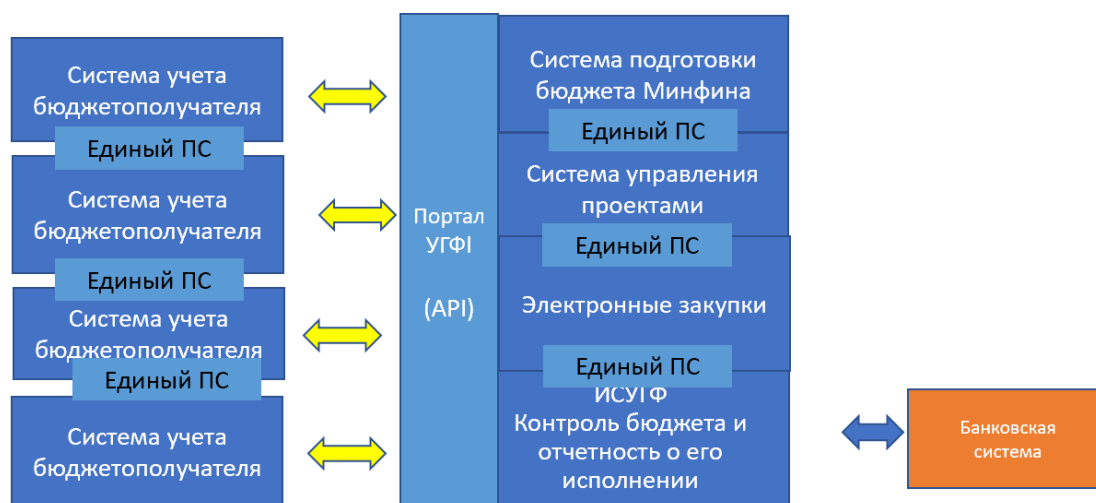
Рисунок 41 – Охват ИСУГФ и ЕПС



192. **Даже в тех случаях, когда у некоторых МВО имеются собственные системы бухгалтерского учета, ЕПС может обеспечить функциональную совместимость систем и возможность улучшения механизмов контроля и отчетности, если ЕПС применяется в этих системах.** На рисунке 42 отражены механизмы такого взаимодействия во многих странах, где БП и МВО располагают своими системами учета. Эти страны предпочитают не заменять существующие системы, а использовать ЕПС и государственные ИКТ-порталы для сбора информации. Азербайджан создал портал связи между Казначейством и бюджетополучателями, который в настоящее время используется для отражения всех обязательств и платежных требований. Для обеспечения единства данных страны часто разрабатывают интерфейсы прикладных программ (API)¹⁰⁸. Их разработка зачастую обходится дешевле, чем традиционные межсистемные интерфейсы.

¹⁰⁸ Интерфейс прикладных программ (API) — это интерфейс или протокол связи, используемый в государственных системах для обеспечения надежного обмена данными и целостности данных в рамках всей системы УГФ

Рисунок 42 – Расширение охвата ЕПС на системы МВО и БП



Охват не должен ограничиваться лишь поступлениями и платежами

193. В прошлом казначейские системы, как правило, обращали внимание в основном на проведение платежей на финальном этапе процесса, поэтому и центральные функции контроля также были сосредоточены на этом этапе, хотя государственные средства могли быть зарезервированы за много дней и даже месяцев до этого. Это означало, что система не занималась контролем за расходованием средств, а, скорее, исполняла функции «диспетчера», а основным методом контроля было право казначейства на приостановку платежа¹⁰⁹. Это видно из Рисунка 43, где показаны ключевые этапы проведения платежа по государственным контрактам, когда Казначейство, как правило, вовлекается на этапе б.

¹⁰⁹ В этой ситуации Казначейство имеет ограниченные реальные полномочия и не может отказать в выполнении платежа, принимая во внимание тот факт, что в большинстве случаев товары и услуги получены, а, следовательно, существует юридическое и финансовое обязательство.

Рисунок 43 – Интегрированный процесс платежей в государственном секторе



194. Благодаря современным ИСУГФ¹¹⁰ появилась возможность для расширения охвата отчетности, бухгалтерского учета и контроля за государственным финансами на всех этапах, показанных на Рисунке 43. В настоящее время можно отражать все операции на более раннем этапе, усиливая меры контроля, – даже на этапе принятия решений о закупке. Такой вид контроля более эффективен, поскольку он гарантирует, что до тех пор, пока не будут выполнены четкие меры предварительного контроля, денежные средства зарезервированы не будут. Такой подход гарантирует правомерное использование бюджетных средств. Это важно, поскольку на этом этапе процесса должен учитываться полный ЕПС – он проходит от этапа закупок до обеспечения бюджетного контроля. Так, ЕПС, как правило, не меняется в течение платежного процесса, что сводит на нет необходимость проверок на этом позднем этапе процесса (на более раннем этапе контроль осуществляется в рамках ИСУГФ и не требует повторного проведения). Такое расширение может происходить в тех случаях, когда страна использует единую ИСУГФ для всех пользователей,

¹¹⁰ Современная ИСУГФ уже не предполагает наличия единого интегрированного программного обеспечения, а может включать в себя целый ряд различных подсистем, способных взаимодействовать друг с другом. ЕПС играет здесь ключевую роль, так как он становится основой для общего набора элементов данных, которые обеспечивают обмен информацией между различными подсистемами.

или когда МВО и БП имеют свое собственное программное обеспечение для бухгалтерского учета. Основное изменение будет заключаться в том, что МВО и БП будут отправлять в ИСУГФ данные о принимаемых обязательствах и кредиторской задолженности одновременно с введением операций в собственные системы бухгалтерского учета. Это может осуществляться с помощью API и веб-портала, как это происходит в Азербайджане, Молдове и на Украине.

195. **В будущем такой же подход можно будет использовать для учета всех операций, с тем чтобы охватить главной книгой весь баланс активов и пассивов.** Хотя это и может показаться слишком смелой задачей, на фоне снижения стоимости технологий и средств хранения данных в последние годы такие механизмы выглядят все более реалистичными. Многие страны параллельно создали централизованные системы для управления исполнением бюджета и отдельную систему для консолидированной финансовой отчетности. Отчасти это было вызвано тем фактом, что зачастую за эти области отвечали различные центральные функциональные структуры. Было бы разумно рассмотреть вопрос о том, как эти два требования могут быть лучше интегрированы в будущем с целью создания единой точки входа для МВО и БП и для взаимодействия с ними. Многие страны, возможно, предпочтут не создавать всеобъемлющую ГК для всей системы государственного управления, однако ИСУГФ все же можно было бы усовершенствовать, с тем чтобы она отражала финансовую отчетность на конец периода для целей консолидированной отчетности.

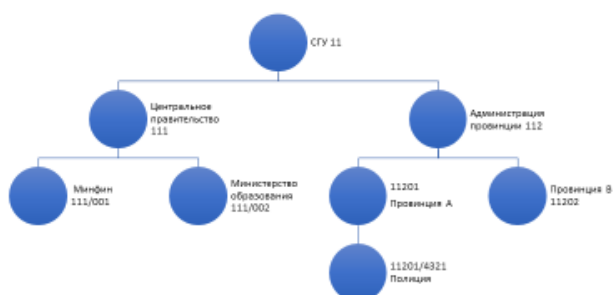
Консолидация

196. **Важной проблемой современного бухгалтерского учета является консолидация учетных/бюджетных единиц, включаемых в состав отчета ведомства.** Традиционно бюджетные единицы более низкого уровня готовили финансовую отчетность, которая затем передавалась на вышестоящий уровень. Вышестоящая единица сводила отчетность нижестоящих структур, а затем направляла консолидированную отчетность заинтересованным сторонам. Там, где государственная система имела несколько уровней, этот процесс повторялся на каждом из них. Несмотря на простоту такого подхода, на практике он отличается сложностью, поскольку занимает много времени и требует от каждого уровня завершения процесса до того, как данные будут агрегированы на следующем уровне. Он также может вводить в заблуждение, поскольку все операции между уровнями и между структурными единицами учитываются как внешние, а это приводит к завышению фактических финансовых результатов на каждом последующем уровне агрегирования. Даже если выявить эти операции внутри уровней агрегирования, операции между бюджетополучателями из разных областей агрегирования устранить будет очень сложно. В этом крупное преимущество ЕПС и интегрированной главной книги, поскольку они ясно демонстрируют, являются ли операции внутренними или внешними на разных уровнях государственного сектора.
197. **ИСУГФ, вместе с грамотно используемым ЕПС, может фиксировать эти операции по каждой бюджетной организации, и позволять автоматически исключать их при консолидации.** Этого можно добиться путем обеспечения учета всех межведомственных

операций в главной книге ИСУГФ. На Рисунке 44 показано, как работает этот подход. Поскольку операции являются внутренними для отчитывающейся организации, книга автоматически исключает их при консолидации. Если отчетность составляется по МВО или БП, то в книге эти операции фиксируются как внешние, и потому учитываются в полном объеме и не исключаются. Однако, когда отчетность формируется на более агрегированном уровне, межведомственные операции автоматически исключаются, так как они больше не являются внешними для организации, составляющей отчетность.

Рисунок 44 – Автоматическое исключение межведомственных операций при консолидации

- Диаграмма представляет собой очень простой пример государственного сектора страны с разбивкой: 1. по центральному правительству и органам управления провинциями, и 2. по организационным единицам.
- Из таблицы видно, что в главной книге делаются записи дебет и кредит.
- Если эти операции регистрируются посредством внутренних проводок, а приход и расход учитываются на уровне организации, они будут вычтены на уровне сектора органов госуправления (СГУ).
- Таким образом, консолидация может быть достигнута с помощью универсального ПС, даже если операции происходят в разных учетных системах.



| Организац. единица | Экономический сегмент | Дебет/кредит |
|------------------------------|--|--------------|
| 111/001 (Минфин) | 26 (грант расход) | Дебет |
| 11201 (Провинция А) | 13 (грант доход) | Кредит |
| 111/002 (Минэкономики) | 22 (безопасность, товары и услуги) | Дебет |
| 11201/4321 (Полиция пров. А) | 1423 вознаграждение, неналоговый доход | Кредит |

198. **Важность этого подхода нельзя недооценивать. Даже если в государственном секторе имеются разные системы (например, системы учета в МВО/БП и ИСУГФ в казначействе), если операции учитываются таким образом, то их можно выявлять и исключать на более позднем этапе.** Это доказывает важность ЕПС. Действительно, уникальный номер бюджетополучателя (БП) играет ключевую роль, поскольку он используется даже для внешних операций. Операции между БП государства отражаются с использованием уникального идентификатора БП. Он может вводиться в базу данных поставщиков услуг всех систем, облегчая задачу отдельного учета операций государственных ведомств от операций, проводимых с внешними организациями.

199. **В Молдове пошли еще дальше, и теперь могут идентифицировать различных бюджетополучателей с помощью банковской системы.** Таким образом, операции и переводы могут быть внешними, при этом можно идентифицировать получателей и плательщиков, которые в будущем могут быть исключены. Несмотря на это, странам рекомендуется не допускать возникновения таких внешних операций. Это приводит к фактическому движению денежных средств с ЕКС и обратно, что нежелательно, поскольку

может приводить к задержкам возврата средств на ЕКС и, как следствие, к снижению остатков на счете.

| <i>Вставка 22 – Рекомендации в отношении ЕПС и ИСУГФ</i> |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Обеспечить функционирование ЕПС во всех основных системах УГФ. Государственные порталы и API предоставляют более доступные способы более эффективной интеграции ИКТ в УГФ с использованием ЕПС для обеспечения целостности данных. |
| <ul style="list-style-type: none">• Распространить использование ЕПС на весь сектор органов государственного управления¹¹¹, где это возможно. Может также оказаться полезным потребовать задействовать ИСУГФ для этой цели. |
| <ul style="list-style-type: none">• Расширить охват ЕКС, в том числе за счет использования современных электронных платежей и банковских схем, даже в тех случаях, когда ИСУГФ не является основной действующей системой |
| <ul style="list-style-type: none">• Обеспечить обработку межведомственных операций в ИСУГФ или их пометку для последующего исключения при подготовке консолидированных отчетов. ИСУГФ может постепенно расширять свой функционал, выходя за рамки осуществления и учета платежей, чтобы охватить весь платежный процесс, включая принятие обязательств и формирование кредиторской задолженности. |
| <ul style="list-style-type: none">• Рассмотреть возможность использования ЕПС для ведения полного баланса либо в ИСУГФ и главной книге, либо посредством введения периодической отчетности в рамках ИСУГФ. |

¹¹¹ Определение сектора государственного управления в РСГФ2014 звучит так: «Сектор государственного управления состоит из постоянных институциональных единиц, которые выполняют функции государственного управления в качестве своей основной деятельности...». В этот сектор входят центральные и субнациональные органы власти и некоммерческие организации, выполняющие государственные функции. Для большинства стран это будет включать множество официальных органов, которые определяются как внебюджетные (за исключением коммерческих предприятий, как правило, определяемых как государственные предприятия).

Планирование и разработка руководства по ЕПС

200. **Разработка или пересмотр ЕПС - это серьезное мероприятие, к которому следует подходить с точки зрения процедур управления проектами.** Это в особенности касается тех случаев, когда одновременно должны проводиться значительные реформы, что зачастую и становится первоочередной причиной разработки нового или пересмотра существующего ЕПС. Примерами таких реформ могут служить:

- внедрение ЕКС;
- расширение охвата ИСУГФ или ГК;
- модернизация ЕПС для более эффективной интеграции других элементов УГФ;
- бюджетная реформа, например, внедрение ПБ;
- реформа бухгалтерского учета, например, переход на учет по методу начисления.

201. **В каждом случае придется разрабатывать или перерабатывать не только ЕПС.** Вероятно, потребуются серьезные системные изменения наряду с разработкой новых и пересмотром существующих подходов и инструкций. Важно, чтобы на этот процесс были выделены достаточно ресурсов и времени для его планирования, разработки, тестирования и внедрения. В идеале должна быть создана многофункциональная рабочая группа, в состав которой должны войти ключевые сотрудники, представляющие все основные функциональные заинтересованные стороны. Как правило, в ее состав должны входить, по крайней мере, представители бюджетных, казначейских, макро-фискальных, бухгалтерских, статистических служб и подразделения ИКТ. В ее работе должны также принимать участие представители основных МВО и субнациональных органов власти. По возможности, для осуществления этого проекта ключевых членов группы следует освободить от исполнения их основных должностных обязанностей.

202. **Во Вставке 23 приведен примерный план реформирования ЕПС, подготовленный в одной из стран.** В этом плане отображены лишь основные этапы; для надлежащего планирования и внедрения каждого компонента проекта требуется значительно более детальная проработка. Кроме того, в идеале необходимо назначить ответственного руководителя, который будет работать при поддержке рабочей подгруппы, а также согласовать не только сроки завершения каждого компонента, но и сроки выполнения промежуточных этапов.

Вставка 23 - Возможные этапы переработки ЕПС

1. Учредить Рабочую группу, возглавляемую (возможно) Казначейским департаментом в тесной координации с Управлением информационных технологий, в состав которой войдут представители Бюджетного департамента, макро-фискальной, статистической служб, МВО и субнациональных органов власти (рассмотреть вопрос о создании рабочих подгрупп для каждого сегмента и вида деятельности).
2. Согласовать общую структуру новой схемы ЕПС по сегментам
3. Разработать ориентировочные уровни и длину кодирования для схемы (не окончательный вариант).
4. Разработать краткий концептуальный документ и провести первый расширенный этап переговоров и консультаций с заинтересованными сторонами.
5. Переработать неэкономические сегменты - работа по всем нижеуказанным сегментам может вестись более или менее одновременно.
 - a. Источник средств
 - b. Организационный
 - c. Функциональный
 - d. Географический
 - e. Программный
 - f. Проектный
 - g. Сквозной сегмент (например, бедность, гендерная проблематика, финансирование в связи со стихийными бедствиями)
6. Переработать экономический сегмент
 - a. Соотнести существующие в БК и ПС счета с РСГФ2014 для выявления пробелов и пропусков
 - b. Согласовать общую структуру первого уровня, классов (предлагается привести ее в соответствие с общепринятыми стандартами бухгалтерского учета и РСГФ2014).
 - c. Проанализировать пробелы и проблемы
 - d. Разработать новую систему кодирования доходов
 - e. Разработать новую систему кодирования расходов
 - f. Разработать новую систему кодирования финансовых активов
 - g. Разработать новую систему кодирования нефинансовых активов
 - h. Разработать новую систему кодирования обязательств
 - i. Разработать новую систему кодирования чистых активов
 - j. Разработать новую систему кодирования внебалансовых позиций
7. Провести второй расширенный этап взаимодействия с заинтересованными сторонами, предоставить общую информацию, также использовать фокус-группы для оказания помощи в анализе первоначального проекта сегментов.
8. Разработать дополнительные требования и рассмотреть взаимодействие с другими системами, включая анализ их соответствующих структур данных (например, подготовка бюджета, долг, закупки в рамках управления проектами, управление активами, управление запасами, кадры и заработная плата).
9. Разработать и обновить политику и процедуры, а также любые необходимые нормативные акты, например, положение о ЕПС.
10. Разработать электронные пособия и обучающие программы, в том числе для проведения в электронном формате

11. Провести тестирование в (новой среде) ИСУГФ
12. Провести обучение
 - a. Подготовить инструкторов - сотрудников субнациональных казначейских органов и опытных пользователей из МВО.
 - b. Обучение для БП и других пользователей
13. Начать работу
14. Справочная служба и контроль качества - постоянно
15. Передача информации о реформах заинтересованным сторонам на протяжении всего процесса с помощью различных средств, включая социальные сети.

203. **Время, необходимое для пересмотра ЕПС, зависит от многих факторов, среди которых можно выделить следующие:**

- уровень политической и управленческой поддержки реформы;
- возможность освобождения сотрудников от основных служебных обязанностей или неполная занятость;
- наличие финансирования для этой и любых связанных с ней реформ, например, модернизации ИСУГФ;
- масштаб изменений, включая любые связанные с ними реформы, например, внедрение комплексного ЕКС потребует инвентаризации существующих банковских счетов, решений и инструкций, разработанных в отношении закрытия счетов, а также управления средствами в ЕПС. Переход на учет по методу начисления потребует разработки плана соответствующего проекта, на реализацию которого, вероятно, потребуется не менее пяти лет.

204. **Как правило, для проведения масштабной реформы ЕПС стране требуется от двух до пяти лет.** Такая реформа может потребовать и более продолжительного времени там, где слаба политическая/управленческая поддержка, и где соответствующие процессы реформ, в частности, модернизация ИСУГФ, затягиваются. Отсутствие какого-либо серьезного стимула, например, требования о внедрении новой ИСУГФ к июлю 20XX года, может привести к задержкам в осуществлении реформ, если нет внешних факторов, побуждающих соблюдать согласованные сроки. Поэтому для того, чтобы не терять нацеленность на доведении этой работы до конца, целесообразно увязать такую реформу с другими преобразованиями, имеющими высокий приоритет.

205. **На протяжении всего процесса также крайне важна эффективная коммуникация.** Как уже упоминалось в Главе 2, на ранних этапах процесса полезно разработать Концепцию реформы ЕПС, чтобы все заинтересованные стороны получили общее представление о причинах реформы и основных требованиях нового ЕПС. Опыт стран показывает, что в отсутствие четкого видения нового ЕПС должностные лица, как правило, сосредоточивают внимание на существующих возможностях и подходах. Это особенно важно в тех случаях, когда в существующие процессы и структуры вносятся значительные изменения, которые могут поставить под сомнение действующие подходы или навязать требования к общей структуре в условиях, когда преимущества для конкретных функциональных областей могут

быть не вполне очевидны. В настоящее время в некоторых странах используется сочетание официальных и неофициальных каналов коммуникации, включая социальные сети. Неофициальные каналы особенно эффективны в преодолении бюрократической обособленности как с точки зрения собственно коммуникации, так и с точки зрения получения полезных предложений и идей. Например, в Азербайджане на YouTube размещаются аналогичные учебным видеоматериалам ролики, наглядно представляющие изменения в процессе. В Камбодже для информирования основных заинтересованных сторон о ключевых изменениях, связанных с реформами ИСУГФ, используется приложение для обмена сообщениями.

Обеспечение целостности ключевых характеристик ЕПС

206. **После разработки нового ЕПС очень важно официально оформить в письменном виде и в доступной форме принципы построения, лежащие в основе ЕПС.** Кроме того, ответственность за ведение ЕПС должна быть возложена на одно функциональное подразделение. Часто такой структурой становится Казначейство, но в равной степени ею может быть и другой центральный орган, например, один из департаментов Минфина. При этом важно, чтобы функционал ЕПС отвечал требованиям всех заинтересованных сторон, а не только департамента, контролирующего структуру ЕПС.

207. **Последующие изменения в ЕПС должны опираться на четкие процедуры управления изменениями, включая обеспечение соблюдения первоначальных принципов его разработки.** Целесообразно изложить определения и принципы работы ЕПС в Руководстве по работе с планом счетов. Такое Руководство должно быть доступно в электронном виде и ежегодно обновляться, документально отражая все основные изменения, вносимые из года в год. График принятия изменений должен быть включен в Руководство или соответствующие методологические рекомендации, благодаря чему будет обеспечено достаточное время для проработки изменений, их тестирования в ИСУГФ и внесения в ежегодно обновляемую версию Руководства. Кроме того, в случае внесения значительных изменений должно быть выделено достаточное время для проведения соответствующего обучения заинтересованных сторон. Помимо этого, должны быть предусмотрены механизмы, обеспечивающие последовательный контроль за версиями Руководства, особенно, за всеми имеющимися печатными экземплярами Руководства.

208. **Ниже приведен перечень основных разделов, которые обязательно должны быть включены в Руководство по ЕПС. В Приложении VII приведен упрощенный пример руководства.**

- Введение, содержащее описание назначения ЕПС и ключевые понятия; описание структуры и связи с РСГФ2014 и основными отчетами правительства; а также связи между старым ПС и новым ЕПС. В этом разделе также должен быть определен круг бюджетных учреждений, которые должны будут использовать ЕПС
- сегмент бюджетных учреждений (организационный сегмент)
- программный сегмент
- сегмент «Источник средств»
- функциональный сегмент

- проектный сегмент
- географический сегмент
- экономический сегмент
- сквозной или какие-либо другой сегмент
- Приложение А (примеры стандартных бухгалтерских проводок на основе единого плана счетов)
- Приложение В (полная экономическая классификация, включая соответствие РСГФ2014)
- Приложение С (соответствие старых счетов новым - это временный раздел, который может быть исключен на второй год после внедрения ЕПС).

В идеале ЕПС должен также содержать ссылки на соответствующие нормативные документы, принципы и процедуры.

| <i>Вставка 24 – Рекомендации по пересмотру ЕПС и Руководства по работе с ЕПС</i> |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • При разработке (пересмотре) ПС убедиться в наличии политической поддержки, ресурсов и достаточного времени для успешной реализации этого проекта. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Обеспечить должное планирование процесса разработки (пересмотра) на основе принципов управления проектами с определением каждого этапа, контрольного промежуточного результата, ответственности и подотчетности. При планировании также необходимо учитывать связанные с новым ЕПС реформы, а также основную причину предлагаемых преобразований существующего ПС. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Создать рабочую группу, в состав которой войдут представители всех основных функциональных структур центрального правительства и таких заинтересованных пользователей, как МВО и субнациональные органы власти. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Обеспечивать постоянное надежное взаимодействие по вопросам разработки (пересмотра) ЕПС. Такое взаимодействие может осуществляться как по официальным каналам, когда речь идет о разработке и распространении Концептуального документа, так и по неофициальным каналам, в том числе через социальные сети. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Определить одно функциональное подразделение ответственным за ведение ЕПС и утверждение вносимых в него изменений. Процесс изменений должен опираться на четкую политику и методологические указания, а в случае необходимости - на обновленные нормативные документы. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Разработать Руководство по ЕПС, обновляемое (по крайней мере) ежегодно и доступное для всех заинтересованных сторон, в идеале - в электронном виде. |