

ПРОБЛЕМЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА В МЧС РОССИИ

**Л. А. Кондрашина, кандидат педагогических наук;
П. И. Гайдай, кандидат педагогических наук, доцент.
Санкт-Петербургский университет ГПС МЧС России**

Анализируется процесс становления бюджетного учета в историческом аспекте и рассмотрены современные проблемы реформирования бюджетного учета в России. Определены основные задачи бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях. Проанализированы существующие технологии учета и формирование отчетности. Обусловлены нерешенные учетные проблемы и выявлены тенденции дальнейшего реформирования бюджетного учета.

Ключевые слова: бюджетный учет, бюджетная отчетность, реформирование бюджетного процесса, исполнение бюджетов, учетные проблемы

PROBLEMS OF THE BUDGETARY CONTROL REFORMATION AT THE EMERCOM OF RUSSIA

L. A. Kondrashina; P. I. Gaiday. Saint-Petersburg university of State fire service of EMERCOM of Russia

A historical review of the budgetary control development is made and it's modern problems are examined. Main tasks of the budgetary control at State institutions are determined. Existing technologies of budgetary control and report are analysed. Unsettled tasks and discovers further trends for the budgetary control reformation are described.

Key words: budgetary control, budgetary accounting, budget process reformation, budget implementation, budgetary accountability problems

Как отметил выдающийся итальянский бухгалтер Э. Пизани, «бухгалтерский учет – это наука, которая, следуя законам права и экономики, пользуется вычислениями, чтобы характеризовать функции управления и с наименьшими средствами достигать наибольшего экономического эффекта» [1]. Данное определение как нельзя более подходит и к бюджетному учету, одной из основных функций которого было и остается обеспечение информацией процесса управления государственными финансами.

Очевидно, что система бюджетного учета не может существовать изолировано, то есть вне рамок современной ей системы государственных финансов. Изменение структуры доходов и расходов государственного бюджета, правовых оснований и экономических условий использования государственного имущества – все это влечет за собой необходимость пересмотра многих учетных принципов [2]. Таким образом, система бюджетного учета должна обеспечивать эффективное решение задач, стоящих перед государством на том или ином этапе экономического развития.

К таким задачам на современном этапе можно отнести повышение эффективности государственных институтов и расходования бюджетных средств; представление широкой общественности реальной информации о государственных финансах; привлечение инвестиций в российскую экономику. Старая система бюджетного учета не позволяла сформировать бюджетную отчетность, пригодную для анализа результатов хозяйственной деятельности бюджетных учреждений, оценить финансовый потенциал государства или муниципалитета, представить инвестору информацию в привычном для него виде. Таким образом, необходимость в реформировании бюджетного учета назрела уже давно.

Историю развития бюджетного учета в СССР условно можно разделить на четыре периода. Первый период охватывает 1917–1938 гг. Это период зарождения и формирования системы бюджетного учета в СССР. Во втором периоде (1939–1955 гг.)

завершается становление единой системы бухгалтерского учета исполнения бюджета в финансовых органах и единой системы бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях. Третий период (1956–1999 гг.) – это период устойчивого функционирования и централизации учета в бюджетных учреждениях. Четвертый период (с 2000 г. по настоящее время) характеризуется адаптацией системы бюджетного учета к рыночным условиям хозяйствования и интенсивным его реформированием [3].

Начиная с 2000 г., система бюджетного учета постепенно реформируется в соответствии с новыми российскими экономическими реалиями. Приказом Министерства финансов РФ № 107н от 30 декабря 1999 г. вводится в действие Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях (далее – Инструкция № 107н), содержащая ряд принципиальных нововведений. Остановимся на них подробнее.

Эта инструкция установила единый порядок ведения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях. На основании Инструкции № 107н учреждения осуществляли учет исполнения смет доходов и расходов по бюджетным средствам и средствам, полученным за счет внебюджетных источников. Однако фактически (это следует из Плана счетов и других норм инструкции) Инструкция № 107н, наравне с доходами и расходами, к объектам учета относил имущество, находящееся в учреждениях на праве оперативного управления (в том числе приобретенное за счет внебюджетных средств), обязательства, возникающие у учреждения, бюджетное финансирование, финансовый результат.

Субъектом учета в Инструкции № 107н выступало бюджетное учреждение. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях осуществлялся по мемориально-ордерной форме. В отдельных случаях Министерство финансов РФ разрешало федеральным органам исполнительной власти вести в учреждениях, находящихся в их ведении, бухгалтерский учет по журнально-ордерной форме бухгалтерского учета при наличии разработанных методических документов.

Согласно этой инструкции основной задачей бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях являлось предоставление информации вышестоящей организации для осуществления систематического контроля за ходом исполнения смет доходов и расходов, состоянием расчетов с юридическими и физическими лицами. При этом бюджетная отчетность была предназначена в основном для удовлетворения потребностей внутренних пользователей – участников бюджетного процесса. Законодательным и представительным органам направлялся только отчет об исполнении соответствующего бюджета. В отдельных случаях информация об исполнении бюджетов представлялась в СМИ. В рамках бюджетного учета формировалась информация, отражающая особенности исполнения бюджета по существующим на тот момент правилам.

6 октября 2003 г. был принят Федеральный закон № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», вступивший в силу с 1 января 2006 г. Этот закон установил новые принципы в организации местного самоуправления. Так, в соответствии со ст. 10 Закона местное самоуправление осуществляется на всей территории Российской Федерации в городских, сельских поселениях, муниципальных районах, городских округах и на внутригородских территориях городов федерального значения. Решение вопросов местного значения, вопросов, непосредственно связанных с организацией жизни и деятельности граждан, передается на места – вплоть до администраций поселков и деревень. Но решение этих вопросов не может осуществляться без финансового обеспечения. Поэтому в ст. 52 Закона установлено, что каждое муниципальное образование имеет собственный бюджет (местный бюджет). Бюджет муниципального района и свод бюджетов поселений, входящих в состав муниципального района, составляют консолидированный бюджет муниципального района. В качестве составной части бюджетов поселений могут быть предусмотрены сметы доходов и расходов отдельных населенных пунктов, не являющихся поселениями. Формирование, утверждение, исполнение местного бюджета и

контроль за его исполнением осуществляются органами местного самоуправления самостоятельно с соблюдением требований, установленных Бюджетным кодексом Российской Федерации и настоящим Федеральным законом, а также принимаемыми в соответствии с ними законами субъектов Российской Федерации.

В развитие положений Закона Постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2004 г. № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» были определены направления реформирования бюджетного процесса:

- а) реформирование бюджетной классификации Российской Федерации и бюджетного учета;
- б) выделение бюджетов действующих и принимаемых обязательств;
- в) совершенствование среднесрочного планирования;
- г) совершенствование и расширение сферы применения программно-целевых методов бюджетного планирования;
- д) упорядочение процедур составления и рассмотрения бюджета.

В этом Постановлении заложены основные принципы новой организации бюджетного процесса в России, была определена, широко применяемая в мире, модель бюджетирования, ориентированная на результаты в рамках среднесрочного финансового планирования. Ее суть – распределение бюджетных ресурсов между администраторами бюджетных средств и (или) реализуемыми ими бюджетными программами с учетом или в прямой зависимости от достижения конкретных результатов (предоставления услуг) в соответствии со среднесрочными приоритетами социально-экономической политики и в пределах, прогнозируемых на долгосрочную перспективу объемов бюджетных ресурсов.

Помимо создания системы мониторинга результативности бюджетных расходов эта модель предполагает переход к многолетнему бюджетному планированию с установлением четких правил изменения объема и структуры ассигнований и повышением предсказуемости объема ресурсов, которыми управляют администраторы бюджетных средств.

В рамках реформирования бюджетного учета предусматривается введение интегрированного с новой бюджетной классификацией плана счетов бюджетного учета, основанного на методе начисления и обеспечивающего учет затрат по функциям и программам. Применение в бюджетном учете метода начисления должно значительно повысить прозрачность операций сектора государственного управления и предоставить информацию о финансовых последствиях принимаемых решений в налогово-бюджетной сфере. В центре системы учета, основанной на методе начислений, будет находиться администратор бюджетных средств, который должен учитывать не только расходы бюджета, но и поступления в соответствующий бюджет.

Следующим шагом в реформировании бюджетного учета в России стало принятие Инструкции по бюджетному учету, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 26 августа 2004 г. № 70н (далее – Инструкция № 70н), и Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 21 января 2005 г. № 5н (далее – Инструкция № 5н).

Эти инструкции составлены в соответствии с требованиями международных стандартов к бюджетному учету и разработаны на основании следующих документов:

- 1) руководства по статистике государственных финансов (разработано МВФ);
- 2) международных стандартов отчетности для общественного сектора (разработаны международной федерацией бухгалтеров).

Руководство по статистике государственных финансов разделяет экономику любого государства на 5 секторов:

- 1) нефинансовые корпорации;
- 2) финансовые корпорации;

- 3) сектор государственного управления;
- 4) сектор некоммерческих организаций;
- 5) сектор домашних хозяйств.

Инструкции № 5н и № 70н распространяются только на сектор государственного управления; в свою очередь, структура сектора государственного управления для Российской Федерации включает три подсектора:

- 1) Правительства РФ (федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды);
- 2) органов управления субъектов РФ;
- 3) органов местного самоуправления.

Инструкция № 70н устанавливала единый порядок ведения бухгалтерского учета в органах государственной власти, органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления территориальных государственных внебюджетных фондов, органах местного самоуправления, бюджетных учреждениях.

Согласно п. 1 Инструкции бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств органов государственной власти, органов управления государственных внебюджетных фондов, органов управления территориальных государственных внебюджетных фондов, органов местного самоуправления и созданных ими бюджетных учреждений и операциях, приводящих к изменению вышеуказанных активов и обязательств.

Состав форм бюджетной отчетности, предусмотренный Инструкцией № 5н, позволял получить информацию о всем имуществе и обязательствах, доходах и расходах, иных операциях публично-правовых образований и представить эту информацию как внешним, так и внутренним пользователям.

Исходя из концепции, заложенной в инструкциях № 70н и № 5н, имущество и обязательства бюджетных учреждений, а также операции, осуществляемые последними, являются лишь частью имущества, обязательств и операций публично-правового образования. Сами бюджетные учреждения и иные бюджетополучатели являются лишь подразделениями публично-правового образования и вступают в правоотношения от имени последнего. Следствием этого ведение бюджетного учета должно быть на основании единой методологической базы. Поэтому Инструкция № 70н предусматривала единый план счетов для учета операций по исполнению бюджета, иных операций, осуществляемых публично-правовыми образованиями, а также имущества и обязательств публично-правовых образований, в том числе имущества, обязательств и операций бюджетных учреждений.

План счетов бюджетного учета включал в себя не только синтетический и аналитический разряды, но и код бюджетной классификации, а также классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ).

Согласно п. 3 Инструкции № 70н все операции, проводимые учреждениями, оформлялись первичными документами по установленной форме. Формы первичных документов приведены в приложении 2 к указанной инструкции.

Для ведения бюджетного учета применялись регистры бюджетного учета: карточки, книги, ведомости, акты, журналы операций, главная книга и др. Формы регистров бюджетного учета, учитывающие специфику исполнения соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации, утверждались органом, организующим исполнение соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации, при этом они должны были содержать все обязательные реквизиты и показатели, приведенные в приложении 3 к Инструкции № 70н.

При автоматизации бюджетного учета допускалось отличие выходной формы документа при условии, что реквизиты и показатели выходной формы документа (машинограммы) содержат соответствующие реквизиты и показатели регистров

бюджетного учета, установленные вышеуказанной Инструкцией.

Следующим шагом в реформировании бюджетного учета стала Инструкция по бюджетному учету, утвержденная приказом Министерства финансов РФ от 10 февраля 2006 г.

№ 25н (далее – Инструкция по бюджетному учету). В ней устранены технические ошибки; приведены в соответствие номера счетов по кодам классификации операций сектора государственного управления кодам экономической классификации (утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 21 декабря 2005 г. № 152н); номера аналитических счетов приведены в соответствие кодам экономической классификации; отражены финансовые и хозяйственные операции, часто встречающиеся в практической деятельности бюджетных учреждений и не прописанные ранее в Инструкции № 70н.

Наконец выполнено предписание Бюджетного кодекса РФ в части установления единого порядка ведения бюджетного учета и представления отчетности для всех бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и бюджетных учреждений (уточнено понятие «Бюджетный учет»).

Главным распорядителям средств бюджета предоставлено право определять необходимую для отражения в бюджетном учете корреспонденцию счетов, при отсутствии в корреспонденции счетов бюджетного учета (приложение 1) операций, отражающих деятельность учреждений, в части, не противоречащей Инструкции по бюджетному учету.

Внесены уточнения в наименования журналов операций.

Устранен большой недостаток существовавшей до 2005 г. системы бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях – отсутствие интеграции плана счетов с бюджетной классификацией РФ. Приказом Министерства финансов РФ от 10 февраля 2006 г. № 25н эти несоответствия устранены. Классификация операций сектора государственного управления (КОСГУ, приложение 5 к Инструкции по бюджетному учету в редакции Приказа № 25н) приведена в соответствие кодам экономической классификации (утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 21 декабря 2005 г. № 152н; приложение 5).

Кроме того, в Инструкции по бюджетному учету разъяснен порядок ведения счетов по кодам КОСГУ, отражающим увеличение и уменьшение активов и обязательств. Такие счета ведутся только в течение финансового года. По завершению отчетного финансового года обороты по счетам, отражающим увеличение и уменьшение активов и обязательств, в регистры бюджетного учета следующего финансового года не переходят.

Изменения затронули и структуру номера счета бюджетного учета. В частности, изменено применение 18 разряда. Код вида деятельности теперь может принимать следующие значения:

- бюджетная деятельность – 1;
- приносящая доход деятельность – 2;
- деятельность со средствами, находящимися во временном распоряжении – 3.

При этом в Плане счетов бюджетного учета не предусмотрены отдельные счета для учета целевых средств. Таким образом, учет целевых средств, предпринимательской деятельности и безвозмездных поступлений теперь следует отражать на одних и тех же счетах с признаком «2» в разряде 18.

Бухгалтерский учет целевых средств всегда был отдельным важным разделом бухгалтерского учета и обеспечивал контроль за сохранностью и целевым использованием этих средств.

Теперь требования обеспечить аналитический учет по видам целевых средств Инструкция по бюджетному учету не содержит. Вместе с тем в целях налогового учета необходимо организовать обособленный аналитический учет по видам целевых средств, для того чтобы можно было отследить их целевое использование.

Следует отметить также, что из Инструкции по бюджетному учету исключено положение о том, что при отсутствии возможности отнесения к определенному виду деятельности в 18 разряде номера счета Плана счетов бюджетного учета можно использовать код вида деятельности «0».

В Инструкции по бюджетному учету не определен порядок изменения первых 17 разрядов счета бюджетного учета при внесении изменений в бюджетную классификацию.

Приказом № 25н внесены изменения и в другие разделы Инструкции по бюджетному учету.

В то же время остались не раскрытыми некоторые положения:

– не прописан в Инструкции порядок закрытия счетов по кодам КОСГУ, отражающим увеличение и уменьшение активов и обязательств, так как при завершении отчетного финансового года обороты по счетам, отражающим увеличение и уменьшение активов и обязательств, в регистры бюджетного учета следующего финансового года не переходят;

– в Плате счетов бюджетного учета не предусмотрены отдельные счета для учета целевых средств, на одних и тех же счетах с признаком «2» в разряде 18 отражается учет предпринимательской деятельности, целевых средств и безвозмездных поступлений.

Очередным шагом в реформировании бюджетного учета, в целях установления единого порядка составления и представления отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации главными распорядителями средств бюджета, получателями средств бюджета, администраторами поступлений в бюджет, органами, организующими исполнение бюджета, и органами, организующими кассовое обслуживание исполнения бюджета, на основании ст. 165 Бюджетного кодекса РФ (СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823; 2005. № 1. Ст. 8; 2006. № 1. Ст. 8; 2007. № 18. Ст. 2117), пункта 5.2.1 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 (СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3258), стало утверждение Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Таким образом, на протяжении последнего десятилетия изменения в бюджетном учете носили технический («косметический») характер. До настоящего момента остается нерешенным множество учетных проблем, связанных с моментом признания основных элементов бюджетной отчетности, их оценкой и классификацией. Будучи относительно самостоятельным компонентом бухгалтерского учета, бюджетный учет в Российской Федерации развивался изолированно и до настоящего момента не воспринял многие эволюционные изменения, произошедшие в бухгалтерском учете коммерческих организаций.

Вопросы бюджетного учета в течение последнего десятилетия в той или иной степени рассматривались многими специалистами. Так, были изданы работы таких авторов, как:

Р. Е. Артюхина, В. Р. Захарьина, Г. И. Маклевой, Н. П. Кондракова, И. Н. Кондракова,

А. Н. Паклар, Г. Ю. Касьянова. К сожалению, большинство публикаций, посвященных проблематике бюджетного учета, не предлагают путей совершенствования учета, а отражают существующую технологию учета и формирование отчетности исходя из требований действующих нормативных документов.

Проведенный анализ позволяет сделать вывод о том, что проблемы совершенствования системы учета государственных финансов не получили должного рассмотрения в современной специальной литературе. Ни в одном из рассмотренных нормативно-правовых актов не было проведено комплексной оценки бюджетного учета как информационной системы, призванной соответствовать целям и задачам государственного развития, в то же время необходимо отметить явную тенденцию к

активизации конструктивных процессов дальнейшего развития реформ бюджетного учета.

Литература

1. Токарев И. Н. Развитие бюджетного учета в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук.: 08.00.12. – М., 2007.
2. Санникова И. Н. Комплексное реформирование отечественного учета. – М., 2005.
3. Нестеренко Т. Г. Этапы бюджетной реформы // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2008. – № 9.