

УДК 336.13

Л. И. Ткаченко

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЕ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА (МСФО ОС)

*Современный этап развития мировой экономики, характеризующийся кризисным состоянием, ограниченностью финансовых ресурсов и доступа к ним, требует от правительств многих государств решения задачи улучшения управления ресурсами и получения высококачественной информации. Бухгалтерская отчетность бюджетных организаций, подготовленная на основе международных стандартов финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС), позволит получить достоверную и надежную информацию о деятельности правительственных организаций и государств в целом, необходимой всем заинтересованным пользователям (правительствам, инвесторам, гражданам и др.).*

**Ключевые слова:** *государственный сектор, бухгалтерская отчетность бюджетных организаций, международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора.*

Начало реформе бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере было положено Концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 гг. [1]. В качестве главной цели в Концепции было заявлено о создании условий и предпосылок для максимально эффективного управления государственными (муниципальными) финансами в соответствии с приоритетами государственной политики. Одним из обязательных условий реформирования бюджетного учета в Российской Федерации предусма-

тривалось приближение национальной бюджетной классификации к требованиям международных стандартов.

Современный этап развития бухгалтерского учета в бюджетной сфере, а также направление его развития на перспективу (как минимум до 2020 г.), определены рядом значимых законодательных актов в обозначенной выше сфере, принятых в последние три года.

Так, в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» [2] в качестве одного из основных принципов регулирования бухгалтерского учета определено применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов. Необходимо отметить, что сфера действия названного выше закона распространяется на все экономические субъекты, включая государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов. В добавление к этому отмечено, что настоящий закон применяется при ведении бюджетного учета активов и обязательств Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований, операций, приводящих к их изменению, а также при составлении бюджетной отчетности.

Совершенствование бюджетного законодательства, изменение которого, безусловно, коснется сферы бухгалтерского учета и отчетности бюджетной сферы, выражается в том числе в повсеместном внедрении программно-целевого принципа финансирования и дальнейшем усилении контроля за эффективностью использования бюджетных средств. В марте 2013 г. Правительством РФ была утверждена Государственная программа «Управление государственными финансами». Данная Государственная программа включает в себя девять подпрограмм, одной из которых является «Нормативно-методическое обеспечение и организация бюджетного процесса». Для достижения целей этой подпрограммы сформулированы задачи, обязательные для выполнения, одной из которых является повышение эффективности и прозрачности бюджетной отчетности, совершенствование ее формирования, ориентированные на международные стандарты [3].

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) на данный момент имеют статус официальных документов в Российской Федерации [4]. Необходимо отметить, что в данном случае речь идет о МСФО для организаций коммерческого сектора. Данные стандарты разрабатываются и вводятся в действие Советом по МСФО (СМСФО), штаб-квартира которого располагается в Лондоне. Совет по МСФО ведет свою деятель-

ность по созданию международных стандартов с 1973 г. (с 1973 по 2000 г. – Комитет по МСФО) по настоящее время.

Что касается применения международных стандартов бюджетными организациями во всем мире, то в этом случае речь идет о другом наборе международных стандартов финансовой отчетности, а именно МСФО для общественного сектора (далее – МСФО ОС). Эти стандарты разрабатываются и вводятся в действие Советом по МСФО для общественного сектора, который является постоянным комитетом Международной федерации бухгалтеров. Во введении к сборнику Международных стандартов финансовой отчетности для организаций общественного сектора на русском языке сказано, что Совет признает значительную пользу от получения единообразной и сопоставимой финансовой информации в разных странах и верит в значительную роль МСФО ОС в реализации этой задачи. Совет по МСФО ОС настойчиво рекомендует правительствам и национальным органам стандартизации участвовать в разработке его стандартов путем представления комментариев относительно вырабатываемых им предложений, приводимых в проектах документов для общественного обсуждения.

Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе начали разрабатываться и применяться в более поздние сроки. Сама Международная федерация бухгалтеров была основана в 1977 г. в Нью-Йорке для решения основных задач по совершенствованию бухгалтерской профессии и координации действий региональных организаций. Деятельность федерации осуществляется через специально созданные комитеты, один из которых, созданный в 1986 г., устанавливает МСФО ОС. Первый из МСФО ОС был принят в 2000 г. В настоящее время разработан 31 стандарт для общественного сектора на основе метода начислений и еще один – на основе кассового метода. Это высококачественные и независимо разработанные стандарты, которые пользуются поддержкой правительств, профессиональных бухгалтерских органов и международных организаций, включая Всемирный банк, Азиатский банк развития, Организацию экономического сотрудничества и развития, Международный валютный фонд, Совет по МСФО и Международную организацию высших ревизионных учреждений.

Свою цель Совет по МСФО ОС видит в том, чтобы служить интересам общества. Устанавливая высококачественные стандарты учета в государственном секторе, Совет считает, что тем самым способствует облегчению принятия государственных управленческих решений и их реализации в секторе государственного управления.

В дополнение к этому разработка и применение единых стандартов будут способствовать повышению качества и согласованности учетной практики во всем мире, а также повышению прозрачности деятельности и укреплению подотчетности государственного сектора.

Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора в настоящее время не являются официально признанными документами на территории Российской Федерации. Однако на сайте Министерства финансов РФ они опубликованы на русском языке. Кроме того, в марте 2012 г. начато общественное обсуждение Федеральных стандартов учета и отчетности для государственного сектора, которые разрабатываются на основании Международных стандартов финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС).

Бухгалтерский учет и финансовая отчетность государственных учреждений и организаций традиционно развивались обособленно от общей линии учета в коммерческих организациях. Такое состояние дел характерно практически для всех стран. Однако в последнее время все больше проявляется тенденция на сближение учета в бюджетных учреждениях с принципами учета в коммерческом секторе. Это связано как с большим прогрессом в учетных принципах и методах, выработанных к настоящему времени в сфере учета частных предприятий, так и соображениями представления полной и понятной финансовой информации пользователям отчетности. Коммерческий сектор, особенно публичные компании, традиционно ориентированы на частного инвестора, который при принятии решения об инвестировании активов в ту или иную компанию руководствуется прежде всего экономическими выгодами. Собственно этим, в большей мере, и продиктована необходимость раскрытия значительного количества финансовой и нефинансовой информации в финансовых отчетах компании, относящейся к коммерческому сектору. Кроме того, дополнительные и достаточно жесткие требования по раскрытию информации к эмитентам публично размещаемых ценных бумаг предъявляют организованные рынки торговли этими финансовыми инструментами, т.е. биржи.

Цель представления и раскрытия большого количества информации в финансовой отчетности коммерческими организациями состоит в представлении пользователям этой информации уместной, достоверной, надежной, объективной, полной, понятной и сравнимой информации о финансовом положении отчитывающейся организации, финансовых результатах ее деятельности и движении денежных средств, основываясь

на которой, они бы могли принимать взвешенные управленческие решения.

Кроме того, что тоже имеет значение, после прочтения информации, содержащейся в финансовой отчетности коммерческой организации, пользователь этой отчетности получает информацию о качестве работы менеджмента отчитывающейся организации, т.е. насколько эффективно менеджмент этой организации управляет ресурсами организации. Международные стандарты финансовой отчетности, как было отмечено выше, в качестве основного пользователя финансовой отчетности рассматривают настоящего (акционера) и/или потенциального (инвестора) собственника организации. С позиции собственника менеджмент организации эффективно функционирует только при условии приращения «богатства» собственника. Под «богатством» в контексте настоящей статьи необходимо понимать приращение чистых экономических выгод собственников организации за отчетный период. Собственно эти чистые экономические выгоды и представляют собой капитал акционеров (собственников), который определяется как доля в активах организации, оставшаяся после вычета всех обязательств. Другими словами, можно сделать следующий вывод. Эффективно управляемая коммерческая организация – это организация, функционирование которой ведет к росту капитала ее собственников.

То же самое утверждение справедливо и для бюджетных организаций, которые используют в своей деятельности государственные средства. Разумеется, бюджетная и коммерческая организации существенно отличаются друг от друга по многим параметрам, например таким, как цели создания организации; собственники, наделяющие организацию имуществом для ее функционирования; право распоряжения этим имуществом, показатели эффективности функционирования организации. Более того, сами бюджетные учреждения отличаются друг от друга (казенные, бюджетные, автономные).

Однако эффективное функционирование любого хозяйствующего субъекта сводится к наибольшему удовлетворению потребностей его создателей, либо населения какого-либо административного образования или государства в целом (например, в случае оказания государственных услуг) при условии рационального (минимум затрат, максимум результата) использования ресурсов.

Так, эффективность функционирования использования государственных ресурсов, как отмечено в стандарте финансового контроля СФК 104 «Проведение аудита эффективности государственных средств» [5], измеряется такими пока-

зателями, как экономичность, продуктивность и результативность использования государственных средств. Экономичность выражает наилучшее соотношение между ресурсами и результатами их использования, продуктивность характеризует рациональность использования ресурсов, а результативность показывает степень достижения намеченных целей или решения поставленных задач.

Стандарты внешнего государственного и муниципального финансового контроля по проведению финансового аудита, аудита эффективности использования государственных и муниципальных средств разрабатываются Счетной палатой при участии контрольно-счетных органов, утверждаются Коллегией Счетной палаты и подлежат государственной регистрации в Минюсте. При подготовке данных стандартов также будут учитываться международные стандарты в области государственного контроля, аудита и финансовой отчетности.

Необходимо отметить, что интенсификации процесса реформирования бухгалтерского учета в бюджетной сфере, кроме усилий со стороны Правительства Российской Федерации и других лиц, заинтересованных в успешной реализации процесса совершенствования бюджетного учета и отчетности, безусловно, способствовали и объективно происходящие процессы интеграции экономики России в мировое экономическое пространство.

Как показывает отечественный и мировой опыт, развитие бухгалтерского учета и отчетности должно происходить в тесной связи с изменениями экономической ситуации в стране и отвечать характеру и уровню развития хозяйственного механизма. Главной задачей реформирования бюджетного процесса является приведение принципов и требований бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере в соответствие с условиями деятельности в рыночной экономике. При этом основным инструментом реформирования заявлены Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора.

Необходимость представления отчетности бюджетными организациями по международным стандартам для общественного сектора возникла в том числе в связи с активным участием России в международных финансовых организациях. Как отмечалось выше, формирование отчетности по международным стандартам дает возможность получить на качественно новой основе всеобъемлющую и полную информацию о секторе государственного управления. Для внутренних пользователей такая информация может стать предметом серьезного анализа, на котором будут базироваться

планирование и разработка налогово-бюджетной политики, оценка влияния деятельности сектора государственного управления.

Международная практика показывает, что отчетность, сформированная согласно международным стандартам, отличается высокой информативностью и полезностью для пользователя. Эти стандарты закрепляют достаточно длительный опыт ведения бухгалтерского учета и отчетности в условиях рыночной экономики. Они сформированы как результат труда и поиска не одного поколения бухгалтеров-практиков и бухгалтеров-исследователей, представителей разных научных школ. Следовательно, используя международные стандарты в качестве основы для подготовки финансовой отчетности, сектор государственного управления не является исключением, речь идет фактически и об использовании большого исторического наследия накопленного опыта в странах с развитыми рыночными системами хозяйст

вия, где стандартизация бухгалтерского учета развивается с начала прошлого столетия.

#### Литература

1. *Концепция* реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 гг., одобрена Постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2004 г. № 249.

2. *Федеральный закон* от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

3. *Распоряжение* Правительства РФ от 4 марта 2013 г. № 293-р.

4. *Приказ* Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации».

5. *Стандарт* финансового контроля СФК 104 «Проведение аудита эффективности государственных средств», утв. решением Коллегии Счетной палаты РФ от 09.06.2009 г., протокол №31К (668).