



ИНТЕГРАЦИЯ БЮДЖЕТНОЙ КЛАССИФИКАЦИИ И ПЛАНА СЧЕТОВ

*Передовой опыт стран-членов Казначейского
сообщества*

РЕМРАЛ

2014 год

Введение и справочная информация

РЕМПАЛ, Казначейское сообщество и рабочая группа

Практикующее сообщество по взаимному изучению и обмену опытом в управлении государственными финансами (РЕМПАЛ) представляет собой сеть специалистов по вопросам управления государственными расходами, которые работают в органах управления различных стран региона Европы и Центральной Азии (ЕЦА). Эти специалисты сравнивают свои системы управления государственными финансами (УГФ) друг с другом и используют возможности для обмена опытом, что получает все более широкое признание как способ интенсификации передачи знаний. РЕМПАЛ состоит из трех практикующих сообществ, включая Казначейское сообщество (КС), которое фокусирует свою деятельность на вопросах реализации инициатив по реформированию казначейства и вопросах, которые представляют профессиональный интерес для его членов.

В последнее время КС поощряло членов к созданию небольших рабочих групп для обмена опытом и выработки общих планов. После пленарного заседания в Азербайджане, которое состоялось в ноябре 2012 года, три страны – Грузия, Азербайджан и Украина – сформировали рабочую группу по вопросам плана счетов / бюджетной классификации. Молдову и Россию впоследствии пригласили присоединиться к группе, чтобы они могли поделиться своим опытом. Работу группы поддерживала команда экспертов Всемирного Банка, работающая с КС – Марк Силинс, ведущий тематический эксперт, Елена Никулина, руководитель группы экспертов Всемирного Банка по работе с КС, Ион Кику, Советник КС по операционным вопросам.

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 были 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 сталкивается 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 уже существовали в течение некоторого времени, однако они не обеспечивали эффективного управления в налогово-бюджетной сфере, а делали акцент на представлении отчетности о балансе организации или результате ее работы¹. Этот результат имеет некоторое сходство с отчетностью на основе МСФООС, но не соответствует этим стандартам². В некоторых случаях в рамках сектора органов государственного управления применяются несколько планов счетов. Например, отдельный план счетов для центральных и местных органов власти, и другие структуры для отдельных внебюджетных фондов;
- Каждая страна создала отдельно бюджетную классификацию для централизованного контроля бюджетных ассигнований и управления денежными средствами. К сожалению, бюджетная классификация не была интегрирована с планом счетов – эти структуры рассматривались как отдельные объекты с различным назначением; и
- Автоматизация была основным компонентом программы реформ.

Учитывая этот опыт, группа вполне может быть использована в качестве основы для «исследования» того, как и почему следует интегрировать бюджетную классификацию и план счетов. КС считает, что этот опыт также является актуальным и приемлемым для других развивающихся экономик. Настоящая работа является аналитическим продуктом КС, документирующим результаты работы группы.³

Определение плана счетов и почему создавались отдельные бюджетные классификации и планы счетов

Одну из основных причин создания отдельных бюджетных классификаций и планов счетов можно понять при обсуждении национального определения и сферы применения плана счетов. Во многих стран план счетов часто описывается как структура счетов, в соответствии с которыми должна составляться официальная финансовая отчетность. Как результат, концепция плана счетов была довольно узкой. На самом деле, как уже упоминалось ранее, в некоторых странах каждая крупная единица отчетности (например, центральное правительство или местные органы власти), либо отдельные внебюджетные фонды могли разрабатывать свой собственный

¹ Такой баланс предполагалось представлять исключительно для целей одного пользователя – правительства, а его структура была разработана таким образом, чтобы удовлетворять потребностям в финансовой отчетности и подотчетности в условиях централизованного планирования экономикой. 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>.

² Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора – дополнительную информацию об этих стандартах можно найти по адресу www.ifac.org

³ Работа осуществлена под общим руководством Елены Никулиной, Руководителя программы PEMPAL и лидера группы экспертов Всемирного Банка, работающей с КС. Ведущими автором является Марк Силинс, тематический советник КС. Примеры опыта по странам предоставлены членами рабочей группы из соответствующих стран.

ПС. Эта ситуация сейчас наблюдается в Молдове⁴ и Украине, хотя обе страны разработали структуры, которые стремятся объединить все планы счетов и бюджетную классификацию. Важно то, что при наличии разных планов счетов сферы их соприкосновения довольно значительны, причем общая структура каждого плана счетов в значительной степени совпадает с остальными.

Кроме того, во многих странах требование к управлению денежными средствами в соответствии с предусмотренными бюджетом суммами (контроль исполнения бюджета) также рассматривается в качестве отдельного и отличного от финансовой отчетности элемента. Контроль исполнения бюджета является отдельным (от представления официальной финансовой отчетности) вопросом управления, однако в то время отсутствовало понимание того, как эти два требования к отчетности и контролю были связаны. Таким образом, при разработке структур бюджетной классификации и плана счетов внимание сосредоточивалось на их различиях, а не областях для сближения. Среди других вопросов, которые, возможно, способствовали обособлению этих структур, относятся следующие:

- Исторически существовала сильная институциональная заинтересованность в дальнейшем использовании плана счетов в органах государственной власти, что усложняло задачу обновления или 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 в основном 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 стремилась включить дополнительные аспекты для консолидированного управления, такие как источники финансирования (откуда поступают доходы), поскольку это тесно связано с финансированием бюджета;
- В большинстве случаев существовала настоятельная необходимость 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 к первоначальному плану счетов была препятствием на пути реформ; и
- Недостаточная автоматизация учета в целом усложняла для разработчиков эффективную интеграцию двух структур.

⁴ В 2008 году Молдова разработала новый план счетов с целью интеграции шести существующих планов счетов и бюджетной классификации.

Таким образом, в результате использования отдельных структур МВО также осуществляли управление этими двумя процессами отдельно, что создавало проблемы для сверки и управления.

Что изменилось сегодня?

Ряд обстоятельств, которые преобладали во время разработки отдельных бюджетных классификаций и планов счетов, изменились, включая следующие:

- Страны пересмотрели свои подходы к учету, акцентируя внимание на соответствии МСФООС, а также отчетности в соответствии с принципами РСГФ⁵ или ESA⁶ – было признано, что традиционный подход к учету имеет ограниченное применение;
- С 2008 года существует гораздо более сильная конвергенция между МСФООСГС, т.е. финансовой отчетностью, и бюджетным контролем и отчетностью. До 2008 года МСФООС основывались на очень традиционном представлении бухгалтеров об отчетности органов государственной власти. Тем не менее, эти положения были дополнены требованием о представлении организациями отчетности в соответствии с выделенными из бюджета суммами. Это создало более сильную конвергенцию и понимание в сфере отчетности органов государственного управления о том, что бюджет является основным средством контроля и учета;
- Появление средств автоматизации в каждой из стран выдвинуло на первый план вопросы, связанные с отдельным существованием бюджетной классификации и плана счетов, и большинство стран в настоящее время видят возможности усиления интеграции этих разных структур. В условиях автоматизации данные и финансовые операции могут теперь отражаться только один раз, при этом план счетов в состоянии обеспечить выполнение различных требований к отчетности для разных пользователей.

В данном документе сначала анализируются соответствующие передовой практике элементы структуры плана счетов, включая значимость полноты его структуры в случае, если основная отчетность для всех ключевых заинтересованных сторон будет готовиться на основе плана счетов. Затем авторы сосредотачивают внимание исключительно на вопросах его экономического сегмента, определяя конкретные примеры передовой практики разработки структуры на основе опыта стран-участниц РЕМРАЛ, и способах интеграции бюджетной отчетности на основе кассового метода и финансовой отчетности на основе метода начисления.

⁵ Руководство по статистике государственных финансов МВФ (РСГФ). Есть три руководства: РСГФ 86 на основе кассового принципа учета, РСГФ 2001 на основе принципа начисления и РСГФ 2014 (проект). Руководство 2001 года в настоящее время перерабатывается и уже доступен проект РСГФ 2014. РСГФ соответствует Системе национальных счетов (СНС) ООН. За более подробной информацией о РСГФ обращайтесь на сайт: www.IMF.org

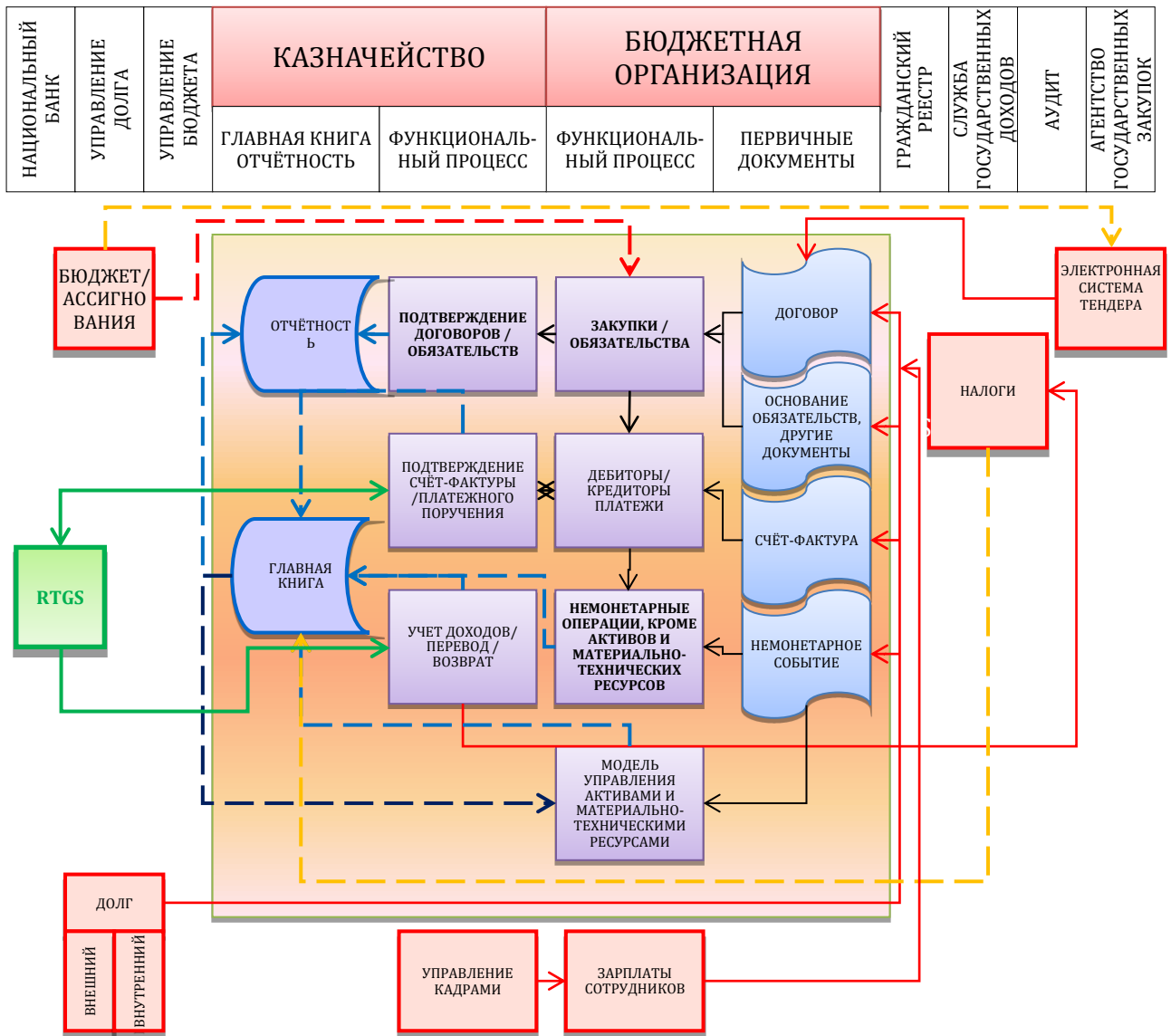
⁶ Европейская система национальных и региональных счетов (ЕСС). Она называется ЕСС 95, хотя система подлежит регулярному обновлению. ЕСС 95 соответствует Системе национальных счетов (СНС) ООН. Это обязательная система финансовой отчетности для всех стран-членов ЕС и стран, готовящихся к присоединению к ЕС.

Разработка структуры плана счетов

Определение охвата системы отчетности и учета

Грузия, которая в настоящее время находится в процессе пересмотра своей системы бухгалтерского учета и отчетности с целью обеспечения соответствия международным стандартам (МСФООС и РСГФ), сначала разработала концепцию общей системы управления государственными финансами, которая приведена на рисунке 1.

Рисунок 1 – Система УГФ Грузии



На данном этапе Грузия разработала свои процессы бухгалтерского учета в увязке с автоматизированными процессами выплаты пенсий и зарплаты, которые поддерживают как управление денежными средствами, так и требования к отчетности

на основе метода начисления. Грузия планирует постепенно расширить эту систему, чтобы охватить все государственные операции, но при этом обеспечить разработку общей концепции уже на начальном этапе, что будет гарантировать принятие всеобъемлющего и комплексного подхода к разработке структуры. Таким образом, даже при том, что стране может потребоваться много лет для реализации своей системы учета (на основе метода начисления), определение на начальном этапе сферы действия этой системы, по всей вероятности, обеспечит включение всех аспектов требований к учету, контролю и отчетности при разработке структуры. Как показано на рисунке 1, Грузия стремится к полностью интегрированному подходу к УГФ, и, как результат, структура плана счетов также разрабатывается на комплексной и всеобъемлющей основе.

Странам нет необходимости создавать такую систему с нуля. Базовая модель казначейства⁷ является отличной основой для этого, поскольку она представляет собой практичный шаблон того, как каждый функциональный элемент системы УГФ связан с другими процессами и системой бухгалтерского учета. В Приложении 1 приведена схема из Базовой модели казначейства, на которую очень похожа система УГФ Грузии.

Подводя итог можно сказать, что при разработке своего плана счетов стране необходимо обеспечить его соответствие всем основным требованиям к отчетности. Очень часто план счетов 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 перехода стран к интегрированным информационным системам управления финансами у каждой из них появляется возможность проанализировать, как главная книга и бухгалтерский учет будут обеспечивать более эффективную интеграцию общей системы учета и отчетности. Существует, по крайней мере, семь принципов, которые необходимо соблюдать для эффективной разработки плана счетов органов государственной власти. Они подробно описаны в приведенной ниже Вставке 1.

⁷ Hashim, A and Allan B, <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/trm.pdf>

Вставка 1.

Принципы эффективной разработки, реализации и сопровождения плана счетов

Полнота. План счетов должен быть достаточно полным, чтобы охватить всю необходимую / соответствующую информацию. Бюджетная классификация должна быть основным компонентом плана счетов. 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 международным стандартам финансового учета для общественного сектора. Однако для системы учета и отчетности могут потребоваться дополнительные классификации или счета, чтобы удовлетворить потребности государственных органов в управлении финансовыми средствами.

Степень детализации. Сегменты и подсегменты плана счетов 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 отчетности.⁸

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

Отсутствие избыточности. Нет необходимости в отдельном сегменте в плане счетов, если соответствующая информация может быть получена из другого сегмента. При наличии нескольких классификаций полезно изучить связи между этими классификациями. Например, элементы КФОГУ⁹ зачастую могут быть получены из организационного или программного сегмента, если такие структуры уже существуют.

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

Масштабируемость. План счетов 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 план счетов будет актуален в течение длительного периода времени и в состоянии справиться с изменяющимися потребностями бизнес-среды, нормативным требованиям и требованиями к отчетности. План счетов

⁸ Наряду с этим принципом ПС фиксирует данные на самом подробном уровне счетов одновременно позволяя на уровне отчетов и всех заинтересованных сторон гарантировать надежность финансовой информации Главной книги.

⁹ Классификации функций органов государственного управления (КФОГУ). Действующая структура КФОГУ последовательно применяется в СНС ООН, РСГФ и ЕСС 95

с хорошо продуманной структурой и рядом открытых для дополнения счетов сможет удовлетворять будущим правовым и бизнес-требованиям.

Единая структура. Отдельным единицам отчетности может быть дана определенная гибкость в разработке своих собственных специальных кодов счета на более детализированном уровне. Тем не менее, план счетов должен быть единым, чтобы по крайней мере для информации на агрегированном уровне использовалась бы одна и та же классификация бухгалтерского учета.

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/tmm_2011-03_web-1.pdf

Обычно в структуре плана счетов органов государственной власти содержится семь основных элементов согласно рисунку 2.

Рисунок 2 – Структура сегментов рекомендуемого ПС

Сегмент источника средств	Организационный сегмент	Функциональный сегмент	Проектный сегмент	Сегмент местоположения	Экономический сегмент	Программный сегмент
---------------------------	-------------------------	------------------------	-------------------	------------------------	-----------------------	---------------------

Сегмент источника средств. Этот сегмент используется для выделения разных источников получения денежных средств, чтобы потом их можно было сопоставить с конкретными выплатами. Во многих странах существует требование об управлении определенными средствами отдельно от общих средств бюджета. Типичным примером этого является использование отдельного фонда развития для отображения в отчетности финансирования, предоставляемого партнерами по развитию. Однако многие страны используют этот сегмент для разделения других требований к финансированию, например, где денежными средствами управляют по доверенности других сторон.

Организационный сегмент. Этот сегмент охватывает организационные структуры в государственных органах. Как правило, он будет включать, по меньшей мере, министерства, но может включать несколько уровней для последующего распределения и отслеживания расходов, вплоть до бюджетных организаций / единиц учета, например, начальной школы или поликлиники.

Функциональный сегмент. В нем используется стандарт КФОГУ для отчетов о расходах, и он аналогичен секторному или подсекторному подходу к отчетности. Во многих странах его можно получить с помощью переходной таблицы из организационного сегмента (иногда в сочетании с другими сегментами, такими как программный)¹⁰.

¹⁰ 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 экономической функции.

Проектный сегмент. Он требуется для отображения деятельности государственных органов, которая имеет ограниченный срок, и особенно полезен там, где партнер по развитию требует ведения отдельного бюджетного контроля за его средствами. В целом, он также тесно связан с компонентом инвестиционного / капитального бюджета страны.

Сегмент местоположения. При необходимости, с его помощью можно получать отчеты о доходах и расходах центрального правительства и региональных органов управления. Он также полезен для отслеживания трансфертов.

Экономический сегмент. Это самый важный элемент плана счетов, поскольку данный сегмент связывает бюджетирование, бухгалтерский учет, налогово-бюджетный анализ и статистическую отчетность. При разработке этого сегмента нередко рекомендуется использовать РСГФ 2001, поскольку общий подход РСГФ обеспечивает хорошее качество экономической отчетности.

Программный сегмент - сегмент основанного на результатах управления. В международной практике для описания этого сегмента используется ряд различных терминов, включая программы, конечные продукты и итоговые результаты. Фактически в разных странах также используются и сочетания этих терминов. Планирование бюджета на основе результатов признано в качестве приоритетной реформы на средне- и долгосрочную перспективу, которую обычно следует реализовывать после ряда более фундаментальных реформ. Внедрению основанного на результатах управления должно предшествовать создание интегрированной системы и структуры финансового управления, а также действенной системы контроля за расходами¹¹.

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

- Консолидированная классификация и отчетность по всем государственным финансам, в том числе интеграция ресурсов, предоставляемых партнерами по развитию, в общую структуру;
- Подробная отчетность для целей анализа и внутреннего контроля в министерствах, ведомствах, организациях и подразделениях по бухгалтерскому учету;
- Налогово-бюджетная отчетность, в том числе основной отчет правительства, налогово-бюджетный баланс, а также отчетность для целей макрофискального анализа;
- Отчетность по бюджету и возможность обеспечения в интегрированной информационной системе управления финансами (ИСУФ) контроля за

¹¹ 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), Джек Даймонд –январь 2013 г.), www.PEFA.org

денежными средствами как по ассигнованиям, бюджетным назначениям, гарантиям, так и по обязательствам;

- Статистическая отчетность – путем обеспечения соответствия экономического сегмента РСГФ 2001, что, в свою очередь, является частью требований к национальной статистической отчетности;
- Более своевременное представление финансовой информации, так как хорошо структурированный план счетов обеспечивает формирование консолидированной информации, не требующее длительной сверки данных;
- Возможность однократного отражения операций, благодаря чему повышается точность и выдерживаются сроки, а информация может быть предоставлена широкому кругу пользователей и в разнообразных целях на основе структуры плана счетов; и
- Отчетность на основе показателей эффективности, что позволит лучше понимать затраты и приносимые выгоды от государственных программ и мероприятий. Отчетность на основе показателей эффективности предполагает соотнесение соответствующих расходов с итоговыми результатами.

Чтобы максимизировать интеграцию и имеющиеся возможности, каждый из этих компонентов должен содержать часть структуры главной книги системы учета. Это гарантирует, что система может 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 план счетов. 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 без изменения или сверки необходимой информации, которые осуществляются в системах третьих сторон. В некоторых странах такое использование «инструмента» может быть дополнительно усилено путем определения системы как «общеобязательной» или официальной системы отчетности. Таким образом, для целей надежности любой внешний учет или отчетность нужно будет сначала согласовать с общеобязательной системой.

Поэтому странам так важно следовать примеру Молдовы и создавать схему или концепцию плана счетов, чтобы учесть все требования к отчетности и учету на стадии разработки дизайна плана счетов и ИСУФ. Схема молдавского плана счетов, на разработку и доводку которого потребовалось восемнадцать месяцев, представлена на рисунке 3. Эта схема прошла через ряд итераций, так как власти больше узнавали о возможностях, предоставляемых новыми планом счетов и ИСУФ, о необходимости учесть другие (помимо узких требований Казначейства и Минфина) требования к отчетности, а также о преимуществах полной интеграции всех требований к учету и отчетности.

Рисунок 3 – Молдавская схема ПС

<i>Сегмент</i>	<i>Действующая</i>	<i>Длина</i>	<i>Новая</i>	<i>Длина</i>
Организационный	Главный распорядитель средств	3	Главный распорядитель средств	4
	Организация	4	Организация	5
	Тип организации	3	Тип организации	3
Функциональный	Основная группа	2	Основная группа	2
	Группа	2	Группа	1
			Подгруппа	1
Программный	Программа	3	Программа	2
	Подпрограмма	1	Подпрограмма	2
			Мероприятие	3
Экономический	Параграф/подпараграф	3	Тип	1
			Категория	1
	Статья/подстатья	2	Раздел	1
			Статья	1
			Подстатья	1
			Элемент	1
Источника средств	Тип средств	1	Уровень бюджета	1
	Регистр средств	3	Подуровень бюджета	1
			Компонент	1
			Подкомпонент	2
			Происхождение источника	1
	Категория специальных средств	1	Донор	3
Всего		28		38

Даже эта хорошо разработанная схема не включает один важный элемент, а именно – местоположение / географические дескрипторы. В действительности Молдова предусмотрела такой сегмент в рамках требований к отчетности государственных (национальных), районных (региональных) органов управления и примэрий (местных органов управления), а также автономных региональных структур. Фактически он должен быть частью спецификаций ИСУФ молдавской главной книги, но не был включен в официальный план счетов на данном этапе.

При разработке структуры любого плана счетов следует, прежде всего, учитывать основные требования к отчетности. В структуре плана счетов органов государственного управления следует учитывать не менее шести основных аспектов отчетности:

- **Бюджет:** План счетов должен поддерживать процесс формирования и исполнения бюджета. Учитывая важность государственного бюджета для любой страны (возможно, что это единственный самый важный способ обеспечения подотчетности для любой страны), структура бюджета должна непосредственно влиять на общий дизайн плана счетов. Таким образом, любые уникальные требования страны также должны быть отражены в структуре плана счетов. 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 плана счетов также должна быть возможность изменяться, чтобы соответствовать новым требованиям. Это также относится к отчетности о результатах исполнения программ;
- **Финансовая отчетность:** Сегодня для многих стран это означает соблюдение МСФООС на основе кассового метода или на основе метода начисления (большинство стран в действительности осуществляют управление на основе модифицированного метода 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 2008 году МСФООС были дополнены требованием о представлении бюджетной отчетности, как одного из основных элементов финансовой отчетности;
- **Макрофискальная отчетность:** возможность отслеживать дефицит (или профицит) бюджета - в идеале на ежедневной основе - должна быть основным элементом структуры экономического сегмента плана счетов. Это может быть легко достигнуто с помощью РСГФ 2001, как шаблона экономического сегмента;
- **Статистическая отчетность:** Классификация государственных запасов и потоков, обеспечивающая согласованность с национальными счетами, позволит использовать информацию, собираемую в ИСУФ, для статистического анализа. Важно еще раз подчеркнуть, что обеспечение сопоставимости с РСГФ 2001 в значительной степени гарантирует поддержку статистической отчетности¹²;

¹² Потому что РСГФ 2001 было разработано в качестве подкомпонента системы национальных счетов.

- **Управление и контроль:** Основой является управление в соответствии с утвержденными в бюджете показателями. Тем не менее, управленческий контроль МВО часто выходит за рамки бюджетной отчетности, с тем, чтобы обеспечить получение информации в тех случаях, когда средства контроля были переданы 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). Полезность ИСУФ для МВО часто зависит от того, насколько хорошо план счетов и ИСУФ могут поддерживать эти элементы. Если они не могут этого обеспечить, то МВО, как правило, инвестируют в разработку своих собственных систем учета¹³; и
- **Прозрачность и ответственность:** План счетов дает информацию, необходимую для обеспечения прозрачности и подотчетности за счет представления финансовой отчетности, а также за счет отслеживания расходов.

Таким образом, хорошо продуманный план счетов должен включать, по меньшей мере, вышеуказанные шесть элементов, чтобы эффективным образом удовлетворять потребностям комплексного управления и отчетности. Одним из способов рассмотрения этих требований является обеспечение полноты плана счетов и включения в него всех органов государственного управления. Пример этого можно увидеть в структуре кода источника финансирования или кода источника средств. В приведенной ниже таблице 1 видно, что код источника средств включает как фонды общего назначения, так и три других фонда органов государственного управления. Он также включает компоненты для обеспечения интеграции ресурсов партнеров по развитию. Это особенно важно для стран, в значительной степени зависящих от источников внешнего финансирования, которое обеспечивают партнеры по развитию. Если ресурсы, предоставляемые партнерами по развитию, не включены, то ИСУФ не сможет предоставить информацию: о всех доходах государства и финансировании бюджета; надлежащий финансовый балансовый отчет; и не сможет выполнять свои обязательства по представлению отчетности по МСФООС или статистической отчетности. Кроме того, партнеры по развитию будут продолжать настаивать на создании в МВО отдельных систем и подразделений (часто называемых группами по реализации проектов), чтобы управлять их ресурсами, дублируя процессы и не используя надлежащим образом системы страны¹⁴. Таким образом, отсутствие интеграции плана счетов, ИСУФ и главной книги страны является одной из основных причин неудовлетворительного качества интеграции и отчетности по внешнему финансированию.

¹³ В самом деле, во многих странах ОЭСР, МВО имеют свои собственные ИСУФ. Например, Голландия, Великобритания и Австралия. Тем не менее, для большинства стран КС это не так, отчасти это объясняется тем, на какой стадии развития находится разработка ИСУФ в этих странах, а также финансовыми соображениями.

¹⁴ Использование национальных систем, таких как бюджет и ИСУФ 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.

Таблица 1 – Примерная структура кода источника средств

Код источника средств	Описание
1	Фонды 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

Однако план счетов не может закрыть все потребности каждой из возможных заинтересованных сторон. Попытка чрезмерно усложнить план счетов может быть столь же большой проблемой, как и его недостаточно детальная разработка. Это особенно справедливо в отношении очень подробных требований для каждой единицы отчетности или партнера по развитию. Таким образом, при разработке структуры плана счетов страна должна определять уровень, на котором план счетов будет *универсальным* и централизованно управляемым. Он будет составлять основу структуры плана счетов, которая не подлежит изменению на уровне МВО или подразделений по бухгалтерскому учету и на основе которого будут формироваться первичные отчеты для правительства. Подразделениям по бухгалтерскому учету должна быть дана возможность дальнейшей детализации плана счетов на уровне ниже универсального при необходимости и этому не следует препятствовать в централизованном порядке. В некоторых случаях это будет даже связано с выделением дополнительных уровней в плане счетов и ИСУФ, где подразделения по бухгалтерскому учету смогут формировать свои собственные структуры. Эти уровни должны всегда подчиняться и соответствовать *универсальному уровню плана счетов*.

Грузинский и молдавский примеры показывают, насколько важным и сложным может быть структура плана счетов для страны. Крайне важно обеспечить общее понимание всеми сторонами охвата и роли плана счетов в системе УГФ органов власти. Это будет особенно важно по мере перехода стран к серьезным изменениям, таким как внедрение ИСУФ, переход от кассового метода учета к учету на основе модифицированного метода начисления или методу начисления, либо децентрализации функций бухгалтерского учета и обязанностей органов государственного управления. Чтобы убедиться, что все стороны понимают, как эти элементы будут увязаны, страна должна разработать концепцию для широких консультаций и обсуждений этих основных вопросов. Она должна включать как элемент определения охвата системы (как в случае Грузии), так и компонентов,

подробно описанных в молдавской схеме. Во вставке 2 предлагаются некоторые из необходимых компонентов документа для обсуждения.

Вставка 2

Возможные компоненты Концепции плана счетов

- Предпосылки для реформы плана счетов в стране с определением целей реформы плана счетов и отношения к общей реформе УГФ. Здесь следует отметить, что план счетов 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 всей деятельности правительства для надлежащего управления и отчетности.
- Охват плана счетов: какие субъекты охвачены системой, а какие исключены (например, государственные предприятия).
- Определение структуры плана счетов. Оно будет включать каждый сегмент плана счетов и ориентировочную иерархическую структуру для каждого сегмента. Здесь также необходимо описать принципы хорошей структуры плана счетов.
- Важность плана счетов для различных целей отчетности и контроля, включая бюджетную, финансовую, макрофискальную и статистическую отчетность.
- Связь плана счетов с ИСУФ и последовательность реформ, чтобы обеспечить их институционализацию.
- Создание рабочей группы и процесс консультаций для переработки плана счетов.

Следует обеспечить широкое распространение и обсуждение этого документа

Экономический сегмент является наиболее важным из всех сегментов плана счетов¹⁵. Это сегмент, где сводятся воедино различные 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 для надлежащего управления. Экономический сегмент обеспечивает основу для финансовой отчетности и составления финансовой отчетности на основе кассового метода учета или метода начисления. Он представляет собой классификацию для отображения операций с денежными средствами и других потоков, а также для

¹⁵В рамках данного исследования далее мы сосредоточим внимание исключительно на экономическом сегменте, учитывая его важность. Вопросы разработки других элементов плана счетов могут быть рассмотрены в рамках последующего исследования КС.

отображения запасов, т.е. активов, обязательств и чистых активов или собственного капитала. Он также используется многими странами для контроля ассигнований и управления исполнением бюджета ¹⁶. Он также обеспечивает структуру для экономической и статистической отчетности.

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 капитал¹⁷, ее, вероятно, не следует включать в экономический сегмент. Таким образом, экономический характер счетов в значительной степени синонимичен самому учету. В дополнение к этой точке зрения, неадекватная структура экономического сегмента, как правило, нарушает один или более из семи принципов эффективного построения плана счетов (Вставка 1), как показано на следующих реальных примерах.

Таблица 2 – Понятия 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)

¹⁶ Даже страны, которые в полной мере реализовали составление бюджета на основе результатов и не контролируют ассигнования по экономической классификации, все же проводят различие между капитальными и текущими расходами бюджета. Это экономическое понятие более высокого уровня.

¹⁷ Хотя это понятия метода начисления, эти принципы в равной степени относятся к кассовому методу учета.

Таблица 3 – Неэкономические статьи 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

Одним общим признаком улучшения экономического сегмента является перевод неэкономических статей отчетности в другие сегменты плана счетов. Это одна из причин, почему ИСУФ и автоматизации является ключевым аспектом – создание двух или более сегментов в плане счетов требует определенного уровня автоматизации. Если, например, экономический сегмент плана счетов в настоящее время включает описания средств, они могут быть исключены при создании отдельной отчетности в отношении средств за счет использования кода источника средств. Принимая во внимание примеры, приведенные в таблице 2 выше, новая структура может быть подобной кодам, предлагаемым в таблице 4.

Таблица 4 – Уточненная таблица 2

Счет источника средств	Описание источника средств	Экономический сегмент	Экономическое описание
01	Фонды общего назначения	1411	Капиталовложения в основные средства, не введенные в эксплуатацию
02	Специальный фонд	1412	Капиталовложения в усовершенствование объектов финансовой аренды
03	Государственные целевые фонды	1413	Капиталовложения в инвестиционную недвижимость

В приведенном выше случае каждый код источника средств может использоваться с каждой статьей экономического сегмента. Как видно, это упрощает детализацию в экономическом сегменте, позволяет избавиться от неэкономических описаний и улучшает использование плана счетов для 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 знать сумму по фонду или для всех фондов для экономического кода 1411, мы запрашиваем отчет либо для кода специального фонда, либо только для кода 1411, который будет включать все фонды. Аналогичный подход можно использовать применительно к таблице 3, задействовав программный и проектный сегменты.

Ряд стран КС, в том числе Азербайджан, Россия, Таджикистан и Молдова, разработали свои экономические сегменты в соответствии с общепринятыми концепциями бухгалтерского учета используя в качестве шаблона РСГФ 2001¹⁸. На рисунке 4 воспроизведена общая структура РСГФ 2001.

Рисунок 4 – Общая структура РСГФ 2001

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

В РСГФ 2001 не предусмотрен класс для собственного капитала, потому что это представляет собой балансовую позицию, производную из других классов. Как видно из выше приведенных классов, существует тесная связь между РСГФ 2001 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 расходов государства.

Для многих стран такая структура (финансовые и нефинансовые вместо текущие и нетекущие)¹⁹ предпочтительнее, потому что она лучше соответствует структуре государственного бюджета (бюджетная

¹⁸ Некоторые утверждают, что страны, которые в основном отчитываются на основе кассового метода, должны использовать структуру РСГФ 86 на основе кассового метода вместо структуры РСГФ 2001, основанной на методе начисления. К сожалению, проблема с РСГФ 86 заключается в том, что оно сосредоточивает внимание на притоках и оттоках, которые могут скрыть истинный экономический характер некоторых операций, что затрудняет генерирование надлежащим образом классифицированных отчетов по другим требованиям, таких как налогово-бюджетная отчетность. 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 2001 является более эффективным инструментом для разработки структуры. Кроме того, если страна использует РСГФ 2001, это не значит, что она должна принять полный метод начисления. РСГФ 2001 также обеспечивает составление надлежащей отчетности о движении денежных средств.

¹⁹ План счетов должен при этом по-прежнему быть пригоден для составления отчетности в соответствии с МСФООС или аналогичными стандартами в стране. Даже в рамках МСФООС у стран есть возможность выбирать, будет ли балансовая отчетность представляться с разбивкой активов и пассивов на текущие и нетекущие или же в разбивке от наиболее ликвидных к наименее ликвидным активам и пассивам.

классификация должна являться важным структурным аспектом, учитываемым для целей подготовки надлежащим образом интегрированного плана счетов); она лежит в основе отчета об исполнении бюджета – важнейшего аналитического отчета для макрофискального анализа и бюджетного управления и контроля; в основном соответствует структуре отчета о движении денежных средств по МСФООС ²⁰, 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 баланса активов и пассивов.

Ниже следует обсуждение, каким образом общая структура РСГФ 2001 может обеспечить поддержку всех этих отчетов и результатов.

Составление бюджета²¹: Государственный бюджет, во-первых, разрабатывается на основе оценки собираемых доходов, а, во-вторых, на основе оценки расходов по двум главным направлениям – операционные и капитальные расходы (преимущественно нефинансовые активы). Покрытие доходами расходной части представляет собой операционный результат. Как правило, страны стремятся обеспечить профицит по операционному результату (чтобы не заимствовать на операционные расходы)²². Покрытие доходами операционных и капитальных расходов обычно определяется как сальдо бюджета ²³. Если в какой-то стране формируется профицит бюджета, принимается решение о том, что делать с этим профицитом. Она может увеличить свои финансовые активы или сократить обязательства, или сделать и то, и другое. Если существует дефицит, т.е. 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).

²⁰ Есть некоторые различия в классификации в отчетности о движении денежных средств между РСГФ 2001 и МСФООС 2, особенно в отношении классификации некоторых инвестиционных и финансовых операций. Однако эту проблему можно легко решить при формулировке соответствующих отчетов.

²¹ Подразумевается, что бюджет и сальдо бюджета рассчитываются на основе потоков денежных средств.

²² Часто упоминается как «Золотое правило» – правительства должны заимствовать только для того, чтобы инвестировать.

²³ Технически это чистое сальдо заимствований и кредитования, причем сальдо бюджета выводится путем переклассификации определенных операций. Более детальное описание этих различий приведено в РСГФ 2001

Рисунок 5 – Общая структура рекомендуемого бюджета

Доходы
Операционные расходы
Чистые капитальные расходы²⁴
<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 план счетов органов государственной власти. Такое четкое представление в общей структуре на верхнем уровне плана счетов 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 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 оценочная ведомость бюджета, чтобы информировать должностных лиц о том, как та или иная новая политика сказывается на состоянии бюджета, как в рамках годового бюджетного процесса, так и даже в течение года.

Рисунок 6 – Общая структура отчета об исполнении бюджета

Доходы	Конкретные решения правительства, являющиеся частью проводимой политики – в РСГФ 86 – так называемые расходы «над чертой»
Операционные расходы	
<i>Операционное сальдо</i>	
Чистые капитальные расходы	
<i>Сальдо бюджета</i>	
Изменение финансовых активов	Решения о финансировании бюджета – в РСГФ 86 – так называемые расходы «под чертой»
Изменение обязательств	

²⁴ Для целей упрощенного представления расходы на приобретение нефинансовых активов представлены за вычетом любой продажи нефинансовых активов.

Рисунок 7 – Общая структура оценочной ведомости 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 МСФО могут быть практически одинаковыми²⁵: операционные потоки денежных средств, инвестиционные потоки денежных средств и финансовые потоки денежных средств²⁶.

²⁵МСФООС по кассовому методу не носят директивного характера в отношении структуры отчета о движении денежных средств, но преимущества в принятии правительства формата МСФООС 2 и МСФО значительные.

²⁶ Есть разница между РСГФ и МСФООС в классификации денежных потоков, особенно в отношении инвестиционных и финансовых денежных потоков. Тем не менее, их можно легко учитывать при подготовке соответствующих обзоров и отчетов.

Рисунок 8 – Общая структура отчета о движении денежных средств

Остаток денежных средств на начало периода
Доходы
Минус: Операционные расходы
<i>Приток денежных средств от операционной деятельности</i>
Капитальные расходы
Минус: Продажа нефинансовых активов
<i>Приток денежных средств от инвестиционной деятельности</i>
Чистый приток денежных средств от финансовых активов
Чистый приток денежных средств от обязательств
<i>Приток денежных средств от операций по финансированию</i>
Остаток на конец периода

Отчетность по методу начисления: структура РСГФ 2001 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 результате²⁷.

Рисунок 9 – Отчет о выполнении финансовых показателей (отчет о деятельности)

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

Рисунок 10 – Отчет о финансовом результате (баланс)

Активы
Минус обязательства
Собственный капитал

²⁷ По мере перехода стран полностью на метод начислений раскрытие информации в балансе становится более полным.

Хотя приведенный выше анализ представляет собой упрощенный подход к структурам всех отчетов, можно надеяться, что стало ясно, что предлагаемая экономическая структура на основе РСГФ 2001 соотносится со всеми основными отчетами по сектору органов государственного управления, в том числе по об исполнению бюджета, макрофискальным требованиям и традиционным отчетам на основе как кассового метода учета, так и учета по методу начисления.

Кроме того, учитывая тесную взаимосвязь между учетом и формами для планирования бюджета, для большинства стран это не представляет собой радикального изменения этих структур. В качестве примера таблица 5 представляет существующие и планируемые структуры плана счетов Украины по состоянию на 2013 год.

Таблица 5 – Старая и новая система учета в Украине

Класс ПС	РСГФ 2001	Бюджетные организации – класс счетов	Экономическая классификация - классы	Объединенный 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

РСГФ 2001 также предоставляет собой полезный шаблон для интеграции различных планов счетов и бюджетных классификаций в странах. В Молдове²⁸, например, общая структура РСГФ 2001 использовалась для соотнесения шести различных структур планов счетов и бюджетной классификации. Это очень полезно для выявления тех областей, где структуры расходились друг с другом и с РСГФ 2001, а также, где они совпадали. В целом структуры действительно сошлись, что было неожиданным для большинства бухгалтеров государственных учреждений в то время (именно поэтому ранее и были созданы различные структуры).

Рисунок 11 демонстрирует, как может быть использовано РСГФ для создания единого интегрированного плана счетов и бюджетной классификации, 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. Экономическая составляющая бюджетной классификации по кассовому

²⁸ Молдова в настоящее время не использует интегрированный план счетов в связи с задержкой в завершении своей новой ИСУФ.

методу используется как элемент экономического сегмента по методу начисления, обеспечивая единство отражения всех операций, будь то на основе кассового метода или метода начисления²⁹.

Рисунок 11 – Интеграция с использованием РСГФ 2001 бюджетной классификации на основе кассового метода с планом счетов на основе метода начисления



Если страна стремится создать единую интегрированную и универсальную бюджетную классификацию и план счетов, полезным будет следующий подход к интеграции:

1. Используя РСГФ 2001 в качестве шаблона разработать таблицу соответствия, чтобы определить, где план счетов и бюджетная классификация совпадают, а где расходятся;
2. Разработать эту таблицу соответствия на самом низком уровне, который будет необходим для составления консолидированной отчетности, не обязательно это делать до самого нижнего уровня каждого из различных сегментов плана счетов;
3. На основе выявленных расхождений изучить лежащие в их основе причины и принять решение. Например, отклонение может быть связано с тем, что один из планов счетов не имеет того же уровня детализации, что другой план счетов;
4. Создать рабочую группу, чтобы согласовать конкретные действия в каждом конкретном случае. Эти варианты могут включать:
 - а. Изменения в план счетов организаций для сбора информации на более детальном уровне;

²⁹ Общеизвестно, что некоторые страны не осуществляют детального планирования бюджета на экономическом уровне. Тем не менее, в каждой стране используется некоторый элемент экономической классификации в бюджете, даже если речь идет лишь о проведении различия между капитальными (нефинансовыми) активами и текущими расходами.

- b. Соглашение о том, как существующая финансовая информация будет детализирована, чтобы приблизиться к уровню детализации, установленному универсальным планом счетов;
 - 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.
5. Сфокусировать внимание на разработке **универсального плана счетов**, который представляет собой общие требования к отчетности страны, но при этом дает возможность различным единицам отчетности гибко дополнять план счетов для целей внутреннего управления и отчетности³⁰. Однако, **универсальный план счетов** должен применяться во всех единицах отчетности.
6. Обеспечить соответствие плана счетов всем требованиям к отчетности как РСГФ 2001/ЕСС 95, так и МСФООС.
7. В долгосрочной перспективе изучить должен ли «универсальный план счетов» стать минимально необходимым форматом отчетности (и, следовательно, минимальным требованием для плана счетов организации) для всех других единиц отчетности. Это может быть достигнуто путем принятия конкретных законов или решений Минфина, используя его полномочия в рамках существующего законодательства, чтобы требовать конкретную отчетную информацию от таких организаций.

Также важно понимать, что в то время как РСГФ 2001 может быть полезным шаблоном для интеграции, оно само по себе не предоставляет хорошего примера экономического сегмента для отдельной страны. РСГФ 2001, будучи универсальной структурой, содержит не счета, которые применяются в каждой стране, а те, которые используются во всех странах. 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 консолидированного субъекта отвечая этим требованиям, или это могут быть изменения или новые налоги, которые также важны для структуры плана счетов). В некоторых случаях РСГФ 2001 также чрезмерно агрегировано для многих стран, например, товары и услуги в расходах, которые являются одним кодом. Поэтому страны, которые стремятся в плане счетов с точностью следовать РСГФ 2001³¹, могут создать для себя проблемы в будущем, в частности в отношении управления бюджетом, где гибкость является ключевым аспектом при переходе от одного года к

³⁰ Тем не менее, один план счетов может удовлетворять большинству требований к отчетности всех единиц отчетности. Таким образом, различные или уникальные счета будут использоваться в качестве исключения и будут разрабатываться только на уровне ниже «универсального плана счетов». Этот же подход может быть использован для конкретных, более детальных требований в любом министерстве или ведомстве. В некоторых странах эти дополнительные счета разрабатываются путем предоставления дополнительного уровня в экономическом сегменте, который каждая единица отчетности может использовать для целей своей собственной внутренней отчетности.

³¹ Появление проекта нового РСГФ 2014 подчеркивает эту проблему: странам, которые с точностью скопировали РСГФ 2001 в своих действующих планах счетов, возможно, придется теперь переделывать весь экономический сегмент, чтобы отразить более детальные требования РСГФ 2014.

другому³². Таким образом, РСГФ 2001 рекомендуется только в качестве общего шаблона, 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 с РСГФ 2001 и в идеале должен включать только общепринятые концепции бухгалтерского учета для обеспечения его целостности.

Изучение экономических сегментов стран-членов КС дает ряд полезных советов для дизайна его структуры:

- Применение иерархического подхода в структуре кода максимизирует полезность структуры 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 3).
- Использовать структуру РСГФ в качестве руководства, а не сами коды РСГФ. К сожалению, РСГФ непоследовательно в своем использовании длины кода, что 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 грантов в той же структуре. Если вы используете эти два счета в своей системе и имели шестизначный экономический сегмент, они могут иметь формат 22XXXX и 2611XX, чтобы создать общую длину кодирования.
- В некоторых случаях экономические коды СГФ даны на очень высоком уровне. Детализацию следует давать как разбиение кодов СГФ на подэлементы, а не как новые отдельные коды. Это облегчит задачу агрегирования до кодов СГФ 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 генерирует отчетность только на основе кассового метода, оставляйте пробелы для неденежных элементов СГФ, что позволит в будущем перейти к отчетности на основе модифицированного или полного метода начисления. К ним можно отнести отражение некоторых неденежных операций (например, грантов в натуральной форме, потребления основного капитала и т.д.);
- Используйте описания, которые помогают пользователям счетов понимать экономическую сущность счета;
- Как правило, целесообразно придерживаться той же последовательности кодирования налогов в соответствующем сегменте страны, что и используется в СГФ. Это также будет предполагать сохранение пробелов там, где существующие виды налогов в настоящее время не используются, на тот случай, если эти налоги будут введены в будущем;

³² В качестве примера можно привести Азербайджан, где функционировала классификация на основе РСГФ 2001, принятая Конгрессом, что привело к некоторым проблемам с гибкостью в последние годы.

Вставка 3

Структура экономического сегмента Молдовы: Использование иерархии в целях совершенствования структуры плана счетов и его способности удовлетворять 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 одной цифрой, в результате чего при максимальной детализации по экономической классификации используется код, в общей сумме состоящий из 6 цифр.

Структура экономической классификации

Уровень 1	Уровень 2	Уровень 3	Уровень 4	Уровень 5	Уровень 6
Вид	Категория	Раздел	Статья	Подстатья	Элемент

Для целей настоящего руководства используются следующие определения:

Вид – группировка основных экономических операций, связанных с реализацией бюджетно-налоговой политики.

Категория – группировка операций по признаку увеличения или уменьшения стоимости активов и обязательств государственного сектора.

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, связанных с увеличением или сокращением по элементам.

Элемент – базовая единица для осуществления бюджетных расходов с точки зрения экономического аспекта – уровень разнесения счетов в главной книге.

- В административных сборах, связанных с пополнением доходов, будет множество кодов для различных единиц отчетности. Полезно создать группы аналогичных кодов, чтобы сформировать некоторую структуру в этом разделе счетов, а также

исключить дублирующие или аналогичные счета. Если, например, ряд единиц отчетности собирает небольшое количество подобных сборов или услуг, сгруппируйте их в одном счете. Учитывая, что неналоговые доходы как правило представляют относительно небольшую часть общей суммы доходов, чрезмерная детализации, как правило, не нужна, поскольку это может на самом деле сделать выбор правильного счета слишком сложным, если доступно слишком много аналогично описанных кодов (это, однако, должно быть сбалансировано с необходимостью проведения анализа поступления различных видов административных доходов);

- В товарах и услугах в пределах класса расходов (как и в случае сборов в доходах) 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 кодов управления бюджетными назначениями со стороны Минфина; таблица 7 отражает пример такой иерархии для товаров и услуг;
- Убедитесь, что различные трансферты четко разделены, как в СГФ. Например, субсидии, гранты и социальные пособия;
- По мере возможности детализируйте счета, которые классифицируются как «Прочие расходы» в СГФ с четкими учетными описаниями. «Прочие» в РСГФ 2001 включают расходы на страхование и стипендии, а также трансферты негосударственным организациям. Большинство стран предпочитают выделять их в своем национальном экономическом сегменте, а не включать их в «прочие» в экономическом сегменте страны (но в последующем они должны сопоставляться с правильным кодом РСГФ 2001);
- В части нефинансовых активов следует обеспечить, чтобы минимальная структура отражала РСГФ 2001. Для большинства стран будет важна дальнейшая разбивка счетов, чтобы адекватно отображать капитальные расходы и для целей контроля со стороны МВО. Эта структура в свою очередь лежит в основе структуры реестра активов органах государственной власти;
- 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 счетов³³ (в идеале автоматически) и, что отчетность на основе главной книги может использоваться для целей управления денежными потоками и целей прогнозирования. Кроме того, отдельные банковские счета могут быть предназначены для закрытия или стать счетами второго порядка в рамках единого казначейского счета;
- Достаточно деталей должно быть предусмотрено для управления суммой и потоками долга, включая регулярную сверку с системой управления долгом, а еще лучше – некоторого рода интерфейс;

³³ В некоторых странах система учета будет иметь независимую структуру для банковских счетов за пределами официального плана счетов. В таких случаях может не потребоваться полная структура всех банковских счетов.

Таблица 7 – Пример иерархии в экономическом сегменте³⁴

22	Использование товаров и услуг
221	Расходы на командировки
2211	Поездки внутри страны
221101	Расходы на поездки внутри страны
221102	Расходы на проживание внутри страны
2212	Поездки за рубеж
221201	Расходы на поездки за рубеж
221202	Расходы на проживание за рубежом
221999	Прочие расходы на поездки и проживание
222	Подрядчики и консультанты
223	Материальные запасы
2231	Общие канцелярские товары
223101	Канцелярские товары (бумага, ручки и т.п.)
223102	Печатные и графические материалы
223103	Расходы на транспортировку и почтовые расходы
223104	Косметический ремонт
223106	Представительские расходы
223199	Прочие административные расходы
2232	Расходные материалы и малоценное оборудование
2234	Расходные материалы для компьютерной техники и затраты, связанные с ней
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

³⁴ Данная таблица – лишь пример, в котором не отражена полная структура всех кодов.

- Счета собственного капитала (чистых активов) должны включать счета для закрытия счетов главной книги в каждый отчетный период, а страны, осуществляющие учет на основе модифицированного или полного метода начисления, должны регулярно вносить корректировки в случаях, например, переоценки и т.п.³⁵
- В целом, внебалансовые счета должны быть ограничены справочными счетами, которые отражаются в примечаниях к финансовой отчетности. Примерами могут служить условные активы и обязательства.

В Украине основное ограничение для введения детализированного плана счетов (аналитических счетов) исходит от банковской системы. Национальный банк Украины (НБУ) ограничивает длину кода платежа в межбанковской платежной системе лишь 14 знаками. Это недостаточная длина для ведения учетных записей доходов или расходов с применением нового плана счетов, который в настоящее время имеет длину в 30 знаков. Для преодоления этого ограничения Украина разработала укороченный код, который позволяет корректно вести записи потоков денежных средств в межбанковской платежной системе и который затем соотносится с более полными сегментами кодирования в плане счетов, чтобы можно было вести более полный набор учетных записей и отчетности. Такой инновационный подход продемонстрирован в таблице 8, которая представляет охват сегментов, которые применяются в украинском плане счетов.

Одной из основных причин наличия отдельных плана счетов и бюджетной классификации 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 структур. Как получается, что им всегда удавалось обеспечить соответствие контроля ассигнований и отчетности на основе метода начисления требованиям к отчетности и управлению? Ответ, возможно, заключается в признании того, что экономическая сущность операций, как при кассовом методе, так и по методу начислений, одна и та же, отличие состоит в разных сроках признания операций.

Не все системы учета будут в состоянии автоматически поддерживать и интегрировать разные требования к признанию операций. Поэтому если страна требует детальной отчетности на основе кассового метода для целей бюджетного контроля и в то же время пользуется информацией на основе полного или модифицированного метода начисления для целей финансовой отчетности, могут потребоваться специальные меры, обеспечивающие такие возможности.

³⁵ В соответствии с формулой бухгалтерского учета активы за минусом обязательств равны собственному капиталу (чистым активам). В этом суть учета по системе двойной записи. Главная книга учетной системы должна всегда обеспечивать соблюдение принципа двойной записи и счета собственного капитала являются основным компонентом этого уравнения.

Таблица 8 – Пример сегментов плана счетов в Украине: Преодоление обусловленных внешними факторами ограничений длины кода

Уровень	Классификация на уровне ведомства	Организация	Источник средств	Экономическая классификация	Местоположение	Программа	Функция	Подчиненность ведомства
1	Код ведомства (NNN)		Фонд (FF)	Группа (К)	Область (ОО)	Программа (MMM)	Функция (F)	
2				Код (В)	Район (RR)	Подпрограмма (S)	Подфункция (PPP)	
3		Ведомство (SSSS)		Подкод (CC)		Мероприятие (AAA)		Уровень подчинения (G)
	3 знака	5 знаков	2 знака	4 знака	4 знака	7 знаков	4 знака	1 знак

Поскольку максимальная длина кода в электронной платежной системе Национального банка Украины составляет 14 знаков, система кодирования применяется для аналитических параметров счетов с использованием следующих сегментов:

Пример кодирования доходных счетов

BBBB K SSS H RR TTT – код номера счета (14 знаков)
 XXXX..... – балансный счет (4 знака)
 X – контрольный разряд СЭП НБУ (1 знак)
 XXX – символ отчетности по доходам (3 знака)
 X – признак сводного счета (1 знак)
 XX – признак ведомства (КБК) (2 знака)
 XXX .. – номер набора аналитических параметров (3 знака)
 BBBB – счета доходов государственного или местного бюджета
 SSS – символ отчетности, который соответствует коду бюджетной классификации по доходам (8 знаков)
 H – признак сводного счета для зачисления налогов бюджетной территории (соответствует последней цифре года)
 RR – признак, который соответствует коду ведомственной классификации расходов бюджета или другой признак
 TTT – порядковый номер, который соответствует набору аналитических параметров:
 - код и название региона (коды области, города, района, поселка, села) (10 знаков)
 - код бюджета (2 знака)
 - код и название органа Казначейства (4 знака)
 - код и название налогового органа (2 знака)

Пример кодирования расходных счетов

BBBB K GGG NNNNNN – кодирование номера счета (14 знаков)
 XXXX..... – балансный счет (4 знака)
 X – контрольный разряд СЭП НБУ (1 знак)
 XXX – код типа счета (3 знака)
 XXXXXX ... – номер владельца счета (6 знаков)
 BBBB – счета расходов государственного или местного бюджетов
 GGG – код типа счета, который присваивается набору аналитических параметров:
 - код ведомственной классификации (3 знака)
 - код программной классификации расходов (госбюджет) (7 знаков) или код функциональной классификации расходов (местный бюджет) (4 знака)
 - уникальный код распорядителя (получателя) бюджетных средств (5 знаков)
 - степень подчиненности распорядителя средств (1 знак)
 - признак средств (2 знака)
 - код органа Казначейства (4 знака)
 - код налогового органа (2 знака)
 NNNNNN – номер, который обеспечивает уникальность счета с соответствующим набором аналитических параметров (присваивается средствами программного обеспечения при открытии аналитического счета его владельцу).

Ряд стран-членов КС видят эту проблему и разработали свои планы счетов для поддержки отчетности на основе кассового метода и метода начисления одновременно. Большая проблема, как правило, существует в отношении счетов по учету активов и обязательств, что в значительной степени объясняется тем, что денежные потоки имеют место только в течение года (баланс или движение денежных средств в следующем году снова начинается с нуля), в то время как запасы активов и обязательств переносятся с предыдущего года на следующий, т.е. они носят накопительный характер.

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. Россия, например, занимается этим с 2006 года, и ее подход был взят в качестве модели другими странами КС. Кроме того, РСГФ 2001 также предлагает странам отделять запасы от потоков, а также проводит различие между денежными и неденежными потоками.

Экономическая структура РСГФ 2001 проводит различие между запасами, операциями (потоками) и другими экономическими потоками. Структура, используемая в РСГФ 2001, показана на рисунке 12. На самом деле есть два типа других экономических потоков: прибыли и убытки в результате владения активами, например, в результате переоценки некоторых активов и обязательств (общими будут примеры увеличения капитала в зданиях, переоценка и изменения, связанные с колебаниями валютных курсов), а также изменения в стоимости активов и обязательств.

Для расчета конечного сальдо конкретного нефинансового актива необходимо предпринять следующие шаги:

- Остаток на начало периода
- Добавить приобретение новых активов
- Минус выбытие активов
- Минус потребление основного капитала (аналогично амортизации)
- Скорректировать на другие экономические потоки, такие как переоценка
- Дает конечное сальдо

На рисунке 12 приведен пример кода счета для транспортного оборудования 31121 в РСГФ 2001.

Рисунок 12 – Подход к учету операций и других изменений в запасах по РСГФ 2001

Остаток на начало периода	Приобретение	Продажа	Амортизация ³⁶	Прибыли и убытки в результате владения активами	Другие изменения в стоимости и активов	Конечное сальдо
61121	31121.1	31121.2	31121.3	41121	51121	61121

Таким образом, в этом случае расходы на новое оборудование ограничены одним кодом 31121.1. Продажа транспортного оборудования, которое больше не требуется, также ограничивается одним кодом 31121.2. Таким образом, денежные потоки происходят только по 31121, как и приобретение и продажа по принципу начисления. Эти операции, тем не менее, также влияют и на сохранение стоимости (запаса) оборудования, 61121. Такой подход создает связь между этими операциями и начислениями, в то же время, сохраняя «отдельные» подсчета. По сути, счета 31121 отражают только операции с потоками, которые имеют место в течение года.

Однако этот подход не проводит различия между потоками на основе кассового метода и метода начисления. Эту проблему можно решить путем простой модификации, как показано на рисунке 13.

Рисунок 13 – Подход РСГФ к учету на основе кассового метода и метода начисления

Остаток на начало периода	Приобретение/ Продажа на основе кассового метода	Приобретение/ Продажа на основе метода начисления	Амортизация	Прибыли и убытки в результате владения активами	Другие изменения в стоимости активов	Конечное сальдо
61121	31121.1	31121.2	31121.3	41121	51121	61121

На приведенном выше рисунке дебит подсчета 31121.1 или 31121.2 будет отражать приобретение на основе либо кассового метода, либо метода начисления, а кредит будет отражать продажу / выбытие. Постоянно действующим требованием будет уменьшение величины операций по приобретению и продаже по методу начисления при осуществлении платежа или поступлении денежных средств при одновременном

³⁶ В РСГФ 2001 используется понятие потребления основного капитала, а не амортизации. В руководстве можно найти информацию о разнице между этими понятиями.

увеличении по счетам денежных средств. Хорошо структурированная система учета может быть в состоянии автоматически генерировать эти операции.

Каждая страна должна решить, будет ли она использовать указанный выше подход или его разновидность, или просто будет полагаться на двойную запись или контрсчет для обозначения отличий. Например, вы могли бы иметь следующие коды:

- 3 - для приобретения и выбытия на основе кассового метода (исходная стоимость)
- 4 - для приобретения и выбытия на основе принципа начисления
- 5 - для накопленной амортизации
- 6 - для других изменений
- 7 - для остатка на начало периода и конечного сальдо

Изложенный выше подход отражен на рисунке 14.

Рисунок 14 – Использование подхода РСГФ по отношению к счетам различных классов

Остаток на начало периода	Приобретение/Продажа на основе кассового принципа	Приобретение/Продажа на основе принципа начисления	Амортизация	Другие изменения в запасах	Конечное сальдо
71121	31121	41121	51121	61121	71121

Можно сделать то же самое, используя последнюю цифру кода счета вместо первой цифры. В общей практике бухгалтерского учета механизм, посредством которого отражаются эти различные операции, одинаков, но в этом случае акцент делается на контрсчет или двойную учетную запись. Рисунок 15 показывает, как эти операции будут отражаться в общем учете.

Рисунок 15 – Общий учет и использование контрсчетов

Тип операции	Счет актива	Контрсчет
Остаток на начало периода	Оборудование	
Приобретение нового оборудования	Дебит счета оборудования	Кредит счета банка или кредиторской задолженности
Продажа	Кредит счета оборудования	Дебет счета банка или дебиторской задолженности
Амортизация	Кредит счета начисленной амортизации	Дебит счета расходов на амортизацию
Переоценка оборудования	Дебит счета оборудования	Кредит счета прироста от переоценки стоимости имущества в собственном капитале (чистые активы)
Обесценение актива	Кредит счета накопленного	Дебит счета расходов на обесценение активов

	обесценения актива	
Конечное сальдо	Оборудование	

Каждый подход позволяет отдельно отражать необходимую для проведения анализа бухгалтерскую информацию. В первых трех примерах потоки описаны более явно, с выделением отдельных подкодов. В стандартном учете на основе метода начисления эти различные потоки отражаются не на различных подсчетах нефинансовых активов, а через счета двойной записи. В долгосрочной перспективе при учете на основе полного метода начисления единый счет становится обычной моделью. Каждая страна должна выбрать свой подход, так как он будет иметь большое влияние на структуру плана счетов³⁷.

Страны могут творчески использовать описанный выше подход, чтобы учесть специфику местной ситуации. Например, хотя Азербайджан разработал бюджетную классификацию и план счетов на основе структуры РСГФ 2001, страна также 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 кодируются как прочие расходы в экономическом сегменте и соотносятся с соответствующими экономическими кодами РСГФ 2001. Если в Азербайджане возникает необходимость определить общую сумму оттока денежных средств по нефинансовым активам, необходимо просто сложить потоки, связанные с капитальным ремонтом и с приобретением и строительством нефинансовых активов. В будущем Азербайджан также сможет комбинировать эти коды в единый набор экономических статей в соответствии с подходом, представленным на рисунке 15 (просто убирая или дезактивируя счета потоков для капитального ремонта).

На рисунке 16 представлена часть экономического сегмента Молдовы. В случае Молдовы стояла задача сохранения структуры РСГФ 86, основанной на отражении притока / оттока, а также разделения операций, которые генерируют потоки денежных средств, и других изменений в запасах нефинансовых активов. Таким образом, Молдова использовала вариант подхода, представленного на рисунке 13. Это дает Молдове инструмент для перехода от модели, основанной исключительно на кассовом методе, к модели с более высокой степенью интеграции запасов и потоков. Для более детального описания характера конкретных потоков Молдова составляет отчет на уровне шести знаков. Для определения того, представляют ли потоки увеличение или снижение, отчет может составляться на уровне четырех знаков. И, наконец, для определения чистой позиции по определенной категории активов отчет может

³⁷ В рамках этого подхода в учетной системе органов государственного управления должна иметься возможность отражать операции и на кассовой основе, и на основе метода начисления для целей бюджетной отчетности по каждой бюджетной статье, а не просто на основе метода начисления, для чего может потребоваться совершенствование системы.

составляться на уровне трех знаков³⁸. В будущем Молдова также сможет просто убрать многие из этих детализированных кодов и перейти к подходу, отраженному на рисунке 15.

Рисунок 16 – Используемый в Молдове подход разделения 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
311240	Переоценка зданий – снижение стоимости
311280	Здания, переданные третьим сторонам
311290	Дальнейшее снижение стоимости зданий

Еще одним вариантом может стать создание параллельных структур плана счетов, одна из которых будет содержать только потоки денежных средств, а вторая будет включать все изменения, в том числе и потоки денежных средств, т.е. будет представлять собой структуру по методу начисления³⁹. В этом случае преимущество состоит в разделении функций анализа денежных потоков и отчетности по ним, а недостаток связан с необходимостью формирования дополнительного сегмента ПС и главной книги. Это также может создать некоторые проблемы с целостностью главной книги, поскольку один компонент плана счетов, т.е. кассовый сегмент, не будет отражать все операции, отраженные во всех других сегментах.

Есть также проблемы синхронизации в отношении признания доходов и расходов по кассовому методу и методу начисления. Тем не менее, в каждом случае контрсчета показывают, где кассовые доходы и расходы отличаются от начисленных доходов и расходов.

³⁸ Эту структуру можно далее усовершенствовать за счет использования подкодов, которые последовательно разграничивают кассовые и некассовые потоки.

³⁹ Еще одним вариантом может быть ведение двух баз данных – одной по кассовому методу и одной по методу начисления. Этот подход используется, по крайней мере, в одной стране.

Выводы и рекомендации

Плохо выстроенная структура плана счетов подрывает целостность учета и отчетности во многих странах. Ряд стран-членов КС недавно провели реформы в этой важной области, и их опыт и подход к реформированию дает некоторые важные руководящие принципы для других стран, приступающих к осуществлению аналогичных реформ:

- Реформа плана счетов должна осуществляться в контексте более широкой реформы УГФ. Разработка системы УГФ, аналогичная подходу в Грузии, может помочь в понимании требований к пересмотру плана счетов;
- Интегрирование бюджетной классификации с планом счетов является возможным и предпочтительным подходом, поскольку он усиливает взаимосвязь процессов составления бюджета и бухгалтерского учета;
- Странам следует разработать схему плана счетов и концептуальный документ для широкого распространения среди заинтересованных сторон, чтобы обеспечить интеграцию всех требований и улучшить понимание необходимости реформ;
- Хорошо продуманный план счетов должен отвечать ряду основных требований к отчетности, в том числе бюджетной, финансовой, статистической и макрофискальной отчетности. Управленческая отчетность МВО и прозрачность также должны быть основным предметом рассмотрения;
- РСГФ2001 может быть использовано в качестве полезного шаблона для обеспечения целостности структуры экономического сегмента плана счетов;
- Экономический сегмент должен быть чист с точки зрения своей структуры и в целом должен ограничиваться счетами, которые соответствуют общим понятиям бухгалтерского учета и, следовательно, согласуются с РСГФ 2001; и
- Как доказано странами-членами КС, можно иметь план счетов, который может одновременно как фиксировать информацию на кассовой основе для бюджетной отчетности и контроля, так и отображать операции на модифицированной основе или на основе полного метода начисления.

Базовая модель казначейства

