

УДК 336.1(075)

**МЕТОД НАЧИСЛЕНИЙ В ОБЕСПЕЧЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ  
ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ РЕСУРСОВ**

Ахова А.А., Куршаева Ф.М.

*Кабардино-Балкарский государственный университет,  
Министерство труда и социального развития  
Кабардино-Балкарской республики,  
Нальчик, Россия*

**В статье речь пойдет о том, как правильно применить предлагаемую модель учета методом начислений при формировании финансового результата деятельности бюджетного учреждения.**

**Ключевые слова:** бюджет, бюджетная система, кассовый метод, метод начислений.

Новая система бюджетного учета, действующая с 2005 года, предполагает прозрачность движения государственных финансовых потоков, что обеспечивает возможность оценки эффективности и результативности использования бюджетных средств. Необходимость такой оценки продиктована ограниченностью бюджетных средств. В последнее время бухгалтеры бюджетных учреждений все чаще задаются вопросом о том, как оценить финансовую деятельность организации.

Применение в секторе государственного управления модели учета методом начислений и финансового анализа, может создать экономическую эффективность бюджетных расходов, привести к обнаружению существующих средств для совершенствования результатов деятельности бюджетной организации.

В отличие от кассового метода учета, который позволяет лишь отследить потоки денежных средств и не дает полного представления об активах и обязательствах бюджетов бюджетной системы, метод начислений позволит оценивать результат исполнения программ, а также сопоставлять себестоимость производимых государством услуг и затраты на возможное приобретение указанных услуг на рынке.

Точка зрения федерального законодательства заключается в том, что внедре-

ние учета по методу начислений играет важную роль в совершенствовании управления ресурсами. Международный опыт свидетельствует о том, что это действительно может помочь, но потребуются время и большая кропотливая работа для достижения конкретных, а не просто косметических преимуществ.

Министерством финансов РФ проделана большая работа по установлению правил учета по методу начислений – Инструкция по бюджетному учету (Приказ МФ 148н от 30.12.08 г.). Эти правила должны использоваться бюджетными организациями, как на федеральном, так и на местном уровне. Основные требования следующие:

- формирование финансовых результатов на основе начислений и результатов на кассовой основе и отчетность по тем и другим результатам;
- признание и начисление налоговых доходов и других сборов, пошлин и других видов налогов во время их срока оплаты;
- признание расходов в тот момент, когда льготы получены и права переданы;
- унифицированная система документации и правил регистрации операций.

Эти провозглашенные фундаментальные изменения процесса учета пока не указывают ясно, что Минфин определил-

ся с тем, как использовать получаемую дополнительную информацию. Пока не существует строгих требований Минфина о предоставлении финансовых отчетов и анализа на основе учета по методу начислений. Как нет и намерения Контрольно-счетной палаты рассматривать деятельность бюджетной организации путем использования информации, которая может быть получена на основе метода начислений.

В соответствии с заявленной Концепцией реформирования бюджетного процесса в 2004 – 2006 годах, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 22.05.2004 № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов», учет по методу начислений должен «...дать информацию, отражающую будущие финансовые последствия принимаемых решений в налогово-бюджетной сфере». То есть, План счетов бюджетного учета интегрирован с бюджетной классификацией для оценки влияния решений, принимаемых в налогово-бюджетной сфере на состояние активов и обязательств, а также для оценки и формирования отчетности об исполнении бюджета.

При этом информация, получаемая при использовании учета по методу начислений, могла бы быть очень полезна и в регионах, которые находятся в процессе внедрения бюджетирования, ориентированного на результат, трехлетнего бюджетного планирования и проактивного управления наличными ресурсами. Учет по методу начислений дает ценную информацию об актуальном статусе имущества и обязательств, а также предоставляет информацию об имеющихся ресурсах, которые могут быть использованы более эффективно.

Эффективность бюджетных расходов определяется достижением какого-либо из двух критериев эффективности:

- получение заданного результата при минимизации бюджетных затрат.

- получение максимального результата при заданном объеме бюджетных расходов.

Достижение двух критериев одновременно невозможно, поскольку они противоречат друг другу. Для разных расходов бюджетов на практике используют необходимый критерий и метод достижения эффективности.

При этом стоит отличать эффективность бюджетных расходов (финансовую эффективность) и экономическую эффективность государства.

Если способ решения задачи, стоящей перед государством, окажется неэффективным, общая эффективность деятельности мало изменится, даже если на решение будет затрачен минимум бюджетных средств.

Существующая в настоящее время в России система планирования бюджетных расходов в целом основана на показателях нормативных издержек, связанных с оказанием услуг бюджетными учреждениями, и не учитывает результативность финансируемых работ. Такой нормативный подход привлекателен своей простотой расчетов и проверок, единообразием распределения бюджетных средств между бюджетными учреждениями. Однако у этого метода есть существенные недостатки, что диктует переход к более эффективным методам планирования.

Во-первых, при нормативном бюджетировании возникают нерациональные стимулы к наращиванию фактических издержек, поскольку при экономии средств в текущем году бюджетному учреждению и главному распорядителю бюджетных средств непременно урежут бюджетные расходы на следующий год.

Во-вторых, отсутствуют стимулы результативной деятельности, поскольку результативность не учитывается напрямую при распределении бюджетных ресурсов.

В любом случае проблема заключается в том, что существующие в регионах

подходы к определению нормативов финансовых затрат на оказание государственных и муниципальных услуг, не позволяют считать перечень этих нормативов перечнем ожидаемых результатов, которые должны быть достигнуты в ходе исполнения бюджета. Это, по сути, перечни нормативов затрат, связанных с исполнением расходных обязательств, но поскольку последние не сформулированы в увязке с какими бы то ни было результатами, то и перечень нормативов финансовых затрат оказывается не связан с результатами.

Поэтому при бюджетном планировании необходимо руководствоваться основными элементами учета по методу начисления, а именно:

- точная картина общего финансового баланса достигается путем приведения, как расходов, так и доходов в соответствие с периодом, в котором ресурсы потребляются, или доходы подлежат получению, что способствует улучшению финансового планирования;

- необходимость обеспечения данного соответствия также относится к ресурсам, использованным для получения достигнутых результатов. Лучшее отражение издержек получения фактических результатов способствует осуществлению подотчетности и позволяет исследовать проблему эффективности и использования различных путей достижения таких результатов;

- отражение в балансе бюджетной организации стоимости имеющихся активов, используемых организацией для оказания услуг, способствует возможности оценки, как самой необходимости, так и адекватности такого использования;

- такое отражение также способствует дивестированию и привлечению внешних ресурсов, а также помогает внешнему финансированию, такому как заимствования;

- отнесение доли стоимости актива как издержек на текущие расходы для отражения стоимости основных средств или

запасов, потребленных в течение периода, стимулирует бюджетных менеджеров к рассмотрению вопроса об эффективности использования активов, продажи активов при отсутствии необходимости в них, более продуктивного использования имеющихся активов и достижения компромисса между текущими и капитальными расходами с целью получения максимальных результатов.

В международной практике учет доходов и расходов ведется как методом начисления, так и кассовым методом, а в ряде случаев — смешанным методом. При применении метода начисления налоговые доходы отражаются в момент начисления налогов, но с тем условием, чтобы можно было надежно их исчислить.

Как видно, действующие правила бюджетного учета и отчетности в России находятся в русле развития бюджетного учета на международном уровне. Более того, ориентация на метод начисления доходов и расходов (полностью перейти на этот метод в бюджетном учете планируется в ближайшем будущем) говорит о более решительных действиях Российской Федерации по реформированию бюджетного учета по сравнению со многими развитыми странами. Вместе с тем российские правила бюджетного учета отчасти не согласуются с международными стандартами и не в полной мере соответствуют задачам государственного управления.

Условия, в которых выполняются операции в бюджетных организациях, также не стимулируют проактивного использования информации, которая может быть получена из записей о начислениях. Например: нет стимулов в договорах с поставщиками для проведения быстрой (своевременной) оплаты, таких как скидки с цены, равно как нет штрафных санкций за задержку платежей, которые бы эффективно применялись в отсутствие судебного решения, поэтому нет нужды тщательно отслеживать кредиторскую задолженность.

Не существует также специфических условий, стимулирующих использование и строгое применение принципа соответствия. В целом, большая часть записей соответствуют экономическим событиям на конец года (периода). Однако, не существует строгой дисциплины регистрации операций и экономических событий, как можно более точно приближенной ко времени их происхождения, и вследствие этого факта регулярно упускаются хорошие возможности более эффективного управления активами и финансовыми ресурсами.

Предварительный анализ текущего этапа развития бюджетного учета и отчетности показывает, что следует сосредоточить внимание на следующих аспектах:

- сделать процесс определения дебиторской и кредиторской задолженности и включения их в отчетность более полным и последовательным;

- по определенным видам расходов момент возникновения задолженности для целей учета должен быть прояснен. Например, коммунальные расходы должны начисляться на ежемесячной основе, отражая исторические затраты, вне зависимости от того, выставлен ли счет поставщиком;

- необходимо определить различия по выполнению операций, которые будут отнесены к текущим расходам, запасам или основным средствам, и это различие должно стать более последовательным и строго применяемым;

- реестр основных средств должен быть полным и вестись более строго как на региональном, так и на муниципальном уровнях;

- требуется более систематический и последовательный подход к переоценке основных средств для учетных целей;

- вменение в обязанность и стимулирование бюджетных менеджеров всех уровней принимать в расчет эту стоимость при формировании и управлении бюджетами и принятии решений об использовании ресурсов.

Международный опыт говорит о том, что для достижения всех преимуществ, относящихся к учету ресурсов, требуется время, т.е. опыт. Как бухгалтеры, которые должны производить усовершенствованную информацию, так и те, кто должен ее интерпретировать для принятия управленческих действий требуют подготовки на каждом этапе.

Способность приводить в соответствие доходы и расходы как по отношению друг к другу, так и к периоду, в котором они возникают, является фундаментальным в отношении управления ресурсами и подотчетности за использование ресурсов для достижения определенных результатов. Более высокое развитие, такое как бюджетирование на основе среднесрочных программ и развитие полномочий операционных менеджеров для получения результатов, на практике труднодостижимо без совершенствования реализации фундаментального учетного принципа «соответствия».

В регионах существуют значительные проблемы в достижении такого соответствия, и представляется, что начинать действия следует с перехода к преимущественно программно-целевым методам бюджетного планирования, обеспечивающих прямую взаимосвязь между распределением бюджетных ресурсов и фактически или планируемыми результатами их использования. Для региона также важным является получение на основе анализа объективной информации о состоянии финансовой базы территории и определение уровня устойчивости территориального бюджета.

Одним из недостатков деятельности местных администраций является наличие существенной вариативности типов, диапазонов и методологий проведения выбранной финансовой политики.

Признавая, что разнообразие необходимо и желательно вследствие разнообразия условий, в которых работают различные правительства, важно также устано-

вить высокую степень стабильности, с целью обеспечения максимальной эффективности.

По определению хорошее управление финансами представляет собой процесс, в пределах которого использование средств оптимизировано в целях выполнения задач, сформулированных в соответствующем программном документе. Новый бюджетный кодекс требует утверждения расходов на трехлетний период. Затраты будут считаться обязательствами и будет необходимо подготовить и утвердить объемы займов и затрат с обязательным их обоснованием, так же как необходимо будет обосновывать вносимые изменения и различия в бюджетах на последующие годы. Доходы должны устанавливаться гораздо точнее, чем это делалось в прошлом.

Среднесрочный финансовый план должен включать базовые показатели года, основанные на последнем исполненном бюджете. Это сформирует основу экономической модели, которая будет использована в качестве результатов прошлой деятельности для формирования планов на будущее. Смысл этого состоит в привязке плана к реальности.

Соотношение между реальными результатами и плановыми показателями есть мера эффективности плана, способ оптимизации использования доступных ресурсов для достижения широкого круга целей.

Качественное финансовое планирование есть необходимое предварительное условие хорошего исполнения бюджета, и постоянная возможность соотнесения результата с бюджетом является показателем хорошего бюджетного планирования. Сдвиг принципиальных основ в сторону соотношения цены и качества и предоставление услуги, востребованной потребителем, а не администрацией, все более доминирует, учитывая возрастающую потребность в ответственности и отчетности перед обществом.

Переход от постатейной модели бюджетирования к бюджетированию, ориентированному на результат поставит на повестку дня такие проблемы, как повышение свободы администраторов бюджетных средств в распоряжении средствами, использование метода начислений в бюджетном учете, выработку принципов контроля за целевым использованием бюджетных средств. Необходимо будет также изменить систему сбора и обработки информации, используемой в бюджетном процессе, а кроме того, вероятно, пересмотреть структуру и функции отраслевых подразделений органов исполнительной власти в соответствии с программно-целевыми принципами.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004 - 2006 гг.
2. Бюджетное послание Федеральному Собранию «О бюджетной политике в 2008 - 2010 годах»
3. Программа развития бюджетного федерализма в Российской Федерации на период до 2005 г. Постановление Правительства РФ от 23.05.2001. // Собрание законодательства РФ, 20.08.2001, N 34, ст. 3503.
4. Бежаев О.Г. Повышение эффективности бюджетных расходов – М.: Издательство «Дело», 2009.
5. Берсенева Л. П. Система планирования доходов консолидированного бюджета региона // Вестник НИИ информационных технологий, №2, 2007.
6. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности. – 3-е издание, переработанное и дополненное. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2008.
7. Шестопалов Н.В. Бюджетирование, ориентированное на результат.- М.: Издательская группа «ГЭОТАР-Медиа», 2007.

**METHOD OF CHARGES IN MAINTENANCE OF EFFICIENCY OF USE  
OF BUDGETARY RESOURCES**

Ahova A.A., Kurshaeva F.M.

*Kabardino-Balkarian state university,*

*Labour and Social development of the Kabardino-Balkarian Republic,*

*Nalchik, Russia*

In article it will be a question of how correctly to apply offered model of the account a method of charges at formation of financial result of activity of budgetary establishment.

Key words: budget, budgetary system, cash method, method of charges.