

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА

УДК 657:658.1

URL: <http://hdl.handle.net/11435/2146>

Киченина Т. Н.
С.

Т. Н. КИЧЕНИНА,

кандидат экономических наук

Институт экономики, управления и права (г. Казань), Россия

ИНТЕГРАЦИЯ ПРИНЦИПОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЛЯ НЕГОСУДАРСТВЕННОГО И ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРОВ УПРАВЛЕНИЯ

Цель: определить и дополнить принципы бухгалтерского учета в автономных учреждениях для использования их при разработке организационно-методических подходов в отношении ведения бухгалтерского учета в автономных учреждениях.

Методы: в статье использован диалектический подход к познанию экономических явлений.

Результаты: в результате анализа теоретических, методических и практических вопросов организации учета автономных спортивных учреждений в условиях реформирования государственного сектора управления автором обоснованы принципы бухгалтерского учета, отвечающие задачам учета деятельности автономных учреждений; предложен принцип использования единого методического инструментария в целях интеграции бухгалтерского учета в негосударственный и государственный сектора управления.

Научная новизна: на современном этапе есть необходимость создания такой системы бухгалтерского учета, которая отвечала бы требованиям формирования объективной и достоверной информации о деятельности учреждений в соответствии с социально-экономическими задачами, для решения которых они созданы. Для обеспечения принципов самостоятельности в осуществлении коммерческой деятельности и контроля за целевым и эффективным использованием бюджетных средств автором систематизированы и дополнены принципы бухгалтерского учета автономных учреждений.

Практическая значимость: выводы и предложения, полученные в результате исследования, могут быть использованы в практике работы автономных учреждений различной отраслевой принадлежности.

Ключевые слова: автономные учреждения; муниципальные учреждения; принципы бухгалтерского учета; интеграция принципов бухгалтерского учета; негосударственный сектор экономики; государственный сектор экономики.

Введение

В России в настоящее время продолжается процесс реформирования бухгалтерского учета. Это является актуальным как для государственного, так и для негосударственного секторов экономики. При этом можно выделить несколько ключевых направлений реформирования бухгалтерского учета и отчетности: внедрение международных стандартов бухгалтерского учета в российскую практику; повышение информативности бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с возросшими потребностями

пользователей; повышение качества и достоверности отчетности¹.

¹ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). 1998. № 2. С. 4–7; Концепция реформирования бюджетного процесса в 2004–2006 гг. URL: <http://www.innovbusiness.ru/pravo/DocumShow.asp?DocumID=90493&DocumType=9> (дата обращения: 08.08.2015); Концепция Федеральной целевой программы Развитие государственной статистики России в 2007–2011 гг. URL: <http://www.gks.ru/metod/fcp/conception.htm> (дата обращения: 08.08.2015)

Разработке актуальных вопросов практики учета и подготовки отчетности посвящены работы В. Ю. Балашовой [1], Е. М. Бурундуковой [2], Л. В. Панариной [3] и др. В то же время специальных работ, посвященных вопросам разработки и обоснованию методического инструментария бухгалтерского учета в автономных учреждениях, недостаточно. Актуальность и недостаточная изученность теоретических, методических и практических вопросов организации учета автономных учреждений в условиях реформирования государственного сектора управления предопределили выбор данного исследования.

Развитие методики бухгалтерского учета в соответствии с задачами учета автономных учреждений может быть достигнуто путем интеграции принципов бухгалтерского учета для негосударственного и государственного секторов управления. В современных условиях незавершенность нормативно-методического регулирования бухгалтерского учета автономных учреждений говорит о необходимости более глубокого обоснования методических и теоретических основ. Это становится возможным благодаря комплексному подходу к решению задачи создания концептуальных основ бухгалтерского учета для государственных (муниципальных) учреждений. Одними из таких элементов концептуальной основы организации бухгалтерского учета являются принципы бухгалтерского учета.

Принципы бухгалтерского учета являются исходными положениями бухгалтерского учета как науки. Они предопределяют объекты, предмет, методы бухгалтерского учета. Все это говорит о целесообразности их определения и в отношении автономных учреждений.

Результаты исследования

История развития бухгалтерского учета говорит о том, что бухгалтерский учет не может рассматриваться как абстрактная система [4]. Интересы пользователей информации, которая формируется в бухгалтерском учете, должны учитываться и рассматриваться с позиций политических и экономических последствий применения правил и принципов учета на практике.

Можно отметить, что в настоящее время отсутствуют работы, дающие комплексную оценку организации учета автономных учреждений как информационной системы, призванной соответствовать целям и задачам государственного развития. Большинство работ посвящено сугубо практическим вопросам. Практическая значимость таких работ очевидна. Однако проблемные вопросы учета, которые представлены в работах Д. А. Ендовицкого, Н. В. Фадейкиной

[5, 6, 7], требуют более глубокого обоснования. Так, общетеоретические разработки Н. В. Фадейкиной и глубокие методические разработки Д. А. Ендовицкого для автономных образовательных учреждений не раскрывают специфики автономных учреждений других видов деятельности.

В связи с вышесказанным проведение анализа требований нормативных документов, которые определяют задачи бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений, а также коммерческих организаций, относящихся к негосударственному сектору управления, становится необходимым.

К общим требованиям бухгалтерского учета, предъявляемым к государственным (муниципальным) учреждениям, следует отнести:

- формирование полной и достоверной информации об исполнении бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации, о состоянии и движении активов и обязательств данных учреждений, а также о финансовых результатах их деятельности;

- обеспечение контроля за состоянием и движением активов и выполнением обязательств учреждений; за соответствием операций, осуществляемых в ходе исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы, законодательству Российской Федерации;

- обеспечение внешних и внутренних пользователей данными о состоянии активов и обязательств учреждений².

Частные требования бухгалтерского учета автономных учреждений, вступившие в силу с 01.01.2011, предполагают:

- формирование достоверной и полной информации о принятых автономным учреждением обязательствах, о наличии государственного (муниципального) имущества, его использовании, полученных финансовых результатах;

- формирование бухгалтерской отчетности, необходимой внутренним пользователям (наблюдательным советам, руководителям, органам, осуществляющим функции и полномочия учредителя), а также внешним пользователям (получателям социальных пособий, услуг (работ), кредиторам и другим пользователям);

² Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению: Приказ Министерства финансов Российской Федерации № 157н от 01.12.2010.

– предоставление информации пользователям бухгалтерской отчетности (внутренним и внешним) для осуществления ими полномочий по внешнему и внутреннему финансовому контролю за соблюдением законодательства РФ при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением обязательств и имущества, использованием трудовых, материальных, финансовых ресурсов согласно утвержденным нормативам³.

К требованиям, предъявляемым к бухгалтерскому учету в коммерческих организациях, следует отнести:

– формирование полной и достоверной информации, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности, о деятельности организации, а также имущественном положении организации. Такая информация предоставляется внутренним пользователям (руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации) и внешним (инвесторам, кредиторам) и др.;

– обеспечение внешних и внутренних пользователей бухгалтерской отчетности информацией для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

– предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости⁴.

Таким образом, для организаций сфер экономики общими являются следующие задачи: формирование достоверной и полной информации, обеспечение внутренних и внешних пользователей необходимой информацией. Следует отметить, что в отношении подготовки бухгалтерской отчетности автономных учреждений задачи сформулированы с учетом интересов внутренних и внешних пользователей и в соответствии с задачами организации внешнего и внутреннего финансового контроля [8]. В отношении организаций

государственного сектора управления следует выделить самостоятельные задачи обеспечения контроля за средствами, финансируемыми из бюджета.

Для целей обеспечения контроля за средствами, финансируемыми из бюджета, формируются принципы бухгалтерского учета и методический инструментарий, обеспечивающий обработку информации и подготовку отчетности. Эти вопросы исследованы в работах отечественных и зарубежных специалистов. Я. В. Соколов, В. В. Ковалев, М. И. Кутер, В. Ф. Палий и другие исследователи отмечают в своих работах, что сама история развития бухгалтерского учета свидетельствует, что учет не может рассматриваться как некоторая абстрактная система. Интерес пользователей к бухгалтерской информации должен быть учтен и рассмотрен с позиций экономических и политических последствий применения принципов и правил учета на практике [4, 9, 10, 11].

Принципы бухгалтерского учета автономных учреждений можно сформулировать, по нашему мнению, на основе интеграции принципов, которые определяют построение учета как в государственном, так и негосударственном секторах управления. Нами были выделены следующие группы принципов: *принципы, применяемые в негосударственном секторе управления* (коммерческих организаций), *принципы учета деятельности автономных учреждений*, а также *принципы бюджетного учета*.

На наш взгляд, представляется возможным интерпретировать принципы бухгалтерского учета в соответствии с задачами управления автономными учреждениями следующим образом:

1. *Принцип разграничения доходов и расходов между бюджетами разных уровней* предполагает, что средства, получаемые из разных бюджетов, и платежи, вносимые в доходы соответствующих бюджетов, в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности должны отражаться обособленно.

2. *Принцип полноты отражения доходов и расходов бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов*. Принцип бюджетной системы используется при проведении внутреннего и внешнего финансового контроля, в процессе ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

3. *Принцип сбалансированности бюджета* характерен для составления плана финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений. Объем расходов при этом должен соответствовать общему объему доходов.

4. *Принцип эффективности и экономности использования бюджетных средств* – для автономных

³ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению: Приказ Министерства финансов Российской Федерации № 183н от 23.12.2010.

⁴ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (с последующими изм.) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2011. № 50. Ст. 7344.

учреждений является актуальным такое понятие, как «рациональное использование средств бюджета» в соответствии с планом финансово-хозяйственной деятельности.

5. *Принцип прозрачности или открытости* предполагает, что автономное учреждение обязано опубликовывать отчеты об использовании закрепленного за ним имущества и о своей деятельности в установленном Правительством Российской Федерации порядке. При этом средства массовой информации, в которых будут размещены материалы, устанавливает учредитель автономного учреждения. Автономное учреждение должно обеспечить доступность и открытость годовой бухгалтерской отчетности; плана финансово-хозяйственной деятельности; а также аудиторского заключения.

6. *Государственная прерогатива* – в качестве объекта бухгалтерского учета в автономных учреждениях выступает государственная собственность. Она закрепляется на праве оперативного управления за автономным учреждением. Автономные учреждения являются также получателем бюджетных средств, которые предоставляются в виде субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания.

7. *Принцип адресности и целевого характера средств бюджета* – автономные учреждения обязаны направлять на определенные цели полученные субсидии в соответствии с планом финансово-хозяйственной деятельности.

8. *Принцип централизованности* предполагает поступление аналитической и учетной информации для создания сводной отчетности от автономных учреждений в единый руководящий центр.

9. *Принцип иерархичности* – подчиненность вышестоящим учреждениям автономных учреждений.

Указанные принципы бухгалтерского учета призваны распространяться на управление средств бюджета в системе государственного регулирования. По нашему мнению, жесткие требования учета и контроля, характерные для бюджетной системы, на всю деятельность автономных учреждений переносить нецелесообразно, так как это в значительной степени будет ограничивать их самостоятельность в использовании средств, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, а также их права. Перенос жестких требований приведет также к невозможности решения одной из значимых задач преобразования бюджетных учреждений в автономные – повышение мотивации эффективности их деятельности.

Рассмотренные общие принципы бюджетного учета получили конкретизацию и развитие в норма-

тивно-методических документах, которые регулируют бухгалтерский учет государственных (муниципальных) учреждений. Данные учреждения осуществляют ведение бухгалтерского учета, опираясь на следующие принципы: временная определенность фактов хозяйственной деятельности, двойственность, полнота, надежность (достоверность), непрерывность, раздельный учет имущества, сопоставимость, стабильность и (или) преемственность рабочего плана счетов бухгалтерского учета, прозрачность, существенность, разделение ответственности по обязательствам⁵.

Можно отметить, что указанные принципы бухгалтерского учета автономных учреждений не противоречат принципам, сформулированным для организаций негосударственного сектора управления.

Нормативными актами предусмотрены следующие требования и допущения к ведению бухгалтерского учета:

– основные (требования): своевременность, полнота, осмотрительность, непротиворечивость, рациональность, приоритет содержания перед формой;

– базовые (допущения), в том числе: непрерывность деятельности, имущественная обособленность, временная определенность фактов хозяйственной деятельности, последовательность применения учетной политики⁶.

По нашему мнению, в автономных учреждениях рациональная организация бухгалтерского учета должна базироваться именно на сочетании принципов. Принципы коммерческого учета позволяют не только более рационально использовать бюджетные средства, но и средства других источников финансирования. С помощью средств, зарабатываемых автономными спортивными учреждениями приносящей доход деятельностью, появляется возможность совершенствовать оплату труда работников автономных учреждений, дополнив ее элементами стимулирования, а также улучшать качественные показатели работы. Все вышеуказанное вносит специфику в методологию

⁵ Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению: Приказ Министерства финансов Российской Федерации № 157н от 01.12.2010.

⁶ О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (с последующими изм.) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2011. № 50. Ст. 7344.

и организацию бухгалтерского учета в автономных учреждениях.

В дополнение к принципам, которые выделены в системе нормативно-методических документов по бухгалтерскому учету, нами предлагаются принципы учета, присущие непосредственно автономным учреждениям.

10. *Принцип обособленного учета имущества, полученного в рамках предпринимательской деятельности и целевого финансирования.* Реализация данного принципа в бухгалтерском учете автономных учреждений производится посредством использования отдельных аналитических и синтетических счетов бухгалтерского учета. Актуальность предлагаемого принципа подтверждается требованиями в подготовке бухгалтерской отчетности автономными учреждениями, а также Налогового кодекса Российской Федерации.

11. *Принцип использования единого методического инструментария для интеграции бухгалтерского учета в негосударственном и государственном секторе управления.* Единство методического инструментария определяется методом бухгалтерского учета. Интеграция же обеспечивается тем, что система бухгалтерского учета автономных учреждений в плане объектов учета, требующих государственного финансового контроля, должна быть построена с учетом тех принципов, которые являются характерными для бюджетного учета и контроля, а также для государственного сектора управления.

Выводы

Таким образом, бухгалтерский учет в автономных учреждениях призван обеспечивать решение задач, стоящих в современных условиях перед государством: представление достоверной информации широкому кругу пользователей о государственных финансах, повышение эффективности расходования бюджетных средств, а также привлечение в российскую экономику инвестиций.

Проведенное исследование позволило сформулировать допущение, которое должно быть, по нашему мнению, использовано в целях разработки организа-

ционно-методических подходов в отношении ведения бухгалтерского учета в автономных учреждениях: интеграция принципов бухгалтерского учета, характерных для государственного и негосударственного сектора управления и общность основных целей.

Список литературы

1. Балашова В.Ю. Создание автономных учреждений и составление бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 2008. № 20. С. 47–50.
2. Бурундукова Е.М., Костина О.В. Автономные учреждения. Правовые, бухгалтерские и налоговые аспекты практического руководства. М.: ГроссМедиа РОСБУХ, 2008. 112 с.
3. Панарина Л.В. Учет целевого финансирования в автономных учреждениях // Вестник бухгалтера. 2008. № 5 // СПС «Консультант+».
4. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2004. 592 с.
5. Ендовицкий Д.А., Титов В.Т. Анализ участия бизнес-сообщества в деятельности государственных вузов // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 1 // СПС «Консультант+».
6. Ендовицкий Д.А. Бюджетирование в системе университетского финансового менеджмента // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2007. № 8 // СПС «Консультант+».
7. Фадейкина Н.В. Проблемные вопросы учета, налогообложения и аудита при создании и функционировании автономных учреждений. URL: <http://www.ntipb.nsk.ru/conferences/tenYears/doklad> (дата обращения: 08.08.2015)
8. Максимова Л. Об особенностях бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности автономных учреждений // Автономные организации: учет и налогообложение. 2008. № 2 // СПС «Консультант+».
9. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 88 с.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
11. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. М.: Финансы и статистика, 2004. 720 с.

В редакцию материал поступил 27.02.15

© Киченина Т. Н., 2015

Информация об авторе

Киченина Татьяна Николаевна, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита, Институт экономики, управления и права (г. Казань)

Адрес: 420111, г. Казань, ул. Московская, 42, тел.: (843) 231-92-90

Как цитировать статью: Киченина Т.Н. Интеграция принципов бухгалтерского учета для негосударственного и государственного секторов управления // Актуальные проблемы экономики и права. 2015. № 3. С. 86–91.

T. N. KICHENINA,
PhD (Economics)

Institute of Economics, Management and Law (Kazan), Russia

INTEGRATION OF ACCOUNTING PRINCIPLES FOR NON-PUBLIC AND PUBLIC MANAGEMENT SECTORS

Objective: to identify and complement the principles of accounting in autonomous institutions for use in the development of organizational and methodological approaches to accounting in autonomous institutions.

Methods: this article uses a dialectical approach to study economic phenomena.

Results: analyzing the theoretical, methodological and practical issues of the organization of the autonomous sports institutions under reforming of the public management sector, the author substantiates the accounting principles that meet the objectives of the accounting activities of autonomous institutions; proposes the principle of using the unified methodological tools for the integration of accounting in non-public and public management sectors.

Scientific novelty: currently, there is a need to create an accounting system that would meet the requirements of forming the objective and reliable information on the activities of institutions in accordance with the socio-economic tasks for which they are created. To ensure the principles of independence in the commercial activity and control over the targeted and efficient use of budgetary funds, the author systematized and supplemented the accounting principles of autonomous institutions.

Practical significance: conclusions and proposals resulting from the study may be used in the practice of autonomous institutions in different sectors.

Keywords: autonomous institutions; municipal institutions; principles of accounting; integration of accounting principles; non-public sector of economy; public sector of economy.

References

1. Balashova, V.Yu. Sozdanie avtonomnykh uchrezhdenii i sostavlenie bukhgalterskoi otchetnosti (Establishing autonomous institutions and keeping accounting reports). *Bukhgalterskii uchet*, 2008, no. 20, pp. 47–50.
2. Burundukova, E.M., Kostina, O.V. *Avtonomnye uchrezhdeniya. Pravovye, bukhgalterskie i nalogovye aspekty prakticheskoe rukovodstvo* (Autonomous institutions. Legal, accounting and taxation aspects: practical manual). Moscow: GrossMedia ROSBUKh, 2008, 112 p.
3. Panarina, L.V. Uchet tselevogo finansirovaniya v avtonomnykh uchrezhdeniyakh (Accounting of target financing in autonomous institutions). *Vestnik bukhgaltera*, 2008, no. 5.
4. Kuter, M.I. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta: uchebnyk* (Theory of accounting: textbook). 3-e izd., pererab. i dop. Moscow: Finansy i statistika, 2004, 592 p.
5. Endovitskii, D.A., Titov, V.T. Analiz uchastiya biznes-soobshchestva v deyatelnosti gosudarstvennykh vuzov (Analysis of participation of business community in the functioning of state universities). *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika*, 2007, no. 17, available at: <http://www.lawmix.ru/bux/60899> (accessed: 05.08.2015).
6. Endovitskii, D.A. Byudzhetirovanie v sisteme universitetskogo finansovogo menedzhmenta (Budgeting in the system of university financial management). *Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, 2007, no. 8, available at: <http://www.lawmix.ru/bux/68802> (accessed: 05.08.2015).
7. Fadeikina, N.V. *Problemye voprosy ucheta, nalogooblozheniya i audita pri sozdanii i funktsionirovanii avtonomnykh uchrezhdenii* (Burning issues of accounting, taxation and audit when creating and functioning of autonomous institutions), available at: <http://www.ntipb.nsk.ru/conferences/tenYears/doklad> (accessed: 05.08.2015).
8. Maksimova, L. Ob osobennostyakh bukhgalterskogo ucheta i bukhgalterskoi otchetnosti avtonomnykh uchrezhdenii (On the features of accounting and reporting in autonomous institutions). *Avtonomnye organizatsii: uchet i nalogooblozhenie*, 2008, no. 2, available at: <http://www.lawmix.ru/bux/53410> (accessed: 05.08.2015).
9. Palii, V.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta: sovremennyye problem* (Theory of accounting: modern issues). Moscow: Bukhgalterskii uchet, 2007, 88 p.
10. Sokolov, Ya.V. *Bukhgalterskii uchet: ot istokov do nashikh dnei: ucheb. posobie* (Accounting from the origins till nowadays: tutorial). Moscow: Audit, YuNITI, 1996, 638 p.
11. Kovalev, V.V. *Finansovyi uchet i analiz: kontseptual'nye osnovy* (Financial accounting and analysis: conceptual bases). Moscow: Finansy i statistika, 2004, 720 p.

Received 27.02.15

Information about the author

Kichenina Tatyana Nikolayevna, PhD (Economics), Associate Professor of the Chair of Accounting and Audit, Institute of Economics, Management and Law (Kazan)
Address: 42 Moskovskaya Str., 420111, Kazan, tel.: (843) 231-92-90
E-mail: pttatjana@mail.ru

For citation: Kichenina T. N. Integration of accounting principles for non-public and public management sectors. *Aktual'niye problemy ekonomiki i prava*, 2015, no. 3, pp. 86–91.