

BULLETIN OF NATIONAL ACADEMY OF SCIENCES
OF THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN

ISSN 1991-3494

Volume 3, Number 373 (2018), 254 – 259

A. K. Ussabayev¹, C. A. Pontoppidan², D. K. Ussabayev³

¹Kazakh National University named after Al-Farabi, Almaty, Kazakhstan,

²Copenhagen Business School, Copenhagen, Denmark,

³Narxoz University, Almaty, Kazakhstan.

E-mail: ussabayev@nationalbank.kz, cap.acc@cbs.dk, ussabayev.dk@gmail.com

METHODOLOGICAL ASPECTS OF ORGANIZATION OF ACCOUNTING IN THE STATE SECTOR OF THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN: ON CASH BASIS AND ACCRUAL BASIS METHOD OF ACCOUNTING

Abstract. The article is devoted to methodical aspects of recognition and accounting of incomes and expenditures of state institutions in the conditions of reforming the accounting system in the public sector of the Republic of Kazakhstan. The article presents the results of the conducted study on the transition from the cash method to the accrual method in accordance with international standards of financial reporting of the public sector. In the course of the research, methods of critical analysis and comparison of the methodological foundations of historically developed accounting practices and a new evolving accounting system were used.

Keywords: public sector, accounting, cash method, accrual method, international public sector financial reporting standards (IPSAS).

УДК 657.1

A. K. Усабаев¹, С. А. Pontoppidan², Д. К. Усабаев³

¹Казахский национальный университет им. аль-Фараби, Алматы, Казахстан,

²Copenhagen Business School, Copenhagen, Denmark,

³Университет Нархоз, Алматы, Казахстан

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН: ПО КАССОВОМУ МЕТОДУ И МЕТОДУ НАЧИСЛЕНИЯ

Аннотация. Статья посвящена методическим аспектам признания и учета доходов и расходов государственных учреждений в условиях реформирования системы бухгалтерского учета в государственном секторе Республики Казахстан. В статье представлены результаты проведенного исследования по переходу с кассового метода на метод начисления в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности общественного сектора. В ходе исследования использованы методы критического анализа и сравнения методологических основ исторически сложившейся практики учета и новой развивающейся системы учета.

Ключевые слова: государственный сектор, бухгалтерский учет, кассовый метод, метод начисления, международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФООС).

В рамках программы по реформированию системы бухгалтерского учета в государственных учреждениях по переходу на метод начисления были определены задачи по формированию и внедрению новых правил ведения бухгалтерского учета и других нормативно-правовых актов по организации бухгалтерского учета и формированию финансовой отчетности в соответствии с новой методологической основой.

Исторически сложившаяся методологическая основа бухгалтерского учета в государственных учреждениях по кассовому методу позволяла выполнять первоочередные задачи по обеспечению отчетной информации о выполнении планов финансирования и контроля за целевым использованием бюджетных ресурсов.

В статье "Transition to Accrual Accounting. Technical notes and manuals", подготовленной сотрудниками Fiscal Affairs Department IMF Abdul Khan и Stephen Mayes, подчеркивается важность перехода на метод начисления: "На макрофискальном уровне важность учета в соответствии с методом начисления обусловлена тем, что активы и обязательства представляют собой общую позицию фискальной политики и характеризуют финансовую устойчивость, которые также не должны учитываться кассовым методом, в связи с необходимостью систематического определения полных затрат, связанных с деятельностью правительства. Полная оценка стоимости (включая не денежные расходы, такие как амортизация и начисление пенсии государственным служащим) имеют большое значение для оценки эффективности государственных услуг".

В условиях организации бухгалтерского учета государственных учреждений по кассовому методу в качестве методологической основы для учета расходов была принята классификация по источникам финансирования.

Данный методологический подход позволял осуществлять учет и оперативный контроль по целевому использованию выделенных бюджетных средств, поскольку счета учета по каждому виду расходов прямо корреспондировали с соответствующими счетами выделенного финансирования.

Для бухгалтерского учета процессов бюджетного финансирования государственными учреждениями были предусмотрены следующие счета раздела "Финансирование": финансирование из бюджета на расходы государственного учреждения и другие мероприятия; финансирование из бюджета на капитальные вложения; финансирование из других бюджетов; финансирование по трансфертам; прочие средства на содержание государственного учреждения; финансирование проектов из средств внешних займов и связанных грантов [1].

Для учета расходования бюджетных средств государственными учреждениями были предусмотрены счета бухгалтерского учета, позволяющих отражать процесс использования бюджетных средств по кассовому методу в целях сопоставления величин полученного финансирования и их целевого использования.

Для целей бухгалтерского учета расходов государственных учреждений были предусмотрены следующие счета, которые были объединены в единую группу, именуемую "Расходы по бюджету" [1]:

В конце отчетного периода счета учета расходов закрывались на соответствующие счета учета полученного финансирования, что позволяло оценить их целевое использование.

Таким образом, отличительной особенностью ранее существовавшей системы бухгалтерского учета по кассовому методу являлось признание и последующее закрытие счетов учета расходов на счета учета соответствующего вида финансирования, что не было направлено на определение финансовых результатов по отчетным периодам.

Метод начисления направлен на признание и правильное соотнесение доходов и расходов по отчетным периодам в целях оценки эффективности использования ресурсов.

В статье Yuri Biondi and Michela Soverchia "Accounting Rules for the European Communities: A Theoretical Analysis" отмечается: Система учета должна сначала устанавливать расходы, которые соответствуют определенному периоду, а затем сопоставлять доходы, полученные за этот период. Это сопоставление на основе периода позволяет избежать трудности, связанные с определением времени признания расходов, понесенных в течение периода с тем, чтобы соответствовать видам деятельности (Anthony, 1978). Доходы и расходы могут быть сопоставлены с учетом периода возникновения в качестве справочной информации. Таким образом, расходы считаются не связанными с доходами. Доходы затем сопоставляются не только с расходами и соответствующими

видами деятельности, но и с периодом их возникновения (обычно это делается для целей налогообложения и ассимилированных поступлений) [3].

В условиях перехода на метод начисления в соответствии с новой методологической основой учет расходов в государственных учреждениях организован по отдельным счетам для учета затрат по статьям, по видам затрат.

Таким образом, в рамках новой методологической основы учет расходов государственного учреждения организован по видам затрат и счета для учета расходов предназначены для учета расходов отдельно на статьи: на оплату труда (заработной плате), по амортизации долгосрочных активов, по социальному налогу, по аренде, по коммунальным платежам и др.

В соответствии с новой методологической основой счета для учета расходов государственных учреждений прямой взаимосвязи со счетами соответствующих видов финансирования не имеют, и соответственно прямо не корреспондируют со счетами финансирования, а позволяют определять финансовый результат в конце отчетного периода по методу начисления путем закрытия счетов учета расходов и доходов на итоговый счет учета финансового результата отчетного года.

Для раскрытия полной информации каждый субъект должен представить непосредственно в самом отчете о результатах финансовой деятельности, либо в пояснительной записке разбивку расходов на подклассы, используя классификацию, основанную на характере затрат, либо по их функциональному назначению.

Статьи расходов разбиваются на подклассы для того, чтобы выделить издержки и возмещение издержек по конкретным программам, видам деятельности или другим сегментам.

Для учета расходов предусмотрены счета, распределенные по классификационным группам: операционные расходы, расходы по бюджетным выплатам, расходы по управлению активами, прочие расходы.

Подраздел "*Операционные расходы*" включает отдельные статьи по видам затрат: расходы на оплату труда; расходы по выплате стипендии; расходы на дополнительно установленные пенсионные взносы; расходы на социальный налог; расходы на обязательное страхование; расходы по запасам; расходы на командировки; расходы по коммунальным платежам и прочим услугам; расходы на текущий ремонт; расходы по амортизации долгосрочных активов; расходы по расчетам с бюджетом; расходы по аренде; прочие операционные расходы.

Подраздел "*Расходы по бюджетным выплатам*" содержит следующие статьи: Расходы по трансфертам; Расходы по выплатам пенсий и пособий; расходы по субсидиям; расходы по выплате субвенций.

Подраздел "*Расходы по управлению активами*" включает статьи: расходы по вознаграждениям; прочие расходы по управлению активами.

Подраздел "*Прочие расходы*" состоит из статей по учету расходов от изменения справедливой стоимости; расходов по выбытию долгосрочных активов; расходов по курсовой разнице; расходов от обесценения активов; расходов по созданию резервов и прочих расходов.

Переход на метод начисления позволяет включать в состав доходов в отчете о результатах финансовой деятельности доходы от управления активами, в том числе поступления части чистого дохода объекта инвестиции, дивиденды на государственные пакеты акций и доходы на доли участия в юридических лицах, доходы от аренды имущества, являющиеся доходами бюджета [2].

Структура отчета о результатах финансовой деятельности государственного учреждения также построена по видам затрат, что позволяет как существенно упростить составление отчета, так и повысить прозрачность в целях реализации принципов полноты, ясности, подконтрольности и подотчетности. Так разделы "Расходы государственного учреждения" и "Расходы по бюджетным выплатам" содержат постатейную классификацию расходов, позволяя осуществить принцип представления отчета о результатах финансовой деятельности по видам затрат [2].

Подраздел "*Расходы государственного учреждения*" включает следующую постатейную разбивку: оплата труда; стипендии; налоги и платежи в бюджет; расходы по запасам; командировочные расходы; коммунальные расходы; арендные платежи; содержание долгосрочных активов; услуги связи; амортизация активов; обесценение активов; прочие операционные расходы.

Подраздел "*Расходы по бюджетным выплатам*" содержит информацию в разрезе следующих статей: пенсии и пособия; субсидии; трансферты.

Доходы в отчете о результатах финансовой деятельности представлены в разрезе трех групп: доходы от обменных операций, доходы от необменных операций и доходы от управления активами.

Подраздел "*Доходы от необменных операций*" содержит следующие статьи: финансирование текущей деятельности; финансирование капитальных вложений; трансферты; спонсорская и благотворительная помощь и другие.

Подраздел "*Доходы от обменных операций*" включает: доходы от реализации товаров, работ, услуг; доходы по вознаграждениям; прочие доходы от управления актива [2].

Для бухгалтерского учета доходов государственных учреждений предусмотрены счета, позволяющие разграничить доходы от необменных операций и доходы от обменных операций. Для учета *доходов от необменных операций* предусмотрены отдельные счета по видам доходов: доходы от финансирования текущей деятельности; доходы от финансирования капитальных вложений; доходы по трансфертам; доходы от финансирования по выплате субсидий; доходы от спонсорской и благотворительной помощи; доходы по грантам; доходы от финансирования за счет внешних займов; прочие доходы от необменных операций. И отдельно предусмотрен счет для корректировки признанного дохода в случае, если имеет место возврат остатков бюджетных средств.

Для учета доходов от обменных операций предусмотрены счета для учета доходов от реализации товаров, работ и услуг; доходов по вознаграждениям; прочим доходам от управления активами. И отдельно для учета прочих доходов, связанных в основном с необходимостью корректировки стоимости статей в соответствии с требованиями международных стандартов и с не денежными статьями доходов, в том числе: доходов от изменения справедливой стоимости; доходов от выбытия долгосрочных активов; доходов от безвозмездного получения активов; доходов от курсовой разницы; доходов от компенсации убытков и прочих доходов [3].

Бухгалтерский учет доходов и расходов по необменным операциям. Финансирование государственных учреждений классифицируется по видам: финансирование операционной деятельности и финансирование капитальных вложений.

Финансирование операционной деятельности направлено на расходование выделенных средств в объеме плановых назначений на оплату обязательств государственного учреждения в соответствии с планом. Ежемесячно на сумму выделенного финансирования операционной деятельности государственным учреждением признается доход в текущем периоде, корреспонденциями по дебету счетов учета плановых назначений (денежных средств) и по кредиту счетов учета доходов от финансирования операционной деятельности.

По учету доходов от финансирования капитальных вложений была определена следующая учетная проблема: отчетный период, в котором выделено финансирование, не совпадает с отчетным периодом, в котором будут оказаны услуги или выполнены работы.

Таким образом, установленный порядок бухгалтерского учета доходов от финансирования на капитальные вложения не направлено на решение задачи по правильному признанию и соотношению доходов и расходов по отчетным периодам.

В процессе реформирования учетной системы в целях постепенного перехода на метод начисления были последовательно применены два варианта признания и учета операций по финансированию капитальных вложений.

На первом этапе реформирования системы бухгалтерского учета с 1 января 2013 года по 1 января 2016 год был разработан первый вариант переходных правил по учету финансирования капитальных вложений с целью обеспечения плавного, постепенного перехода с кассового метода на метод начисления в государственном секторе экономики [3, 4].

В соответствии с первоначально принятым вариантом учета суммы полученного финансирования на капитальные вложения признавались по кредиту счета 5011 "Финансирование капитальных вложений", представляющей собой балансовую статью раздела "Чистые активы/капитал" с последующим списанием на счета учета доходов (счет 6020 "Доходы от финансирования капитальных вложений") в сумме, равной начисленным расходам по амортизации [3, 4].

Это позволило на первом этапе реформы сбалансировать (уравновесить) признание расходов по амортизации долгосрочных активов и сумм признанного дохода по отчетным периодам. Данный подход близок к модифицированному методу начисления.

Первоначальный вариант по бухгалтерскому учету финансирования капитальных вложений практически был заимствован из практики учета государственных субсидий в частном секторе, что также свидетельствует о возможных ситуациях по конвергенции методологических положений международных стандартов для частного (МСФО) и государственного секторов (МСФООС).

Бухгалтерский учет доходов и расходов по обменным операциям, учет расчетов с бюджетом по суммам, являющихся доходами бюджета. Особенностью организации бухгалтерского учета государственным учреждением расчетов с бюджетом по доходам, подлежащим перечислению в бюджет, является принятие методологического подхода по одновременному признанию начисленных доходов от обменных операций и начисленных расходов по соответствующим доходам, подлежащим перечислению в бюджет.

Данный методологический подход позволяет не только одновременно признавать дебиторскую задолженность по начисленным доходам, но и кредиторскую задолженность по расчетам с бюджетом. Содержание данного методологического подхода может быть проиллюстрирована на следующем примере. Этот методологический подход содержит несколько преимуществ.

Во-первых, позволяет учитывать не только доходы и расходы отдельного государственного учреждения с точки зрения относительной обособленности субъектов учета с наделенными обособленными ресурсами, но и доходы от обменных операций, администрируемых государственными учреждениями, но являющихся доходами бюджета.

Во-вторых, одновременное признание начисленных доходов и расходов позволит при консолидации одновременно исключить взаиморасчеты между "Поставщиком ресурсов" и "Получателем ресурсов", а также соответствующими финансовыми органами.

При начислении доходов от обменных операций составляется бухгалтерская запись по дебету счетов учета дебиторской задолженности 1231 "Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков" и по кредиту счетов учета доходов от обменных операциям, одновременно производится признания обязательства государственного учреждения перед бюджетом по средствам, поступившим от реализации активов, отражается записью: дебет счета 7120 "Расходы по расчетам с бюджетом" и кредит субсчета 3131 "Краткосрочная кредиторская задолженность перед бюджетом по доходам от реализации активов".

При погашении кредиторской задолженности перед бюджетом составляется запись по дебету субсчета 3131 "Краткосрочная кредиторская задолженность перед бюджетом по доходам от реализации активов" и кредиту субсчета 1231 "Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков", соответствующего субсчета/счета денежных средств плана счетов [5, 6].

Применяемый на первом этапе реформы методологический подход позволял сопоставлять доходы и расходы по периодам в равных суммах, т.е. их уравновесить, что для составителей финансовой отчетности государственных учреждений, применявших до реформы кассовый метод признания доходов и расходов, было более привычным и понятным.

На втором этапе реформы были внесены изменения по признанию операций по финансированию капитальных вложений.

С учетом внесенных изменений в Правила ведения бухгалтерского учета суммы выделенного финансирования по капитальным вложениям на бюджетный счет государственного учреждения подлежат признанию в составе доходов: по дебету счетов учета плановых назначений, по кредиту счета учета доходов 6020 "Доходы от финансирования капитальных вложений" [3, 4].

По результатам проведенного исследования следует определить следующие методологические аспекты развивающейся учетной системы в государственном секторе Республики Казахстан:

– во-первых, при переходе от кассового метода на метод начисления был изменен классификационный подход по учету доходов и расходов от классификации, позволяющей учет расходов вести в тесной увязке по источникам финансирования, до подробной классификации расходов в разрезе по видам затрат;

– во-вторых, от промежуточного варианта организации учета доходов и расходов по капитальным вложениям, отражающий модифицированный метод начисления, перейти к полному соответствию требованиям метода начисления;

– в-третьих, возможность применить методологические подходы по признанию неденежных статей доходов и расходов, в том числе таких, как расходов по амортизации долгосрочных активов,

расходов по обесценению активов, доходов и расходов от корректировки стоимости активов по справедливой стоимости, курсовой разницы и других;

– в четвертых, проводится большая работа по созданию Единого балансодержателя, что имеет в основе новую методологическую основу по передаче и признанию активов на балансе у единого уполномоченного государственного органа.

Таким образом, финансовая отчетность, подготовленная на основе метода начисления, позволяет реализовать концептуальные принципы в отношении учета общественных ресурсов, а также оценивать эффективность деятельности, и оценки не только с точки зрения их целевого, но и их эффективного использования.

Реформирование системы бухгалтерского учета направлено на решение актуальных задач по оценке эффективности использования бюджетных средств, и позволит в дальнейшем перейти к внедрению системы бюджетирования, ориентированного на результат, что представляет собой основу для повышения уровня управления, подотчетности и контроля в государственном секторе экономики.

ЛИТЕРАТУРА

[1] Abdul Khan and Stephen Mayes. Transition to Accrual Accounting. Technical notes and manuals. – September 2009. [Электронный ресурс]/Режим доступа: <http://www.imf.org>

[2] Инструкция по бухгалтерскому учету в государственных учреждениях, утвержденные Приказом Департамента казначейства Министерства финансов Республики Казахстан № 30 от 27 января 1998 г.

[3] Yuri Biondi, Michela Soverchia. Accounting Rules for the European Communities: A Theoretical Analysis // Accounting, Economics and Law. A convivium. – 2014. – 4(3). – P.179-214.

[4] Приказ министра финансов Республики Казахстан "Об утверждении форм и правил составления финансовой отчетности". – № 325 от 8 июля 2010 г.

[5] План счетов бухгалтерского учета государственных учреждений, утвержденный Приказом министра финансов Республики Казахстан № 281 от 15 июня 2010 г.

[6] Правила ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях, утвержденные Приказом министра финансов Республики Казахстан № 393 от 3 августа 2010 года.

А. К. Усабаев¹, С. А. Pontoppidan², Д. К. Усабаев³

¹Өл-Фараби атындағы Қазақ ұлттық университеті, Алматы, Қазақстан,

²Копенгаген бизнес мектебі, Копенгаген, Дания,

³Нархоз университеті, Алматы, Қазақстан

ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫ МЕМЛЕКЕТТІК СЕКТОРЫНДАҒЫ БУХГАЛТЕРЛІК ЕСЕПТІҢ ӘДІСТЕМЕЛІК АСПЕКТІЛЕРІ: КАССАЛЫҚ ӘДІСІ ЖӘНЕ ЕСЕПТЕУ ӘДІСІ

Аннотация. Мақалада Қазақстан Республикасының мемлекеттік секторында бухгалтерлік есеп жүйесін реформалау жағдайында мемлекеттік институттардың кірістер мен шығыстарды есепке алудың әдістемелік аспектілеріне арналған. Мақала мемлекеттік сектордың халықаралық қаржылық есеп стандарттарына сәйкес қассалық әдістен есептеу әдісіне көшу бойынша зерттеу нәтижелерін ұсынады. Зерттеу барысында жаңа дамып жатқан бухгалтерлік есеп жүйесін және тарихи тәжірибесінің әдістемелік негіздерін салыстыру әдістері және сыни талдау қолданылды.

Түйін сөздер: мемлекеттік сектор, есепке алу, қассалық әдісі, есептеу әдісі, мемлекеттік сектор халықаралық қаржылық есеп стандарттары (ҚСХҚЕС).

Сведения об авторах:

Усабаев Арман Каирбекович – докторант PhD КазНУ им. аль Фараби, e-mail ussabayev@nationalbank.kz
Caroline Aggestam Pontoppidan – PhD, Associate professor of Department of Accounting and Auditing, Copenhagen Business School, Copenhagen, Denmark, e-mail: car.acc@cbs.dk

Усабаев Дамир Каирбекович – докторант PhD Университет Нархоз, e-mail: ussabayev.dk@gmail.com