

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Д. А. Львова¹

канд. экон. наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА

Введение

В начале 1990-х гг. во всем мире получила признание, а затем и распространение новая идеология управления финансами. Традиционная модель организации бюджетного процесса, направленная на управление затратами, во многих странах была переориентирована на управление результатами использования бюджетных средств. В Российской Федерации новые подходы к бюджетной деятельности были определены в Концепции реформирования бюджетного процесса в 2004—2006 гг., утвержденной Постановлением Правительства РФ от 22 мая 2004 г. № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов».

Концепция определяет принципы реструктуризации бюджетного сектора в Российской Федерации, которые включают в том числе уточнение правового статуса и реорганизация бюджетных учреждений, многие из которых в последние годы активно занимались коммерческой деятельностью. В подготовленном в 2003 г. Минфином России документе («Принципы реструктуризации бюджетного сектора в Российской Федерации в 2003—2004 гг. и на период до 2006 г.»²) исходя из хозяйственной практики названы два вида бюджетных учреждений: учреждения, способные функционировать в рыночной среде, и учреждения, производящие государственные и муниципальные услуги на нерыночной основе. Первые в перспективе намечается преобразовать в специализированные государственные (муниципальные) некоммерческие организации, автономные некоммерческие организации или хозяйственные общества³ и таким образом выйти за рамки бюджетного сектора. Вторые по-прежнему должны исполнять государственные функции (обеспечение обороны и безопасности, определение статуса и защита государственной границы, ведение внешней политики и выстраивание международных отношений, государственное управление и др.). Их статус и назначение предполагает, при отсутствии собственных доходов, полное государственное финансирование осуществляемых ими затрат.

В число других мер, призванных изменить бюджетный процесс, включены преобразования в области бюджетного учета. «Должна быть создана такая система бюджетного учета и отчетности, — отмечалось в 2004 г. на региональном рабочем совещании Министерства финансов РФ, — которая могла бы отслежи-

¹ Эл. адрес: dinalvova@gmail.com

² Документ был представлен Министерством финансов РФ на заседание Правительства РФ.

³ В 2006 г. это предложение было частично реализовано в Федеральном законе от 3 ноября 2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях».

вать не только правильность расходования бюджетных средств, но и результативность их использования по каждому бюджетному году... а также давать возможность объективно оценивать активы и обязательства органов государственной власти РФ» (Маклева, 2004, с. 27—28).

Основным направлением реформы бюджетного учета было избрано максимальное сближение бюджетного и коммерческого бухгалтерского учета. Один из разработчиков этой реформы, С. В. Романов, к объектам бюджетного учета на всех уровнях отнес в том числе те, которые ранее рассматривались лишь в отношении коммерческого предприятия: текущие доходы, текущие расходы, результаты финансовой деятельности учреждения, «формирующие в конечном итоге результат деятельности сектора государственного управления» (к 1 января..., 2005). В Концепции, кроме того, упоминаются метод начисления, амортизация, себестоимость оказываемых услуг¹ — понятия, традиционно связанные с исчислением издержек предпринимательской деятельности.

Источниками идей для новой концепции бюджетного учета РФ стали два международных правовых документа: Руководство по статистике государственных финансов (СГФ) Международного валютного фонда (2001 г.) и Международные стандарты финансовой отчетности в государственном (общественном) секторе (МСФООС), выпущенные Международной федерацией бухгалтеров (2000 г.). Оба документа ориентированы на соответствующие регулятивы бухгалтерского учета коммерческих организаций. В предисловии к МСФООС 1 «Представление финансовых отчетов», например, прямо указано, что документ в основном копирует международный стандарт для коммерческого сектора МСФО (IAS) 1.

К концу первого десятилетия XXI в. страны, которые первыми воплотили принципы коммерческого счетоводства в бюджетной сфере, приобрели опыт, достаточный для критического анализа как практики нового бюджетного учета, так и идей, положенных в его основу. На Конгрессе Европейской ассоциации бухгалтеров, прошедшем в Финляндии в мае 2009 г., бюджетный учет стал одной из главных тем обсуждения. И, насколько это ни покажется парадоксальным, после десяти лет преобразований предметом дискуссии вновь стала дилемма, какой из двух методов учета в приложении к общественному (государственному) хозяйству следует предпочесть: кассовый (традиционный для бюджета) или начисления (обычный в коммерческих организациях). Иначе — что является главным в учете бюджетного учреждения: учет бюджетного финансирования или учет финансовых результатов деятельности (прибылей и убытков).

Мейла Элвуд, представляя исследования преобразований бухгалтерского учета в общественном секторе, выполненные в Университете Бристоля, сформулировала вопросы, которые ставят под сомнение окончательность выбора модели современного бюджетного учета. Если приоритет будет все же отдан методу начисления, спрашивала она, должен ли бюджетный учет строиться по тем же стандартам, что и коммерческий (МСФО, ГААП), или же по собственным стандартам? Какие активы следует признавать в бюджетном учете и на чем должна быть основана их оценка? Какое место в нем займет учет операций (динамический учет)?

Эти или подобные вопросы в истории бухгалтерии задаются не впервые. Со второй половины XVIII в., начала масштабных реформ государственного счетоводства в разных странах, были предложены как минимум четыре теории,

¹ См. Концепцию реформирования бюджетного процесса в 2004—2006 гг. (утверждена постановлением Правительства РФ от 22 мая 2004 г. № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов»).

отвечавшие замыслам намеченных преобразований: камеральная бухгалтерия Пуэхберга, логисмография Чербони, постоянная (константная) бухгалтерия Югли и теория общественного счетоводства Рудановского.

Камеральная бухгалтерия Пуэхберга

В 1770 г. в Австро-Венгрии была сделана попытка применить в государственном счетоводстве коммерческую бухгалтерию. Подготовка к реформе бухгалтерского учета велась девять лет. В 1761 г. императрица Мария Терезия назначила комиссию из юристов, экономистов и государствоведов для обсуждения возможности использования двойной записи в учете общественных хозяйств. Комиссия дала положительный ответ, но результат ее трудов не оправдал ожиданий. Новая система государственного счетоводства Австро-Венгрии просуществовала лишь два года, и в 1772 г. империя вернулась к камеральной бухгалтерии.

Русский ученый А. М. Галаган (1879—1938), анализируя этот опыт, увидел причину неудачи реформы в использовании учетной модели, противоречащей практике. Надо отметить, что в то время все крупные частновладельческие, княжеские и общественные хозяйства Австро-Венгрии вели учет по принципам камеральной бухгалтерии. Она считалась в наибольшей степени соответствующей условиям, в которых все операции трактовались как способствующие получению доходов или осуществлению расходов. Инвентарь как объект стоимостного учета, как правило, не рассматривался. «Государственное хозяйство, — писал Галаган, — по характеру своих операций ближе всего стояло к хозяйствам общественным... отличаясь от них только размером своих доходов и расходов...» (Галаган, 1914, с. 14).

Распространенная и подтвердившая свою состоятельность камеральная бухгалтерия первоначально была отвергнута реформаторами — как полагал А. М. Галаган, ввиду недостаточности ее теоретической разработки. Первый труд по теории камеральной бухгалтерии, принадлежащий австрийцу М. Пуэхбергу, увидел свет в 1762 г., однако признания в кругах, близких к государственному счетоводству Австро-Венгрии, он при опубликовании не получил. Лишь разочарование в результатах применения двойной бухгалтерии в австрийском государственном хозяйстве вынудило чиновников обратиться к идеям Пуэхберга.

Он не только обосновал, но и существенно преобразил камеральную бухгалтерию. До него камеральный учет рассматривался лишь как способ регистрации прихода и расхода денежных средств. В государственных и общественных хозяйствах, таким образом, учитывались поступления в казну доходов и осуществление расходов, источниками которых служили казенные средства. Пуэхберг дополнил традиционную камеральную бухгалтерию новым элементом, который позволил ей превзойти двойную бухгалтерию в части возможностей контроля и управления государственными финансами. Он предложил регистрировать в камеральном учете не только доходы и расходы, но также права на их осуществление, т. е. бюджетные (сметные) назначения. Камеральной бухгалтерии, таким образом, придавалась важнейшая для государственного хозяйства функция, не свойственная другим системам учета, — контроль исполнения сметы и целевого использования бюджетных средств.

Каждый вид доходов и расходов, учил Пуэхберг, находит выражение в соответствующей статье бюджета (сметы). Для каждой статьи бухгалтеру необходимо открывать отдельный счет, на котором записывать сметные назначения и операции по их исполнению. Представим систему счетов Пуэхберга в виде схемы (рис. 1 и 2).

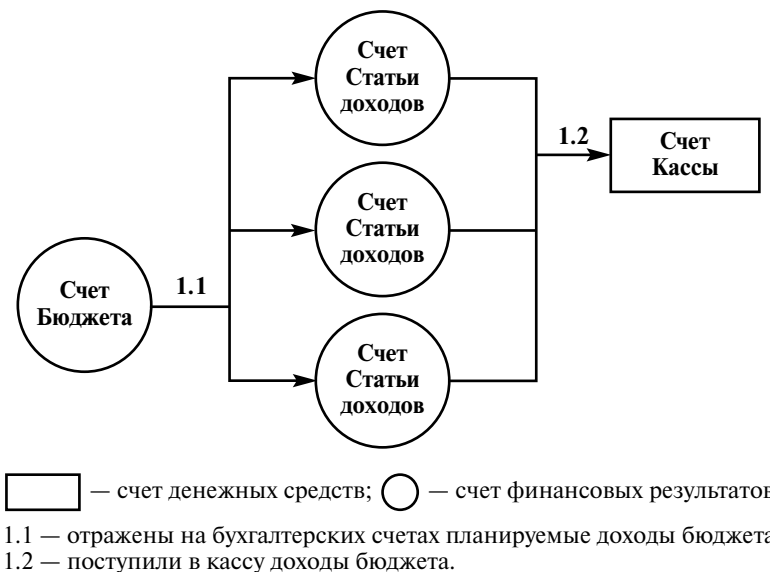


Рис. 1. Записи доходов на счетах бюджетного учета методом М. Пуэхберга

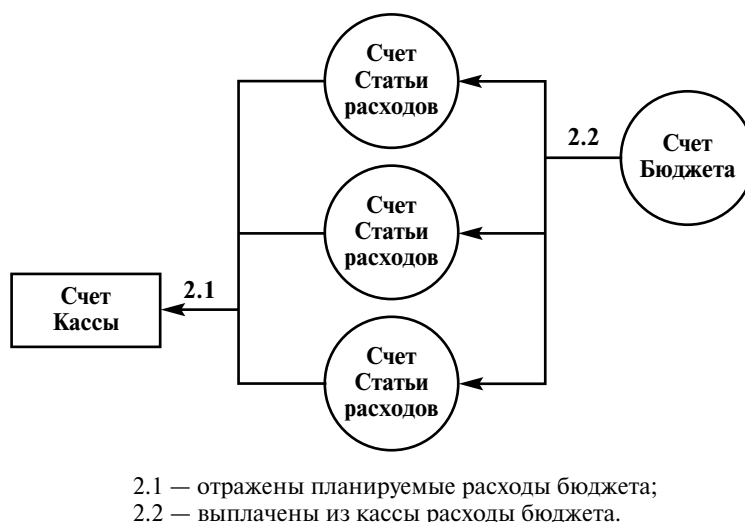


Рис. 2. Записи расходов на счетах бюджетного учета методом М. Пуэхберга

По кредиту счетов статей доходов на рис. 1 отражены фактически полученные доходы. Согласно кассовому методу, традиционному в бюджетном учете, суммы доходов тождественны фактическому поступлению денежных средств (дебет счета Кассы). В дебетовой части доходных счетов, как рекомендовал Пуэхберг, указаны суммы предполагаемых доходов (сметные или бюджетные назначения).

По дебету счетов статей расходов (рис. 2) отражены фактически произведенные расходы по статьям сметы, для которых открыты указанные счета. Эти же суммы воспроизведены в кредитовой части счета Кассы, так как они соответствуют фактическому оттоку денежных средств. В кредите расходных счетов (точно так же, как в дебете доходных) указаны суммы сметных назначений. Кредитовая запись здесь означает обязательство бюджета произвести расходы в запланированном объеме.

Обороты счетов доходов и расходов у Пуэхберга отражали итоги, как по смете, так и фактически, по каждой доходной и расходной статье за отчетный период,

а конечные остатки — величину отклонений фактических доходов (расходов) от сметных назначений. Линейная запись на счетах планируемых и фактически произведенных расходов наглядно показывала отклонения в расходовании средств в сравнении со сметными назначениями. Она позволяла контролировать администрацию учреждения, выявляя факты несоблюдения заданного финансового плана.

Еще одно предложение Пуэхберга состояло в том, чтобы вести параллельный учет у распорядителей бюджетного финансирования и должностных лиц, ответственных за исполнение бюджета. «Такой порядок не просто усиливает контроль, — подчеркивает Я. В. Соколов, комментируя Пуэхберга, — он — органическая часть бюджетной системы, каждое звено которой действует в пределах строго ограниченной компетенции» (Соколов, 1996, с. 206—207).

Камеральная бухгалтерия в сочетании с планированием (бюджетированием) доходов и расходов являлась новой учетной моделью, предназначенной для контроля государственных финансов. В основе этой модели лежат четыре принципа: аналитичность, специализация, полнота и единство. Вот как характеризует их Я. В. Соколов: «Первый предполагает регистрацию только твердо установленных прав и обязательств, оформленных договорами. Второй — раздельное планирование и учет каждого вида доходов и расходов. Третий требует отражения и в бюджете, и в учете как доходов, так и расходов в полных суммах, не допуская их взаимного сальдирования. Четвертый предусматривает необходимость определения всех доходов и расходов каждого распорядителя финансирования в едином бюджете» (Соколов, 1996, с. 207).

Успешное применение камеральной бухгалтерии в австрийском государственном хозяйстве сделало ее популярной и в других странах Европы, причем как среди практиков, так и в академических кругах. Камеральной теории отдавали предпочтение на кафедрах университетов Вены, Будапешта, Праги и Львова, а также Италии и Германии. Конец XVIII и первую половину XIX в. можно признать эпохой господства камеральной системы в том виде, какой ей придал Пуэхберг, в государственном счетоводстве европейских стран. Однако по прошествии века она уступила свои позиции, правда, лишь на время, новой учетной теории.

Логисмография Дж. Чербони

Во второй половине XIX в. центр реформ государственного счетоводства переместился в Италию. В 1860-е гг. министр финансов этой недавно объединившейся страны Феррара образовал комиссию для выработки проекта закона об учете государственного хозяйства. В ее состав был включен известный итальянский бухгалтер Дж. Чербони (1827—1917). Он и стал автором закона, по которому с 1869 г. надлежало учитывать государственные финансы.

Особенность нового закона заключалась в том, что он вводил в государственное счетоводство принципы патримонального учета и предписывал регистрировать не только доходы и расходы государства, но и состояние всего государственного имущества. Провозглашая новые принципы, закон, однако, не определял порядка ведения записей на счетах, и несколько лет в государственном счетоводстве использовались обычные формы итальянской коммерческой бухгалтерии.

В 1877 г. Дж. Чербони предложил распространить на область бюджетного учета приемы записи и формы разработанной им системы, известной под названием «логисмография». По сведениям Галагана, предложение Чербони было одобрено, и декретом от 15 июня 1877 г. логисмография была введена в систему государственного счетоводства Италии. Логисмографический метод помимо Главной бухгалтерии стал применяться также в Военном министерстве, в Мини-

стерстве земледелия, Почт и телеграфов, в Депозитно-ссудной государственной кассе и в провинциальных казначействах (Галаган, 1914, с. 19).

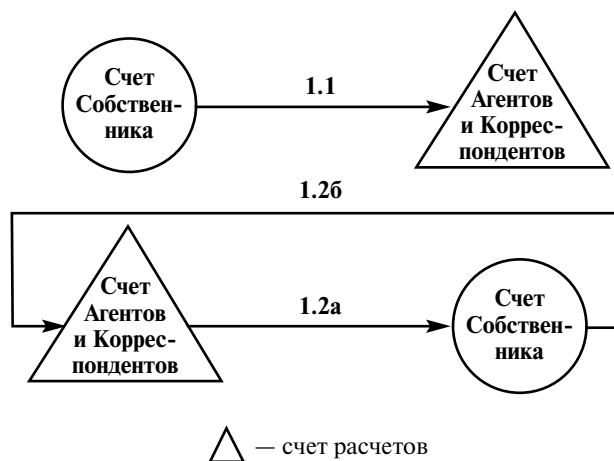
В основе логисмографии лежит юридическая теория двойной записи. Формулируя правила регистрации фактов хозяйственной жизни (F), ее автор исходил из того, что каждый из них приводит к возникновению права требования с одной стороны и обязательства — с другой. Стороны (лица), имеющие отношение к хозяйству, были поделены для целей учета на четыре группы: Собственник, Администратор, Агенты и Корреспонденты. Для каждой из этих групп, по теории логисмографии, следовало открывать одноименные синтетические счета.

Счет Собственника отражал права и обязанности владельца хозяйства. Счет Агентов представлял лиц, состоявших в его штате и наделенных материальной ответственностью за те или иные ценности. Счет Корреспондентов предназначался для учета правоотношений с посторонними для хозяйства лицами — поставщиками, подрядчиками, покупателями и, наконец, счет Администратора служил (как и лицо, которое он представлял) посредником между Собственником, с одной стороны, и Агентами и Корреспондентами — с другой.

Теоретические построения счетов казались безупречными, но при практическом их применении возник вопрос: каковы юридические отношения Администратора (действовавшего от лица Собственника) с Агентами и Корреспондентами? «В самом деле, раз распорядитель действует от имени хозяина, то сам он, естественно, не может стать субъектом юридических отношений, — писал Галаган, популяризатор идей Чербони в России, — права и обязательства возникают в лице хозяина-собственника, а не распорядителя» (Галаган, 1912, с. 19). Впоследствии Чербони исключил счет Администратора, и эта коллизия была разрешена.

С исключением счета Администратора в логисмографии остались счета Собственника, Агентов и Корреспондентов. Последние два счета Чербони объединил на том основании, что праву собственника всегда соответствует обязательство какого-либо лица, будь то агент или корреспондент, а значит, вместо трех счетов можно использовать два: счет Собственника и счет Агентов и Корреспондентов. Эти счета и формировали логисмографический (хозяйственный) баланс.

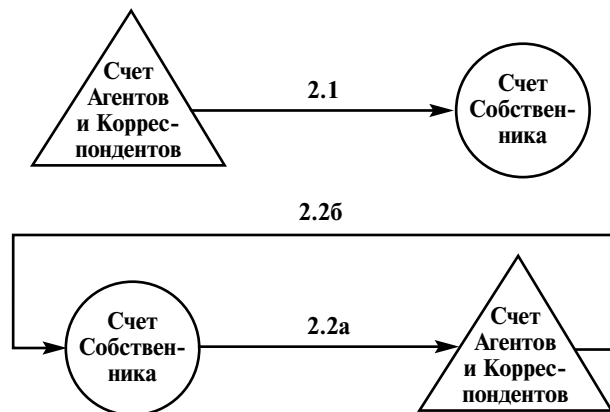
Представим систему Чербони в виде схемы (рис. 3 и 4).



1.1 — начислены доходы в бюджет (сформирована дебиторская задолженность плательщика перед собственником бюджетных средств — государством);

1.2 — отражены операции по поступлению в кассу доходов бюджета (1.2а — погашена дебиторская задолженность плательщика перед собственником бюджетных средств (государством); 1.2б — сформирована дебиторская задолженность кассира на сумму поступивших в кассу доходов перед собственником бюджетных средств по договору материальной ответственности).

Рис. 3. Записи доходов на счетах бюджетного учета методом Дж. Чербони



- 2.1 — начислены расходы бюджета (сформирована кредиторская задолженность собственника (государства) перед получателями бюджетных средств);
- 2.2 — отражена выплата из кассы расходов бюджета (2.2а — погашена кредиторская задолженность собственника (государства) перед получателями бюджетных средств; 2.2б — списана дебиторская задолженность кассира перед собственником бюджетных средств по договору материальной ответственности на сумму выплаченных их кассы расходов).

Рис. 4. Записи расходов на счетах бюджетного учета методом Дж. Чербони

По правилам логисмографии, доходы и расходы бюджетного учреждения должны отражаться методом начисления. Учреждение действует от лица собственника (государства), и сумма причитающихся доходов показана в схеме (операция 1.1 рис. 3) по кредиту счета Собственника (обладающего правами на доходы) и дебету счета Агентов и Корреспондентов (в данном случае Корреспондента — плательщика доходов).

Поступление доходов в бюджет оформляется двумя проводками (операции 1.2а и 1.2б рис. 3), в результате которых отражается погашение дебиторской задолженности плательщика (кредит счета Корреспондентов) и поступление денег в кассу (дебет счета Агента — кассира). В корреспонденции участвует счет Собственника, поскольку ему адресованы деньги плательщика и он поручает их хранение кассиру.

Записи по правилам логисмографии (это видно и на рисунках) наглядно показывают изменение прав и обязательств собственника в результате каждой операции, но не отвечают на вопрос, у кого именно возникают обязательства перед собственником и кто имеет право требования к нему. Счету Агентов и Корреспондентов следовало дать аналитическое разложение, т. е. показать, за кем и какого рода юридические обязательства закреплены. С этой целью в логисмографии была сформирована сложная соподчиненная иерархия счетов. Представим ее на примере операции поступления в учреждение материалов от поставщика:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{Дт сч. Собственника} \\ \text{Кт сч. Агентов и Корреспондентов} \rightarrow \text{Корреспондент} \rightarrow \text{Поставщик } X \end{array} \right.$$

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{Дт сч. Агентов и Корреспондентов} \rightarrow \text{Агент} \rightarrow \text{Работник склада } Y \\ \text{Кт сч. Собственника} \end{array} \right.$$

Все F Чербони проводил через счет Собственника, имея в виду, что договоры заключаются от его имени. Как следствие число операций, подлежащих отражению в учете, практически удваивалось. Так, операция поступления материалов от поставщиков в логисмографии регистрировалась как два самостоятельных события, ибо за ней стоят два договора. Первый Собственник заключает с по-

ставщиком, второй — с материально ответственным лицом. По первому договору в момент поступления товаров собственник признается дебитором (должен заплатить за товары), по второму — кредитором (передает товары материально ответственному лицу).

Следует иметь в виду, что Чербони создавал свою теорию в то время, когда правовая доктрина юридического лица еще не получила широкого распространения. Как и большинство его современников, он не признавал юридическую независимость предприятия от собственника, его правоспособность при заключении сделок. Позднее, когда образование юридического лица стало нормой хозяйственной жизни частных предприятий, логисмография с юридической точки зрения утратила для них всякий смысл.

Область бюджетного учета осталась едва ли не единственной, где логисмография по-прежнему верно отражала правовое содержание фактов хозяйственной жизни, поскольку бюджетные учреждения неизменно сохраняли юридическую зависимость от собственника (государства). В этой области достоинства логисмографии Чербони могли быть сполна реализованы. Она как никакая другая система обеспечивала получение данных о том, за кем и какое имущество закреплено и с кого следует спрашивать в случае его утраты. Синхронистическая запись, характерная для логисмографии, давала возможность определять на любой момент времени финансовый результат хозяйственной деятельности бюджетного учреждения (сальдо счета Собственника в логисмографическом журнале). Впрочем, последнее достоинство логисмографии как способа ведения бюджетного учета неочевидно и даже спорно.

Сальдо счета Собственника (прибыль) означало, что текущие доходы бюджетного учреждения за отчетный период (кредит счета Собственника) превышают его текущие расходы (обороты по счетам Агентов и Корреспондентов). Это превышение являлось неизбежным следствием метода начисления, при котором сумма денежных средств, затраченных учреждением на приобретение имущества, признавалась как активы, а не как расходы текущего отчетного года.

Часть бюджетного финансирования текущего года, таким образом, капитализировалась в балансе, а финансовый результат логисмографии показывал не что иное, как изменение капитала бюджетного учреждения, принадлежащего государству. Этот результат лишь по способу расчета был подобен прибыли коммерческой организации, но для оценки деятельности бюджетного учреждения, приобретающего имущество в соответствии со сметой, не годился. Тот факт, что в системе Чербони финансовый результат выявлялся в текущем учете, еще не означал, что его величина имела значение для управления государственными финансами в той же степени, в какой она необходима для оценки текущих результатов деятельности коммерческих организаций.

Сравнивая камеральную бухгалтерию Пуэхберга и логисмографию Чербони, отметим два момента:

1) общая сумма расходов, признанных таковыми в бухгалтерии Чербони, меньше соответствующего показателя в бухгалтерии Пуэхберга, где имущество не является объектом учета и не капитализируется;

2) в системе логисмографии не отражались сметные (бюджетные) назначения доходов и расходов и операции по их кассовому исполнению, что считал необходимым Пуэхберг.

Критики логисмографии отмечали ее недостаток: она существенно увеличивала трудоемкость бухгалтерской работы. Предложенная Чербони система предполагала заполнение большого количества регистров (для каждого аналитического разложения счетов открывался отдельный журнал). В них надлежало выполнять множество записей, иногда повторяя их как минимум дважды.

Логисмография как система практического счетоводства существовала недолго. Она применялась в государственном хозяйстве Италии лишь до тех пор, пока главным бухгалтером королевства оставался ее автор. По сведениям Галагана, вскоре после того, как Чербони оставил свой пост (30 апреля 1891 г.), «логисмография была отменена сначала в казначействах и отдельных министерствах, а потом, по настоянию министра-президента Л. Луцатти, и в Главной бухгалтерии (1892 г.)» (Галаган, 1914, с. 19).

Постоянная (константная) бухгалтерия Ф. Гюгли

В XIX в. в управлении швейцарского кантона Берн применялась традиционная камеральная бухгалтерия. В ежегодном отчете кантона обобщались данные о поступлении денежных средств в казну и их расходовании. Между тем во второй половине XIX в. стала очевидной недостаточность этой информации.

Прежде всего, потребовались сведения об имущественном положении кантона, которые традиционная камеральная бухгалтерия обеспечить не могла. Данные отчетности об отдельных операциях с имуществом, основанные на выписках из первичных документов, не позволяли сформировать представление о полной стоимости казенного имущества. Достоверная информация о его сохранности, приросте или убыли отсутствовала. Было очевидно, что «многие относящиеся к годовому отчету имущественные изменения... ускользали от учета» (Гюгли, 1916, с. 133). При безусловной ограниченности система счетоводства кантона была обременена «массою книжных записей», запутанных и потому по большей части бесполезных.

Начало преобразованиям бухгалтерии кантона было положено в 1870 г. Руководителем этого проекта был назначен человек, прекрасно осведомленный о недостатках учета казны, — начальник финансового контроля Фридрих Гюгли (1833—1902). С 1873 г. по его инициативе бухгалтерский учет государственного хозяйства кантона Берн стали вести на основе разработанной им постоянной (константной) бухгалтерии¹.

В распоряжении Гюгли к тому времени, когда он создавал свою теорию, были как логисмография Чербони, так и камеральная бухгалтерия Пуэхберга, и вполне оправданным представлялось использование лучших идей предшественников.

Гюгли вслед за Чербони пришел к заключению, что в государственном счетоводстве необходим метод двойной записи. Разделял он и мнение Чербони о том, что при построении счетов двойной бюджетной бухгалтерии следует противопоставить результатные счета прочим. Результатные счета у Гюгли, как и у Чербони, предназначались для систематического выявления финансового результата бюджетного учреждения, однако авторы, следуя каждый своим представлениям о сущности учитываемых на этих счетах объектов, присвоили им разные названия. Чербони называл результатные счета счетами Собственника, а Гюгли — счетами Чистого имущества. Чербони предлагал учитывать не имущество в полном смысле слова, а правоотношения, связанные с материальной ответственностью за него. С этой целью он использовал счета Агентов. Гюгли сделал имущество непосредственным объектом учета и открыл для него одноименные счета. В отличие от Чербони — приверженца юридической теории учета, Гюгли, таким образом, строил бюджетный учет на основе экономической концепции.

¹ Гюгли назвал свою систему учета константной, поскольку для каждого счета он предусмотрел только один, неизменный, вариант корреспонденции по дебету и один — по кредиту.

Югли стремился «соединить цели двойной бухгалтерии с целями камеральной бухгалтерии» (Югли, 1916, с. 16). В камеральной бухгалтерии главным является счет Кассы. Он не просто отражает наличие и движение одного из объектов имущества — денег, он регистрирует исполнение бюджета государственного хозяйства. Югли придал ему особый статус, отделив от счетов прочего имущества.

Оба автора — Чербони и Югли — выделяли счета корреспондентов, но и здесь имели место различия. Чербони всех третьих лиц называл корреспондентами. Югли разделил их на дебиторов и кредиторов. Для первых он образовал счет Активных обязательств, вторых предлагал учитывать на счете Пассивных обязательств. Представим систему счетов Югли в виде схемы (рис. 5 и 6).



- 1.1 — начислены доходы бюджета (сформирована дебиторская задолженность плательщика);
1.2 — отражены операции по поступлению доходов бюджета в кассу (погашена дебиторская задолженность плательщика).

Рис. 5. Записи доходов на счетах бюджетного учета методом Ф. Югли



- 1.1 — начислены расходы бюджета (сформирована кредиторская задолженность перед получателями бюджетных средств (2.1а), перед поставщиками имущества (2.1б));
1.2 — отражена выплата из кассы бюджетных средств (погашена кредиторская задолженность перед получателями бюджетных средств, поставщиками имущества).

Рис. 6. Записи расходов на счетах бюджетного учета методом Ф. Югли

Пуэцберга и Югли объединяло то, что они стремились отразить в системном бухгалтерском учете исполнение бюджета, но понимали этот процесс по-разному. Камеральная бухгалтерия Пуэцберга решала задачу сопоставления сметных и фактических доходов и расходов. Югли ставил задачу по-иному: сопоставить назначенные и приведенные в исполнение доходы и расходы. При этом под назначенными он понимал доходы и расходы, начисленные в момент возникновения права требования бюджета к третьим лицам или третьих лиц к бюджету. В отличие от Пуэцберга он рассматривал смету не как распорядительный документ, а как обычный план деятельности хозяйства. Со сметой следовало сверяться при совершении операций, но не контролировать ее исполнение. Таким образом, Югли не признавал смету объектом бюджетного учета, а контроль ее исполнения — задачей бухгалтерии.

В то же время процедуру назначения Югли считал важным контрольным элементом. По установленным им правилам, бухгалтерия не имела права начислить доходы или расходы, пока администрация не приняла (акцептовала) соот-

ветствующие документы. Администрация обязывалась дать предписание о начислении в форме определения, *назначая* доходы и расходы к исполнению. Определения администрации передавались в контрольный орган (счетный отдел), который проверял их соответствие смете и ставил свою визу.

Завизированные определения направлялись в бухгалтерию и кассу. Бухгалтерия получала право начислить доходы и расходы, касса — получить или выдать денежные средства в пределах назначенных сумм. Доходы начислялись в кредит соответствующих счетов доходов и в дебет счета Активных обязательств. Запись отражала величину дебиторской задолженности плательщика доходов (налогов). На сумму поступивших в счет доходов денежных средств составляли проводку по дебету счета Кассы и кредиту счета Активных обязательств. Кредитовая запись показывала погашение плательщиком своих обязательств. Разница между дебетовым и кредитовым оборотами счета Активных обязательств равнялась сумме недоимки плательщика на конец отчетного периода.

Также учитывались операции по начислению и выплате расходов. Сальдо счета Пассивных обязательств (кредиторов) показывало неисполненные назначения по расходам. «Список обязательств, — писал Гюгли, — представляет... не только материал для баланса, но он в то же время дает ясное представление о неисполненных назначениях по доходам — недоимки и неисполненных назначениях по расходам — кредиторы и, следовательно, служит также прекрасным средством для суждения о причинах неприведения в исполнение назначений и для принятия мер, которые необходимы для взыскания недоимок и проверки правильности выведенных кредиторов» (Гюгли, 1916, с. 46). Пример записей по счетам Активных и Пассивных обязательств представлен на рис. 7.

Счет Активных обязательств		Счет Пассивных обязательств	
Оборот: начисленная дебиторская задолженность перед бюджетом по доходам	Оборот: погашенная дебиторская задолженность перед бюджетом по доходам	Оборот: погашенная кредиторская задолженность бюджета по расходам	Оборот: начисленная кредиторская задолженность бюджета по расходам
Сальдо: Недоимки			Сальдо: Неисполненные расходы

Рис. 7. Записи по счетам Активных и Пассивных обязательств в константной бухгалтерии Ф. Гюгли

Константная бухгалтерия Гюгли предполагала ведение двух основных регистров: Книги операций (автор называл ее также Журналом администрации или Книгой определений) и Кассовой книги. Книга операций служила регистром учета по счетам Доходов, Расходов, Капиталов и Имущества. В ней следовало вести записи по дебету и кредиту указанных счетов, не раскрывая корреспонденции с другими счетами. В константной бухгалтерии в этом не было необходимости, так как счета финансового результата и имущества корреспондировали только со счетами Активных или Пассивных обязательств. В Кассовой книге выполнялись записи по дебету и кредиту счета Кассы, который также корреспондировал исключительно со счетами активных и пассивных обязательств.

Для взаимосвязи и сверки начисленных, согласно определениям администрации, доходов и расходов бюджета и движения денежных средств казны в Книгу операций была введена колонка «Расчет». Записи в ней выполняли после того, как суммы начисленных доходов и расходов проходили по кассе. Если

Таблица 1

Книга операций константной бухгалтерии Ф. Гюгли

Дата	Содержание операции / счет	Сметные назначения	Номер определения	Дебет	Кредит	Расчет
	Счет Доходов					
	Начислены доходы в бюджет	<input type="checkbox"/>			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	...					
	Счет Расходов					
	Начислены расходы бюджета	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
	...					
	Сальдо доходов и расходов			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
	Счет Материалов					
	Поступили материалы от поставщика	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
	Счет Недвижимого и движимого имущества					
	Поступило недвижимое и движимое имущество	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
	Итого			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

бюджетное учреждение составляло смету, в Книге операций справочно указывались сметные назначения — Гюгли не придавал им такого значения, как Пуэхберг. Форма книги операций бухгалтерии Гюгли представлена в табл. 1.

Завоеванием константной бухгалтерии Гюгли было то, что он, как и Чербони, считал необходимым учитывать имущество казны. Вместе с тем предложенный им способ записи в учетные регистры налагал ограничения на имущественный учет. Объекты движимого и недвижимого имущества получали отражение в учетных регистрах лишь в тот момент, когда с ними совершались операции. Объем всего остального имущества, полагал Гюгли, можно установить посредством инвентаризации вне связи с текущим учетом.

Финансовый результат бюджетного учреждения Гюгли трактовал как изменение стоимости чистых активов. Этот показатель являлся следствием записей на счетах константной бухгалтерии, но его сущности Гюгли, так же как и Чербони, не раскрывал. Оставалось неясным, с какой целью бюджетное учреждение должно оперативно выявлять изменение чистых активов, если к тому же в текущем учете в расчет принималась не вся совокупность имущества.

Общественное счетоводство А. П. Рудановского

Александр Павлович Рудановский (1863—1931) в начале XX в. служил главным бухгалтером Московской городской управы. В науке он известен как автор фундаментальных работ по бюджетному учету.

Вслед за Чербони и Гюгли — последнего он считал одним из своих учителей — Рудановский признавал возможным использование двойной записи в бюджетном учете. Так же как и Пуэхберг, он полагал необходимым отражать в системном бухгалтерском учете процесс исполнения бюджета (сметы).

Именно он предложил включить в систему счетов специальный счет Бюджета для отражения планируемых доходов и расходов. Доходы следовало записывать в кредит этого счета в корреспонденции со счетами статей доходов бюджетной сметы. Расходы отражались по дебету счета Бюджета и кредиту счетов статей бюджетных расходов (рис. 8 и 9)¹.

¹ Счета статей доходов и расходов А. П. Рудановский называл распределительными счетами подразделения бюджетных доходов (расходов).

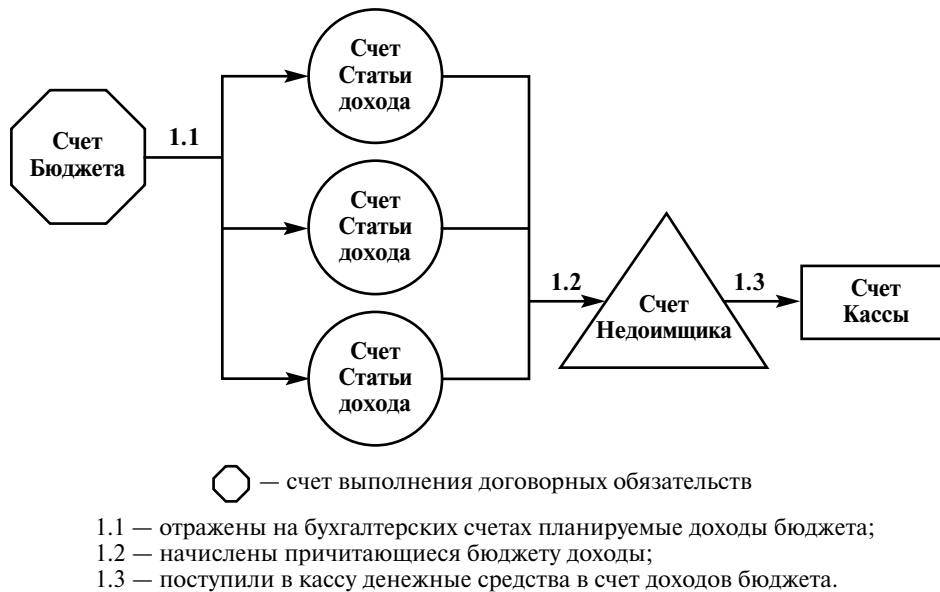


Рис. 8. Записи на счетах исполнения доходной части сметы, по А. П. Рудановскому

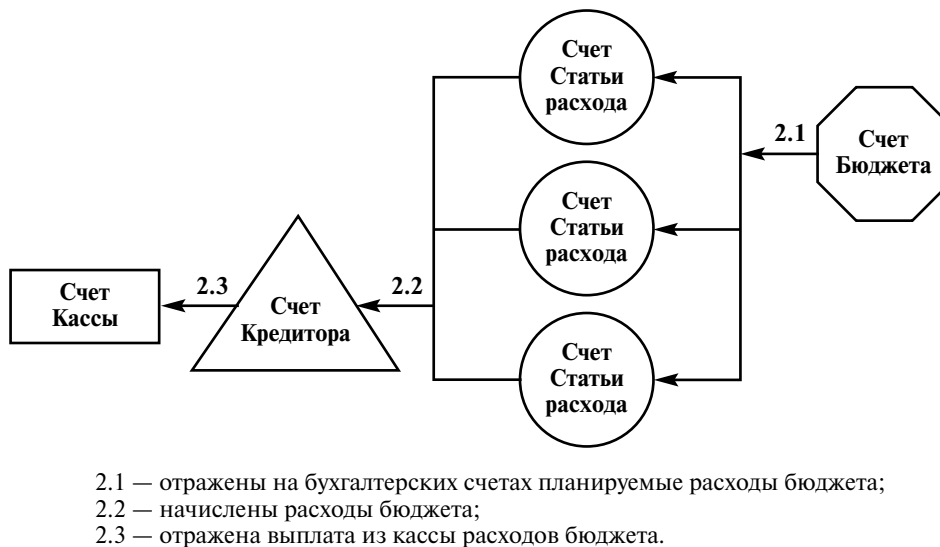


Рис. 9. Записи на счетах исполнения расходной части бюджета (сметы), по А. П. Рудановскому

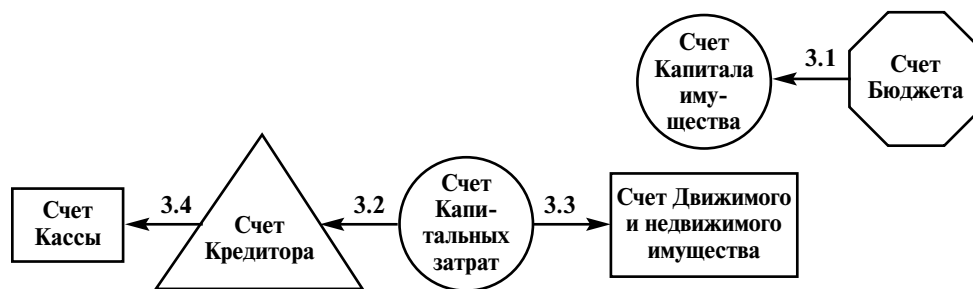
Счета статей доходов и расходов у Рудановского открывались для каждой статьи сметы и предназначались для сопоставления плановых и фактических поступлений и платежей. В отличие от Пуэхберга он считал необходимым сравнивать смету не с кассой, а с суммами начисленных доходов и расходов.

Система счетов Рудановского отличалась детализацией, что позволяло устанавливать полное соответствие между статьями сметы и счетными рубриками. Вместе с тем в ней не нашлось места сопоставляющему счету для отражения всей совокупности начисленных доходов и расходов бюджета. Следовательно, результат исполнения бюджета (финансовый результат) методом начисления в этой системе не мог быть получен.

Впрочем, Рудановский не видел необходимости в формировании этого показателя для бюджетного учреждения. Расчет финансового результата методом на-

числения предполагает сопоставление в текущем отчетном периоде только тех расходов, которые обеспечили получение искомого результата. Для предприятия, действующего с целью извлечения прибыли, этот показатель важен. В государственном хозяйстве, утверждал Рудановский, прибыль невозможна. Бюджетное учреждение несет расходы с иной целью — выполнить задание собственника, зафиксированное в смете. Разница между полученными доходами и понесенными расходами здесь указывает на несоблюдение сметных назначений. Значит, нет необходимости в сопоставлении доходов и расходов и в распределении последних в целях корректного сопоставления по отчетным периодам. Расход должен быть признан таковым в момент его совершения вне зависимости от его характера и возможности получения выгод в будущем.

В учете имущества Рудановский объединил подходы коммерческой и бюджетной бухгалтерии. Поступление имущества он предлагал отражать по правилам коммерческой бухгалтерии. На стоимость поступившего имущества следовало составлять записи по дебету счета Капитальных затрат и кредиту счета Кредиторов, а затем по дебету счета Имущества и кредиту счета Капитальных затрат (рис. 10).



- 3.1 — отражены планируемые расходы бюджета на увеличение капитала в имуществе;
 3.2 — отражено поступление недвижимого и движимого имущества;
 3.3 — принято к учету недвижимое и движимое имущество;
 3.4 — выплачены из кассы денежные средства в счет расходов на приобретение имущества.

Рис. 10. Корреспонденция счетов учета приобретения имущества, по А. П. Рудановскому

Операцию финансирования закупки имущества Рудановский рассматривал не как текущий расход бюджета, а как формирование за счет бюджетных ассигнований специального фонда — капитала имущества. Сальдо одноименного счета противостояло в пассиве бухгалтерского баланса активной статье Движимое и недвижимое имущество (см. рис. 10).

Рудановский первым затронул вопросы оценки имущества в бюджетном учете. Чербони и Гюгли, признавая имущество объектом бюджетного учета, оставили оценку за рамками своих теорий. Рудановский считал правильным учитывать имущество в бюджетной бухгалтерии в первоначальной оценке. «С точки зрения поддержания перманентности инвентаря, — писал он, — скорее следует избегать всякой переоценки материальных счетов ранее фактической сделки, что не мешает производить эту переоценку на особых счетах порядка и метода»¹ (Рудановский, 1925, с. 42). Рудановский признавал факт обесценения во времени некоторых объектов имущества и оперировал понятием амортизации. Вместе с тем он не рассматривал амортизацию как расход. Начисленная амортизация относилась в его системе записей на уменьшение капитала в имуществе.

¹ Счета оценочных резервов. Счета статей доходов и расходов. А. П. Рудановский называл распределительными счетами подразделения.

Александр Павлович Рудановскому удалось завершить синтез камеральной и двойной бухгалтерии и создать практически безупречную систему учета бюджетного хозяйства. К сожалению, она не получила в свое время должной оценки. Возможно, А. П. Рудановский опередил время.

Заключение

Современная концепция бюджетного учета бескомпромиссна в выборе учетной модели. Она полностью ориентирована на правила учета коммерческого предприятия, в то время как предпринимательская деятельность, по замыслу авторов бюджетной реформы, в перспективе не должна осуществляться бюджетными учреждениями. Противоречия между целью деятельности бюджетного учреждения и коммерческого предприятия, с одной стороны, и единообразием в методах учетного отражения двух разных видов деятельности — с другой, привели к ряду противоречий (парадоксов).

1. Принцип Джинно Дзаппы (1879—1960) «доходы определены, расходы сомнительны», свойственный коммерческому учету, в бюджетной сфере не имеет смысла. Напротив, бюджетное учреждение исходит из определенной и гарантированной бюджетом величины расходов, а его доходы носят спорадический характер.

2. Применение метода начисления бюджетными учреждениями сомнительно. Поводом для его использования стала необходимость принять к учету имущество государства и его обязательства перед третьими лицами, возникающие в процессе исполнения сметных назначений, что, безусловно, необходимо. Вместе с тем, как подчеркивал еще Рудановский, начисление доходов бюджета по большей части невозможно.

3. Результатом деятельности коммерческой организации является прибыль или убыток. Итог деятельности бюджетного учреждения скорее должен выражаться в приросте чистых активов, нежели в получении и накоплении прибыли. Следовательно, учет бюджетного учреждения не может быть направлен на систематическое выявление финансового результата.

4. В бюджетном учреждении нет необходимости в использовании распределительных счетов, предусмотренных действующим планом счетов бюджетного учета. Сама процедура распределения начисленных доходов и расходов по смежным отчетным периодам излишня. В коммерческой организации целью этой процедуры является сопоставление доходов с расходами в пределах одного отчетного периода для выявления операционной прибыли. Бюджетным учреждениям такой задачи не должно ставиться.

5. В бюджетной бухгалтерии амортизация приобретает отличный от коммерческого учета смысл. В коммерческом счетоводстве в настоящее время она рассматривается как финансовый механизм, призванный распределить во времени расходы на приобретение имущества длительного пользования. У бюджетного учреждения амортизация — это только износ, обесценение имущества (чистых активов).

6. Поскольку в бюджетном учете не важен показатель финансового результата, в нем могут использоваться без ограничения любые способы оценки имущества, в том числе те, применение которых в коммерческом счетоводстве ограничено опасениями исказить финансовый результат.

Дж. Чербони, Ф. Пюгли, и особенно М. Пуэхберг и А. П. Рудановский, ясно понимали, что бюджетный учет должен иметь свои собственные правила, отличные от принятых в коммерческой бухгалтерии.

Источники

- Галаган А. М.* Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. М., 1912.
- Галаган А. М.* Основные моменты в развитии счетной идеи. М., 1914.
- Гюгли Ф.* Двойная камеральная бухгалтерия. Пг., 1916.
- К 1 января бюджетники перейдут на 26-значные счета. Интервью С. В. Романова журналу «Главная книга» // Главная книга. 2005. 18 апр.
- Маклева Г. Н.* Основные концепции основных изменений в бюджетном учете Российской Федерации / Реформирование бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации. Место и роль финансовых органов субъектов РФ в процессе реформирования (сборник материалов регионального рабочего совещания). М., 2004.
- Рудановский А. П.* Принципы общественного счетоведения. 2-е изд. М., 1925.
- Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М., 1996.