

**Сунь Линь**

докт. экон. наук, зам. заведующего кафедрой публичных финансов Фуданского университета в Китае

## **РЕФОРМА БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА В КИТАЕ: ПРИЧИНЫ, СОСТОЯНИЕ И СТРАТЕГИЧЕСКИЙ ВЫБОР<sup>1</sup>**

### **Причины реформы бюджетного бухгалтерского учета в Китае**

С момента вступления Китая в ВТО в 2001 г. рост международной торговли и международного финансирования вызвал необходимость внесения изменений в раскрытие информации о государственном бухгалтерском (бюджетном) учете в Китае. Установление полной системы стандартов государственного бухгалтерского учета, регулярное составление консолидированной финансовой отчетности и отражение информации об активах, обязательствах, доходах, расходах и денежных потоках являются важным элементом содержания политической и экономической реформы в Китае.

По мнению китайских ученых, современное состояние бюджетного учета, по сути, просто раскрывает функционирование и использование средств из бюджета на основе кассового метода, отсутствует единая система государственной финансовой отчетности, и, как следствие, налицо неспособность данной системы представлять полный спектр финансовой информации для принятия управленческих решений на различных уровнях государственного регулирования (Чжан Гуошень, 2005, с. 77—79; Вань Лицзе, Чжан Юичжоу, 2007, с. 115—117; Чжан Цзи, Вань Сеньлинь, Ли Линна, 2010, с. 76—77). Ли Цзяньфа считает, что в Китае действительно не была создана настоящая система государственного учета (Ли Цзяньфа, 2001, с. 11), что явилось непосредственной причиной недостаточного надзора и контроля над движением общественных средств. Это привело к снижению доверия к правительству и повлияло на эффективность его работы.

Большинство китайских ученых считают, что необходимость реформы государственного учета состоит в том, что:

- в условиях социалистической рыночной экономики<sup>1</sup> (Чэнь Гунь, 2012, с. 7) реформа государственного бухгалтерского учета необходима для выполнения

<sup>1</sup> Эта работа является результатом одной из ступеней исследования по Фонду национальной социальной науки Китая «Исследование реформы государственного бухгалтерского учета и улучшения эффективности правительства» (Project supported by the The National Social Science Foundation of China under Grant № 12BJY135), по основному фонду национальной социальной науки Китая (Project supported by the Major Program of the National Social Science Foundation of China under Grant № 11&ZD073) и по основной программе Фуданской философской и социальной базы науки Инновации «985 проектов трех» (Project supported by the Fudan University Philosophy and Social Sciences Innovation Base major projects «985 projects three» of China under Grant № 2011SHKXZD004). Данная статья получила поддержку CSC в Министерстве образования Китая.

<sup>2</sup> Китайская рыночная экономика предусматривает, что при условиях социализма развивается рыночная экономика в условиях социализма, продолжается освобождение и развитие производительных сил.

фидуциарной ответственности правительства и повышения финансовой прозрачности;

- реформа бюджетного бухгалтерского учета необходима для повышения уровня макроэкономического регулирования;
- реформа бюджетного бухгалтерского учета необходима для здорового развития государственного финансирования, снижения и предотвращения финансовых рисков;
- реформа бюджетного бухгалтерского учета необходима для углубления реформы системы государственного финансового управления.

### **Состояние и проблемы бюджетного бухгалтерского учета в Китае**

Государство, выполняя политическую и социальную функции, нуждается в соответствующих средствах, за счет которых будут покрываться расходы, в том числе и административные. Уровень административных расходов страны зависит от ряда факторов и составил в Китае в 1978 г. — 4,37%, в 1995 г. — 12,8%, в 2001 г. снизился на 6,4%, в 2005 г. достиг 12,8% от общего бюджета страны (Чэнь Гунь, 2012, с. 76). Динамика административных расходов страны на начальном этапе образования Нового Китая представляла собой нисходящий тренд. Последующий этап, который можно охарактеризовать как этап социально-экономического развития страны, привел к росту административных расходов государства в общей сумме государственных расходов. В 2007 г. была проведена реформа классификации счетов доходов и расходов. Была введена новая классификация счетов по предметам «обычных общественных расходов», «расходов общественной безопасности» и «дипломатических расходов». В 2008 г. уровень административных расходов достиг 22,6% (Чэнь Гунь, 2012, с. 7). Рост административных расходов страны является не только экономической, но и политической проблемой, которая вызывает недоверие общества к процессу эффективного использования государственных средств.

Система бюджетного бухгалтерского учета в Китае состоит из нормативных актов Министерства финансов. Цель системы нормативного регулирования — изложение цели и постановка задач государственного бухгалтерского учета, определение элементов учета, критериев их признания и способов оценки, раскрытие основных качественных характеристик учетной информации. В Инструкциях Министерства финансов для данной системы изложены форма и содержание счета, процедуры бухгалтерского учета и порядок составления и представления отчетности. Нынешняя система государственного бухгалтерского учета в Китае состоит из трех элементов: общего бюджетного учета (Public Finance Budgetary Accounting), учета административных единиц (Accounting Of Governmental Units) и учета общественного сектора (Accounting For Non-profit Organizations). Общий бюджетный учет применяется для учета, отражения и контроля доходов и расходов финансовой деятельности в процессе выполнения бюджета центрального и местного правительства. Учет административных единиц используется для отражения и контроля доходов и расходов финансовой деятельности при получении и использовании бюджетных средств в учреждениях CPPCC (Chinese People's Political Consultative Conference) и девятью демократическими партиями. Учет общественного сектора применяется для отражения и контроля доходов и расходов финансовой деятельности при получении и использовании бюджетных средств в учреждениях общественного сектора (например, университеты, больницы и т. д.).

Законы и нормативные акты бюджетного бухгалтерского учета в Китае приведены в табл. 1.

В условиях централизованной власти относительно легко формируется комплексная система бухгалтерского учета и финансовой статистики в государственном секторе Китая.

Сформированные в данной системе материалы составляют основу ежегодного доклада об исполнении бюджета, который представляет министр финансов

Таблица 1

**Система нормативных актов регулирования бюджетного бухгалтерского учета в Китае<sup>1</sup>**

Название акта	Дата принятия	Дата введения в действие	Орган, принимающий акт	Основное содержание нормативного акта
Положение об общем бюджетном учете	06.1997	01.1998	Министерство финансов	Регулирование, признание и оценка элементов бухгалтерского учета, счетов, порядок учетной записи операций, составление и контроль финансовой отчетности
Положения об учете административных единиц	02.1997	01.1998	Министерство финансов	Регулирование учета административных единиц, сфера применения, оценки бухгалтерского учета, счета, метод записи операций, составление и контроль финансовой отчетности
Правила о финансах административных единиц	01.1998	01.1998	Министерство финансов	Регулирование финансового поведения административных единиц, управление бюджетом, управление доходами, управление расходами, управление остатками, управление активами, составление и контроль финансовой отчетности и методика анализа
Положения об учете общественного сектора	07.1997	01.1998	Министерство финансов	Регулирование учета общественного сектора сфера применения, оценки бухгалтерского учета, система счетов, метод записи операций, составление и контроль финансовой отчетности
Стандарты учета общественного сектора	05.1997	02.1998	Министерство финансов	Общие принципы, основы признания элементов учета и принципы их оценки. Порядок признания и оценки отдельных ресурсов и хозяйственных операций
Правила учета общественного сектора	10.1996	01.1997	Министерство финансов	Регулирование финансового поведения общественного сектора. В основном сосредоточены на блоках управления бюджетом, управления доходами, управления расходами, управления остатками, управления активами, финансовой отчетности и анализе
Положение об учете в строительных организациях	01.1996	01.1996	Министерство финансов	Регулирование, сфера применения, оценки в бухгалтерском учете, счета, методы регистрации хозяйственных операций, состав, содержание и контроль финансовой отчетности
Инструкция об учете в казначействе	10.2005	01.2006	Китайский Центральный банк	Регулирование и учет расчетов и процедур казначейства
Стандарты финансов общественного сектора	02.2012	04.2012	Министерство финансов	Регулирование порядка составления бюджета организации, создание системы финансов, методы оценки эффективности управления и использования средств с целью снижения рисков

<sup>1</sup> Данная таблица, переработанная автором на основе данных в книге «Повышение прозрачности китайской финансовой системы с точки зрения государственного бухгалтерского учета».

Собранию Всекитайских народных представителей. Этот доклад формируется на основе заключительного бюджета страны.

Счета обобщают доходы, расходы и долги правительства разных уровней путем сплошного, последовательного агрегирования всех операций. Помимо опубликованных правительством всех уровней материалов, еще рассчитывается большое количество финансовых данных (New China's Government Finance..., 2001, p. 12).

Текущий государственный бухгалтерский учет Китая является системой бюджетного учета, который базируется на модифицированной кассовой основе. Существующая система бюджетного учета играет важную роль для управления движением финансовых средств.

Бюджетный учет, по сути, просто раскрывает функционирование и использование бюджетных средств. Действующая система государственного бухгалтерского учета в условиях новой системы государственного управления и растущей международной конкуренции показала неадаптивность. Например, информация раскрывается в бюджетном учете только кассовым методом, и не представляется полный спектр государственной финансовой информации на основе метода начисления, отсутствует единая система государственной финансовой бухгалтерской отчетности (Чжан Гуошень, 2000, с. 35; Чжан Чзяньиун, 2000, с. 77—79; Ван Лицзе, Чжан Юичжоу, 2007, с. 115—117; Чжан Цзи, Вань Сенлинь, Ли Линна, 2010, с. 76—77). Ли Цзяньфа считает, что в Китае не создана эффективная система государственного учета (Ли Цзяньфа, 2001, с. 11), достоверность которой может быть обеспечена через надзорные и контрольные действия общества.

Основные недостатки существующей системы государственного бухгалтерского учета состоят в следующем:

- отсутствие единой системы государственного бухгалтерского учета. Современная система государственного учета состоит из трех подсистем: учета общего государственного бюджета, учета административных единиц и учета предприятий и учреждений государственного сектора. Каждая из подсистем является способом отражения движения бюджетных средств;

- узкое восприятие цели учета. В настоящее время целью бюджетного учета является контроль исполнения бюджета. Эта цель игнорирует отражение в учете и отчетности информации о других современных управленческих функциях бюджетного учета;

- кассовый метод. Данный метод не позволяет признать и отразить в учете «скрытый долг». Этот подход способствует преувеличению располагаемых правительством реальных финансовых ресурсов, которые направляются на покрытие государственных долгов и приводят к возникновению скрытого финансового риска государства;

- несовершенство финансовой отчетности. Представление информации в отчетах является иррациональным. Например, доходы и расходы административных единиц должны раскрываться и в отчетности доходов и расходов, и в балансе (Ассоциация по бухгалтерскому учету Китая, 2010, с. 165). Данная методика не соответствует международной практике и не приносит пользы в понимании общественностью реального финансового положения правительства.

Движение «Новое общественное управление» является фоном реализации реформы государственного бухгалтерского учета. «Новое общественное управление» от теории к практике пытается перейти к оценке эффективности правительства, так как не только правительство нуждается в оценке собственной деятельности, но и общественность как поставщик финансовых средств имеет право контролировать эффективность деятельности правительства (Ассоциация по бухгалтерскому учету Китая, 2010, с. 116). Оценка эффективности дея-

тельности правительства является комплексной оценкой и представляет собой суть контроля выполнения фидуциарной обязанности государства. Улучшение имиджа правительства и получение поддержки народа и международных организаций стали неотъемлемой силой, способствующей реформе государственного бухгалтерского учета. В некоторых европейских странах появился суверенный долговой риск, в странах мира появились финансовые трудности разной степени, которые стали прямой причиной реформы государственного бухгалтерского учета.

Необходимость реформы государственного учета в Китае связана не только с внешними причинами, такими как вступление страны в ВТО, рост внешнеторгового оборота, активное участие в международном финансировании, а прежде всего обусловлена внутренними причинами, например, предотвращением финансовых рисков. Результат реформ должен привести к улучшению имиджа правительства и получению поддержки как внутри страны, так и на международном уровне.

### **Развитие теории и реформа бюджетного бухгалтерского учета**

Новое государственное управление (New Public Management, NPM) относится к теории и практике реформы административного режима в 1970—1980-х гг. в Соединенных Штатах, Великобритании и других странах, а также обобщается в практике стран ОЭСР в течении последних 20 лет (Ассоциация по бухгалтерскому учету Китая, 2010, с. 114).

Теория нового государственного управления основана как на экономической теории, так и на теории политического и административного устройства. Экономическая теория включает теорию общественного выбора, теорию принципал-агента, теорию асимметричной информации, трансакционных издержек.

**Теория общественного выбора.** Теория нового государственного управления утверждает, что социальная ответственность правительства заключается в предоставлении услуг клиенту в соответствии с требованиями заказчика. Государственные услуги должны быть ориентированы на клиента или рынок, только ориентированное на клиентов правительство может удовлетворить разнообразные потребности общества и содействовать повышению качества государственных услуг. Американский экономист Джеймс Бьюкенен в 1960-х гг. сформулировал теорию общественного выбора, предполагающую, что рациональные решения, которые могут привести к выгоде общества в целом, способны принимать индивидуальные лица. Чжуан Суинь поддерживает данную теорию и говорит о том, что она может быть применима и в Китае с учетом политической и экономической специфики состояния и направления развития страны (Государственное управление, 2007, с. 17).

Предоставляемые государственным сектором услуги лишены конкуренции, что приводит к необходимости выработки особого подхода к оценке их эффективности. Эффективность государственных услуг сложно объективно измерить количественными показателями. Органы, принимающие решение о предоставлении государственных услуг, как правило, не имеют возможности сравнивать эффективность деятельности каждого государственного сектора, а такой показатель, как увеличение или снижение расходования бюджетных средств, не может свидетельствовать об улучшении качества государственной услуг. Это может привести к избыточному или неадекватному предложению государственных услуг на рынке и, как следствие, неэффективному использованию бюджетных средств в интересах всего общества. Таким образом, реформа государственного бухгалтерского учета должна быть направлена на удовлетворение информационных потребностей общества в целом и индивидуальных лиц в частности, что

позволит организовать контроль эффективного использования государственных средств и повысит качество государственных услуг.

**Теория принципал-агент.** Теория принципал-агента в рамках государства впервые была применена Терри М. Мо и предполагает, что правительство является агентом, а граждане — принципалом государственных услуг. В многоуровневой государственной финансовой системе существуют несколько уровней агентских отношений, которые возникают в процессе предоставления государственных услуг. С одной стороны, налогоплательщики должны получать от правительства законодательно определенный перечень государственных услуг. Эти отношения можно назвать первым слоем внешних отношений принципал-агента. С другой стороны, центральное правительство перепоручает определенные функции провинциальному правительству, а провинциальное правительство поручает низовому правительству (город, уезд и деревня) предоставлять, например, коммунальные и другие услуги для населения в этом регионе. Эти отношения являются вторым слоем внутренних отношений принципал-агента (Сяо Пэнь, 2012, с. 7). Правительство предоставляет услуги обществу через многоуровневую систему государственных учреждений, которая формирует внутренние принципал-агентские отношения. В цепи межведомственных принципал-агентских отношений необходимо устранить информационную асимметрию, которая является источником агентских проблем, повысить прозрачность информации о деятельности агентов, что поможет снизить себестоимость надзорных процедур в рамках государства.

Департамент казначейства Министерства финансов Китая подчеркивает, что фидуциарная ответственность является обязанностью административных органов различных уровней (Департамент казначейства Министерства финансов, 2009, с. 6). Одной из задач каждого государственного учреждения является подготовка и своевременное представление финансовых отчетов вышестоящим государственным органам. В отчетах раскрывается информация об использовании бюджетных средств государственными учреждениями, поэтому правительство владеет информацией о направлении, количестве и эффективности использования финансовых средств. Общество, в отличие от правительства, находится в состоянии относительного недостатка информации и не может судить о разумности использования бюджетных средств. Закрытая система работы правительства, как правило, увеличивает затраты на построение системы взаимоотношений между агентом-правительством и принципалом-народом, приводит к снижению доверия к правительству и способствует возможной коррупции правительственных чиновников.

Существующая система бюджетного бухгалтерского учета Китая не может удовлетворять информационные потребности пользователей, в частности, по вопросам признания и оценки финансовых ресурсов, доходов и расходов, а также движения государственных средств. Для реализации нового государственного управления требуется создание эффективных информационных систем, в том числе новой системы бюджета и его бухгалтерского учета, а также обеспечение контрольных процедур со стороны казначейства. В соответствии с моделью нового государственного управления государственный бухгалтерский учет обязан раскрыть все активы и все обязательства в правительстве, отражающие эффект и фидуциарную обязанность правительства. Должна быть создана многофункциональная система бюджетного бухгалтерского учета. Для этого необходимо разработать и принять новые стандарты государственного бухгалтерского учета, разработать новую структуру плана счетов, а также методу признания и отражения фактов хозяйственной жизни, сформировать порядок раскрытия в отчетности информации о финансовых рисках (государственном долге, обязательствах по пенсионному обеспечению и т. д.). Реформа

государственного бухгалтерского учета должна привести к снижению информационной асимметрии между принципалом и агентом и укреплению управления государством со стороны агентов.

### **Направления реформы бюджетного бухгалтерского учета в Китае**

Реформа бюджетного бухгалтерского учета направлена на совершенствование системы бюджета, методов учета, оценки эффективности деятельности правительства.

Государство формирует свой бюджет за счет поступления налогов, пожертвований, лицензионных платежей и т. д. Государственный бюджет, его формирование и использование преследует прежде всего решение политических, государственных задач, которое основывается на экономических и финансовых возможностях страны. Бюджетная система является основой построения модели государственного учета. И как следствие реформа государственного бюджетного учета может проводиться только в сочетании с целью бюджетной реформы, направленной на ограничение действий государственных учреждений и отдельных чиновников с государственными ресурсами, рационального распределения государственных ресурсов, учета выгод и затрат, повышения прозрачности отчетности, формируемой в государственном учете.

Реформа бюджетного бухгалтерского учета основывается на пересмотре основополагающего метода учета. Традиционно основополагающий метод учета делится на кассовый метод и метод начисления. Чистый кассовый метод и чистый метод начисления являются двумя крайними точками учетного сценария, внутри которых находится множество промежуточных состояний.

Международная федерация бухгалтеров (IFAC) отмечает, что между методом начисления и кассовым методом существует промежуток, который заполнен скорректированным методом начисления и скорректированным кассовым методом. В последнее время сложилась устойчивая тенденция перехода от кассового метода к методу начисления (Ван Ченьмин, 2006, с. 20). В практике государственного бухгалтерского учета практически ни одно правительство не применяет в чистом виде кассовый метод, а использует метод начисления с разной степенью корректировки.

Кассовый метод имеет очевидные ограничения, он не отражает движение государственных безналичных финансовых активов, материальных активов, расчетных долгосрочных обязательств. Исходя из этих причин, китайское правительство в последние годы начало изучать преимущества и возможности построения государственного учета на основе метода начисления (New China's Government Finance..., 2002, p. 56). Реформа государственного бухгалтерского учета должна способствовать построению системы, способной отслеживать источники формирования и направления использования средств, а также отражать взаимоотношения между тремя подсистемами бюджета с целью формирования единой информационной базы состояния государственных финансов.

Важной основой для оценки деятельности правительства с точки зрения практики применения оценки правительства западных стран и Китая являются количественные показатели. Недостаток количественной информации ограничивает развитие теории и практики оценки эффективности деятельности правительства. При отсутствии информационной поддержки из данных учетной системы не может быть проведена оценка фидуциарной ответственности правительства. Бухгалтерский учет как монетизация экономической информационной системы имеет врожденное преимущество перед количественной информацией и может обеспечить информационную поддержку по оценке деятельности правительства.

Реформа государственного бухгалтерского учета должна быть основана на потребности оценки правительства, сфокусирована на контроле выполнения бюджета, своевременного выявления отклонений и управления ими, раскрытии информации о состоянии общественных ресурсов.

### Выводы

Согласно теории общественного выбора и теории государственного управления обществом граждан имеет право знать о финансовом положении государственных активов, обязательств, а также другую информацию, получаемую из системы государственного учета.

Целями реформирования системы государственного учета являются:

- создание многофункциональной системы государственного учета, включающей учет бюджетный и финансовый учет;
- определение пределов государственного учета и финансовой отчетности, обеспечивающих различные уровни управления государством учетной информацией для принятия своевременных и эффективных управленческих решений;
- применение метода начисления;
- создание формы отчета двойного раскрытия (т. е. раскрытие финансового бюджета и итоговых счетов и финансовой отчетности правительства);
- создание режима единого регулирования государственного учета.

Таким образом, в основе реформы государственного учета Китая должны быть учтены положения ряда экономических теорий. Прежде всего согласно теории принципал-агент необходимо создать систему государственного бухгалтерского учета, отражающую фидуциарную ответственность правительства.

Согласно теории асимметричности информации необходимо повысить качество учетной информации с целью повышения информационной прозрачности финансового состояния государства.

В соответствии с теорией нового общественного управления необходимо создать законодательную базу, способную коренным образом реформировать государственную систему учета.

### Источники

Ассоциация по бухгалтерскому учету Китая. Исследование государственной бухгалтерской системы и нормы бухгалтерских систем. Далянь, 2010 (на китайск. яз.).

*Вань Лицзе, Чжан Юичжоу.* Финансовая бухгалтерская система китайского правительства и согласованность бюджетной бухгалтерии // Пекинская университетская газета. 2007. № 9. С. 115—117 (на китайск. яз.).

*Вань Чэньмин.* Модель государственного бухгалтерского общества и государственной бухгалтерской реформы. Пекин, 2006 (на китайск. яз.).

Государственное управление / ред. Чжуан Суинь. Шанхай, 2007 (на китайск. яз.).

Департамент казначейства Министерства финансов, международная тенденция и опыт государственной бухгалтерии. Пекин, 2009 (на китайск. яз.).

*Ли Цзяньфа.* Усовершенствовать китайскую государственную бухгалтерию и финансовую отчетность // Исследования бухгалтерии. 2001. № 6. С. 11 (на китайск. яз.).

*Сяо Пэнь.* Повышение прозрачности китайской финансовой системы — научное исследование с точки зрения государственного бухгалтерского учета. Пекин, 2012 (на китайск. яз.).

*Чжан Гуошень.* Бухгалтерская реформа и указывание американского государства // Газета государственного управления. 2005. № 8. С. 77—79 (на китайск. яз.).

*Чжан Цзи, Вань Сеньлинь, Ли Линна.* Теоретические исследования более важны в реформе китайской бухгалтерской системе // Исследования бухгалтерии. 2010. № 8. С. 76—77 (на китайск. яз.).

*Чжао Чэньиун.* Проблемы регулирования дохода и расхода китайской финансовой системы и тенденция реформы // Газета Пекинского финансового университета. 2000. № 2. С. 35, 77—79 (на китайск. яз.).

*Чэнь Гунь.* Финансирование. Пекин, 2012 (на китайск. яз.).

New China's Government Finance Statistics for Fifty Years / ed. by Lou Ji.wei. Beijing: Economic Science Press, 2002.