

УДК 657:332.012.33

**РЕФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА:  
ПРОБЛЕМЫ КОНСОЛИДАЦИИ ОТЧЕТОВ**

*хабилизированный д-р, проф. В. ЛАКИС, И. КАМАРАУСКЕНЕ  
(Вильнюсский университет, Литовская Республика)*

*Представлен обзор реформы учета субъектов общественного сектора при переходе от денежно-го принципа к накопительному, а также проблемы консолидации финансовых отчетов в масштабе государства и Европейского Союза. После того как Литва в 2004 году стала членом Европейского Союза, возникла потребность в создании и внедрении новой методики учета общественного сектора – от низшего уровня до консолидации государственных финансов. В стране началось осуществление реформы учета. Первые результаты консолидации финансовых отчетов выявили проблемы и недостатки системы учета и отчетности.*

**Введение.** Первые шаги по реорганизации бухгалтерского учета в общественном секторе были предприняты Сеймом Литовской Республики еще в 1995 году. 5 декабря 1995 года был принят Закон Литовской Республики о бюджетных организациях [1]. Министерству финансов было поручено утвердить порядок ведения учета и составления отчетности в бюджетных организациях. Однако такой порядок не был утвержден. Субъекты общественного сектора и далее вели учет, руководствуясь старыми правовыми актами. Новый порядок ведения бухгалтерского учета в бюджетных организациях был разработан и утвержден только в 2001 году [2]. В нем представлен образцовый план счетов, подробное описание счетов и определен порядок регистрации хозяйственных операций. Однако этот документ не регламентировал принципы, процедуры и последовательность консолидации финансовых отчетов.

Европейский Парламент и Совет 19 июля 2002 года утвердили регламент (ЕС) № 1606/2002 «О применении международных стандартов учета». В нем еще раз была подчеркнута необходимость ускоренного создания внутреннего рынка финансовых услуг. Учет во всех государствах Евросоюза должен вестись исходя из единого принципа учета. Таким образом, учет хозяйственных операций субъектов общественного сектора потребовал новой методики бухгалтерского учета.

Начатая в Литве реформа учета явилась частью реформы, проводимой в Европейском Союзе и в странах Экономического Сообщества. Однако уже первые результаты реформы выявили некоторые ее недостатки.

Целью данного исследования явилось исследование проблемы консолидации финансовых отчетов субъектов общественного сектора; объектом исследования – процесс консолидации отчетов субъектов общественного сектора.

Источники исследования – международные и национальные стандарты учета общественного сектора, законы и прочие правовые акты, научная литература.

Методы исследования – анализ, сравнение, интерпретация и обобщение.

**Обзор мероприятий по реформе учета общественного сектора.** Реформа бухгалтерского учета общественного сектора Литвы проводится в соответствии с планом модернизации управления финансами в странах Европейского Союза. Первым шагом на этом пути является применение принципов накопительного учета [3]. В соответствии с планом Европейской Комиссии в январе 2005 года начала применяться новая система учета и вступили в действие новые правила учета. Основой этих правил стали признанные на международном уровне Международные стандарты учета общественного сектора (далее в – МСУОС). Операции, учет которых не регламентирован МСУОС, регистрировались в соответствии с требованиями Международных стандартов учета (МСУ) и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Важнейшие преимущества начатой реформы заключаются в том, что финансовые отчеты должны составляться всеми государствами-членами ЕС, используя одинаковые принципы. Это означает, что их содержание можно будет сравнивать и анализировать.

В соответствии с планом по проведению реформы были подготовлены и утверждены Стандарты учета общественного сектора и финансовой отчетности (далее – СУОСиФО). Они включают: общий план счетов общественного сектора, образцовое руководство по бухгалтерскому учету, руководство по консолидированию, рекомендации для отдельных групп субъектов общественного сектора (СОС).

На рисунке представлена структура субъектов общественного сектора. Из рисунка видно, СОС составляют одну группу, в которую входят все субъекты общественного сектора.

Государство	контролируются общественные учреждения здравоохранения, вузы и научно-исследовательские институты, общеобразовательные школы, профтехучилища, социальные учреждения, правовая форма которых – общественные организации
Самоуправление	контролируются общественные учреждения здравоохранения, вузы и научно-исследовательские институты, общеобразовательные школы, профтехучилища, социальные учреждения, правовая форма которых – общественные организации
Бюджетные организации	контролируются общественные учреждения здравоохранения, вузы и научно-исследовательские институты, общеобразовательные школы, профтехучилища, социальные учреждения, правовая форма которых – общественные организации
Фонды ресурсов	
Платежный фонд	

Субъекты общественного сектора

Источник: составлено авторами, руководствуясь Законом Литовской Республики об отчетности общественного сектора [4].

#### Структура консолидированных отчетов

Согласно требованиям Регламента Совета ЕС от 25.06.2002 №1605/2002 «О финансовом регламенте, применяемом к общему бюджету Европейских сообществ» [5] и Регламента Комиссии от 23.12.2002 № 2343/2002 «О финансовом регламенте основ, предназначенных для учреждений, упомянутых в Регламенте совета № 1605/2002 в положениях статьи 185 «О финансовом регламенте, применяемом к общему бюджету Европейских сообществ» [6] годовая отчетность СОС состоит из двух частей:

- финансовая отчетность, составляемая согласно МСУОС с применением накопительного принципа;
- отчетность о выполнении бюджета.

Итак, окончательный этап учета – это составление отчетов группы, т.е. предоставление концентрированной информации о деятельности СОС. Для того чтобы эта отчетная информация была полезна, она должна соответствовать 4 характеристикам [7, с. 109]: понятность, полезность, важность и надежность.

В Законе Литовской Республики об отчетности общественного сектора указано, что СОС подготавливает комплект отчетов двух уровней: высокого и низкого. Комплект отчетов низкого уровня подготавливает каждый СОС и группа СОС. Финансовые отчеты низкого уровня могут быть отчетами одного субъекта и консолидированными; комплекты отчетов о выполнении бюджета и годовых консолидированных финансовых отчетов более высокого уровня составляют государство и самоуправления. На их основе составляют национальный комплект финансовых отчетов. Отчеты более высокого уровня всегда являются консолидированными финансовыми отчетами [8].

*Сборники годовых финансовых отчетов* (далее – СФО) более высокого и более низкого уровней составляют:

- отчет о финансовом положении, в котором предоставляется информация обо всем имуществе, суммах финансирования, обязательствах и собственности СОС на последний день отчетного периода;
- отчет о результатах деятельности, в котором предоставляется информация обо всех доходах, расходах и результатах деятельности СОС в отчетный период;
- отчет о денежных потоках, в котором предоставляется информация обо всех денежных поступлениях и выплатах;
- отчет об изменениях в собственности, который показывает изменение собственности за отчетный период;
- пояснительная записка по финансовым отчетам, которая детализирует и поясняет суммы, приводимые в отчетах.

*Сборник консолидированных финансовых отчетов* (далее – СКФО) составляют:

- консолидированный отчет о финансовом положении;
- консолидированный отчет о результатах деятельности;

- консолидированный отчет о денежных потоках;
- консолидированный отчет об изменениях в собственности;
- пояснительная записка по консолидированным финансовым отчетам.

По сравнению с финансовыми отчетами, сборники отчетов о выполнении бюджета различных уровней отличаются.

*Годовой сборник отчетов о выполнении бюджета более низкого уровня* составляют:

- отчеты о выполнении сметы бюджетных расходов более низкого уровня;
- пояснительная записка о выполнении смет расходов по бюджету более низкого уровня.

*Годовой сборник отчетов о выполнении бюджета более высокого уровня* составляют только консолидированные отчеты о выполнении бюджета:

- отчет о выполнении плана бюджетных доходов и расходов;
- отчеты о выполнении сметы бюджетных расходов более высокого уровня;
- пояснительная записка к отчетам о выполнении бюджета более высокого уровня.

#### **Особенности вертикальной консолидации**

Схема вертикальной консолидации предусматривает, что финансовые отчеты должны консолидироваться последовательно по отдельным уровням консолидации с сохранением принципа «снизу вверх»:

I уровень консолидации: национальный комплект консолидированных финансовых отчетов;

II уровень консолидации: СКФО государства, самоуправлений, Государственного фонда социального страхования, Обязательного фонда страхования здоровья. Каждый из упомянутых субъектов составляет свой СКФО;

III уровень консолидации: СФО ресурсов государства и фондов платежей, СКФО контролируемых государством СОС, имеющих контролируемые СОС, СФО контролируемых государством СОС, не имеющих контролируемых СОС, СКФО управления Государственного фонда социального страхования, СКФО управления Государственного фонда социального страхования при Министерстве социальной защиты и труда, СКФО Государственной больничной кассы, СКФО Государственной больничной кассы, СФО фондов ресурсов самоуправления, СФО субъектов общественного сектора, контролируемых самоуправлением;

IV и более низкие уровни консолидации: СКФО контролируемых СОС, имеющих контролируемые субъекты, и СФО контролируемых СОС, не имеющих контролируемых субъектов.

Национальный комплект отчетов (далее – НСО) составляют комплекты отчетов о выполнении бюджета государства, всех самоуправлений и общегосударственных учреждений. Он подготавливается уполномоченный Правительством орган.

Перед подготовкой СКФО необходимо:

- согласовать взаимные хозяйственные операции всех консолидируемых субъектов группы СОС (доходы и расходы, поступления и издержки) за отчетный период и остатки (сумм, которые должны быть получены и оплачены, предоставленных и полученных займов, сумм финансирования, которые должны быть возвращены или получены, и т.п.) в последний день годового отчетного периода;

- корректировать учетные записи, если при согласовании взаимных хозяйственных операций и остатков СОС обнаруживаются ошибки или неточности;

- суммы статей финансовых отчетов консолидируемых субъектов, зарегистрированных за рубежом, пересчитать в национальную валюту согласно положениям 21-го СУОСиФО [9].

#### **Трудности горизонтальной консолидации**

Как уже было упомянуто, консолидируются также управленческие и финансовые отчеты. На горизонтальном уровне составляются:

- сборники консолидированных отчетов о выполнении бюджета группы СОС – отчеты о выполнении бюджета субъектов общественного сектора, составляющих группу субъектов, объединяются в порядке, установленном министром финансов Литовской Республики, и предоставляются в виде одного сборника отчетов о выполнении бюджета;

- СКФО группы СОС – финансовые отчеты субъектов, составляющих группу субъектов, объединенных в порядке, установленном СУОСиФО, предоставляются в виде одного сборника финансовых отчетов. Вместе оба комплекта отчетов составляют национальный сборник отчетов.

Процедуры консолидации идентичны для всех субъектов. Разные стандарты предусматривают одну и ту же последовательность процедур консолидации: при консолидировании финансовых отчетов сначала последовательно, построчно складываются суммы тех же самых статей; затем из них исключаются взаимные сделки и результаты инвестиций в субъекты дочерних и/или контролируемых, рассчитывается и выделяется доля меньшинства.

Необходимо отметить, что в соответствии с принципами действующих ныне нормативно-правовых актов, регламентирующих учет СОС, и порядком составления консолидированных отчетов НСО не является классическим сборником консолидированных отчетов, так как консолидация остановилась, не достигнув основного I уровня. С другой стороны, НСО составляют также управленческие отчеты – самостоя-

тельные, неконсолидированные сборники отчетов о выполнении бюджета государства, всех самоуправлений, Государственного фонда социального страхования и Фонда обязательного страхования здоровья.

Вышеизложенные аргументы позволяют сделать *вывод* о том, что национальный комплект отчетов являлся лишь объединенным сборником финансовых и управленческих отчетов. А это значит, что необходимо совершенствовать правовую и методическую основу консолидации финансовых отчетов.

#### **Заключение**

Консолидация финансовых отчетов происходит на вертикальном и горизонтальном уровнях. В настоящее время утверждена и действует схема консолидации, устанавливающая разные уровни консолидации. Финансовые отчеты должны консолидироваться последовательно по отдельным уровням консолидации с сохранением принципа «снизу вверх», т.е. с IV и более низкого уровня до I уровня консолидации, во время которой должен составляться основной консолидированный отчет, который назван национальным комплектом отчетов. На горизонтальном уровне готовятся комплекты финансовых отчетов конкретных субъектов и сборники консолидированных финансовых отчетов групп субъектов общественного сектора.

Согласно положениям действующих в настоящее время правовых актов сборник национальных отчетов нельзя назвать сборником консолидированных отчетов, так как данные последних консолидированных финансовых отчетов до сих пор не объединены в один сборник финансовых отчетов. Не удается согласовать все взаимные хозяйственные операции консолидируемых субъектов за отчетный период и остатки на последний день годового отчетного периода. Все еще необходимо корректировать записи из-за обнаруженных ошибок или неточностей, до сих пор ведется поиск процедур учета и технических решений, которые максимально ускорили бы и автоматизировали этот процесс.

#### **ЛИТЕРАТУРА**

1. Lietuvos Respublikos Biudžetinių įstaigų įstatymas, Valstybės žinios, 1995, Nr. 104 – 2322.
2. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. kovo 16 d. įsakymas Nr. 70 “Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos patvirtinimo”, Valstybės žinios, 2001, Nr. 30 – 978.
3. Communication from the Commission. Progress report as at 31 march 2008 on the modernisation of the accounting system of the European Commission. COM/2008/515 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://ec.europa.eu/budget/library/publications/fin\\_manag\\_account/modernising\\_EU\\_accounts\\_lt.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/publications/fin_manag_account/modernising_EU_accounts_lt.pdf).
4. Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas Nr. X – 1212. V. Žinios, 2007, Nr. 77 – 3046.
5. Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities (OJ L 248, 16.9.2002, p. 1) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:357:0072:0072:EN:PDF>.
6. Регламент Комиссии ЕС (Европейское Сообщество, Евроатом) № 2343/2002 «О финансовом регламенте основ, предназначенном для учреждений, упомянутых в Регламенте Совета (Европейское Сообщество, Евроатом) № 1605/2002 «О финансовом регламенте, применяемом к общему бюджету Европейских сообществ» (2002) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:357:0072:0072:EN:PDF>.
7. Burkšaitienė, D. Finansinė turto apskaita ir finansinės atskaitomybės rengimas / D. Burkšaitienė. – Vilnius: Technika, 2008.
8. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas “Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 1-ojo standarto patvirtinimo”. Valstybės žinios, 2008, Nr. 1 – 29.
9. 21-ojo Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinių ataskaitų standartas “Sandoriai užsienio valiuta”. Valstybės žinios, 2007, Nr. 126 – 5143.

*Поступила 06.07.2012*

### **THE REFORM OF THE ACCOUNTING OF THE PUBLIC SECTOR: THE PROBLEMS OF CONSOLIDATION OF ACCOUNTS**

**V. LAKIS, I. KAMARAUSKENE**

*The article reviews the reform of the accounting of public sector enterprises during the passage from the monetary principle to the accumulative one, as well as the problems of consolidation of financial accounts on a scale of a state and the European Community. After Lithuania became a member of the European Community in 2004, it has become necessary to create and to implement the new methods of accounting of public sector from the lowest level to the consolidation of the public finances. The implementation of this reform of accounting has started in the country. But the first results of the consolidation of the public finances have revealed some gaps and deficiencies of this system of accounting.*