

УДК 657.6:336.146

***ОСОБЕННОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ
БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО
ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА***

Куликова Н. Н.

студент,

НИ МГУ им. Н.П.Огарева им. Н. П. Огарева,

Саранск, Россия

Аннотация

В статье рассмотрены основные положения федерального стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», а также рассмотрены планируемые и действующие международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора на территории России.

Ключевые слова: финансовая отчетность, международные стандарты, Концептуальные основы, учреждения государственного сектора.

***FEATURES OF THE ACCOUNTING REPORTING OF BUDGETARY
INSTITUTIONS IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL PUBLIC
SECTOR ACCOUNTING STANDARDS***

Kulikova N. N.

Student,

Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education

«National Research Ogarev Mordovia State University»,

Saransk, Russia

Annotation

The article describes the main provisions of the Federal standard "Conceptual framework of accounting and reporting public sector organizations", and also considered planned and existing international financial reporting standards the public sector in Russia.

Keywords: financial statements, international standards, Conceptual framework, public sector institutions.

Вопросы составления и представления финансовой отчетности бюджетных организаций на мировом уровне раскрываются в Международных стандартах финансовой отчетности общественного сектора – МСФО ОС (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), создаваемых Советом по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (International Public Sector Accounting Standards Board), действующим в рамках Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC). Минфин России при участии ЗАО «КПМГ» и ООО «Институт финансов экономического мониторинга» в рамках реализации совместного проекта РФ и Международного банка реконструкции и развития (МБРР) «Модернизация казначейской системы Российской Федерации» (субпроект «Разработка нормативных актов в области бюджетного учета и отчетности») занимаются разработкой федеральных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления на основе МСФО ОС.

На сегодняшний день процесс стандартизации бухгалтерской (финансовой) отчетности сектора государственного управления в РФ выражается в осуществлении следующих практических шагов: приняты стандарты «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора»; «Основные средства», на стадии общественного обсуждения находятся проекты федеральных стандартов; «Аренда»; «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»; «Обесценение активов»; в 2014 г. был опубликован проект Положения о Методическом Совете по стандартам бухгалтерского (бюджетного) учета в государственном секторе при Министерстве финансов РФ; в 2015 г. утверждены правила подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора. Одновременно Консорциумом компаний ЗАО

«БДО» и ООО «Институт бюджетных решений» по заказу Министерства финансов РФ был сделан официальный перевод Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (2012 г.). Они не содержали Концептуальных основ отчетности общего назначения для организаций общественного сектора, так как данный документ был одобрен Международным советом по стандартам финансовой отчетности для общественного сектора (IPSASB) позднее, в 2014 году. [1, с. 2]

Поэтому на сегодняшний день актуален вопрос схождения регламентаций по учету и отчетности МСФО и Российских стандартов отчетности некоммерческих организаций.

Совет по Международным стандартам финансовой отчетности начиная с 1997 г. разработал 37 стандартов для организаций общественного сектора. В МСФО организации общественного сектора – это национальные и региональные правительства, органы местного самоуправления и их подразделения. Однако, согласно Российским стандартам, так называемый «общественный сектор» – это государственные (муниципальные) учреждения, государственные академии наук, государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов, органы управления территориальных государственных внебюджетных фондов, за исключением коммерческих организаций с государственным участием.

Минфин России 31 декабря 2016 года утвердил приказом № 256н федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора». Таким образом, возможно, что в скором времени стоит ожидать, что российская система регламентаций по бухгалтерскому учету организаций государственного сектора по своей структуре и составу будет идентична МСФО ОС.

Концептуальные основы устанавливают следующие требования к информации, содержащейся в финансовой отчетности учреждений сектора государственного управления.

Таблица 1 – Требования к отчетной информации

Требования к отчетной информации	Перечень принципов	Описание принципов
Качественные характеристики	Уместность (релевантность)	Информация обладает прогностической и (или) подтверждающей ценностью и может повлиять на решения, принимаемые ее пользователями.
Качественные характеристики	Существенность	Информация является существенной, если ее отсутствие или искажение могут оказать влияние на решения пользователей.
Качественные характеристики	Достоверное представление	Полнота (информация включает данные и (или) пояснения, сформированные на момент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и необходимая для принятия решений), нейтральность (отбор информации осуществляется объективно) и отсутствие существенных ошибок.
Качественные характеристики	Сопоставимость	Информация позволяет идентифицировать сходства и различия между информацией в бухгалтерской отчетности и информацией в других отчетах.
	Возможность проверки/подтверждения (верификация)	Предусматривает непосредственное (инвентаризация) и косвенное подтверждение информации (формулы, модели).
	Своевременность	Информация должна быть доступна пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности в период, когда она влияет на принимаемые ими решения.
	Понятность	Информация позволяет пользователям понять ее смысл.
Ограничения представления отчетной информации	Затраты на представление отчетной информации не должны превышать выгоды и преимущества от ее использования	Затраты на представление отчетной информации включают затраты на: – сбор и регистрацию информации; – ее подтверждение; – раскрытие используемых допущений и методологии формирования информации; – представление информации пользователям.

Отметим, что представленные в российском Стандарте Концептуальных основ качественные характеристики и их ограничения не полностью совпадают с содержащимися в международных Концептуальных основах финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора (The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities). В последних к качественным характеристикам относятся:

- уместность (или актуальность, релевантность) (англ. relevance);
- верное (или достоверное) представление (англ. faithful representation);
- понятность (англ. understandability);
- своевременность (англ. timeliness);
- сопоставимость (англ. comparability);
- проверяемость (или верификация) (англ. verinability).

Таким образом, в отличие от отечественного Стандарта существенность по международным стандартам не является качественной характеристикой. Согласно МСФО ОС существенность относится к ограничениям представления отчетной информации, состав которых в международных Концептуальных основах также несколько отличается от российских.

Так, в международных Концептуальных основах указанными ограничениями являются:

- существенность (англ. materiality);
- затраты-выгоды (англ. cost-benefit);
- достижение надлежащего баланса между качественными характеристиками (англ. achieving an appropriate balance between the qualitative characteristics).

Кроме качественных характеристик и ограничений представления отчетной информации отечественный Стандарт Концептуальных основ устанавливает принципы (допущения) подготовки финансовой отчетности общего назначения (которые должны выполняться, если непосредственно в отчетах или пояснительной записке к ним не указано иное). [9]

Исследуя нововведения отечественного Стандарта Концептуальных основ, нельзя не рассмотреть состав, определения, критерии признания и оценку объектов финансовой отчетности субъектов сектора государственного управления. [9]

К указанным объектам относятся:

- активы;
- обязательства;

- чистые активы;
- доходы;
- расходы.

Первые три элемента характеризуют финансовое положение субъекта учета, оставшиеся два элемента характеризуют результаты деятельности данного субъекта.

Среди определений объектов финансовой отчетности в стандарте Концептуальных основ также приводится трактовка понятия «финансовый результат»: финансовый результат за отчетный период представляет собой разницу между доходами и расходами.

Обратимся к критериям признания перечисленных объектов в финансовой отчетности. Стандарт Концептуальных основ устанавливает следующие критерии:

- соответствие объекта бухгалтерского учета определению, установленному настоящим Стандартом, иными нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- уверенность субъекта учета в будущем повышении (снижении) полезного потенциала либо увеличении (уменьшении) будущих экономических выгод, связанных с признаваемым объектом бухгалтерского учета;
- возможность оценить стоимость объекта бухгалтерского учета.

В Стандарте поясняется, что признание (принятие к бухгалтерскому учету) перечисленных объектов финансовой отчетности производится в порядке, установленном федеральными стандартами бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления (некоторые проекты федеральных стандартов уже приняты и представлены на сайте Минфина России). Например, условия признания основных средств и инвестиционной недвижимости содержатся в принятом 1 января 2017 года проекте федерального стандарта «Основные средства». В отношении же таких важных элементов отчетности, как нематериальные активы и вознаграждения

работникам, проектов стандартов пока нет. В период же отсутствия необходимых федеральных стандартов при признании элементов финансовой отчетности следует руководствоваться Концептуальными основами.

В настоящем Стандарте также приводятся пояснения по применению перечисленных критериев признания объектов финансовой отчетности. Так, если стоимость активов, обязательств, доходов или расходов нельзя надежно измерить, они не могут быть признаны в балансе или отчете о финансовых результатах деятельности субъекта учета, но информация о них может раскрываться в пояснительной записке к финансовой отчетности, публично раскрываемым показателям финансовой отчетности в порядке, установленном федеральными стандартами. [9]

В отношении таких вопросов, как основные правила ведения бухгалтерского учета, документирование операций субъектов учета, хранение документов и регистров бухгалтерского учета, инвентаризация имущества и обязательств регламентации в настоящем Стандарте практически полностью соответствуют действующему российскому законодательству. При этом многие требования Стандарта являются дублированием правил Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Таким образом, особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности бюджетных учреждений в соответствии с МСФО ОС практически полностью соответствуют действующему российскому законодательству. Также, если рассматривать программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственного сектора, где представлены российские стандарты бухгалтерской отчетности государственного сектора, можно увидеть большое сходство со стандартами МСФО ОС, на сближение с которыми направлена программа реформирования учета и отчетности организаций государственного сектора.

Таблица 2 – Соотношение планируемых российских и действующих международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора

Стандарт	Российское название стандарта	Название планируемых федеральных стандартов (РСБУ ОС)	Наличие проекта в РСБУ ОС
МСФО ОС 1	Представление финансовой отчетности	Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности	Есть
МСФО ОС 2	Отчеты о движении денежных средств	Отчеты о движении денежных средств	Нет
МСФО ОС 3	Учетная политика, изменение учетных оценок и ошибки	Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки	Нет
МСФО ОС 4	Влияние изменений курсов иностранных валют	Влияние изменений курсов иностранных валют	Нет
МСФО ОС 5	Затраты по займам	Затраты по займам	Нет
МСФО ОС 6	Консолидированные и индивидуальные финансовые отчеты (заменяется с 1 января 2017 г. на МСФО ОС 4 и МСФО 35, а также частично на МСФО ОС 38)	Консолидированные и индивидуальные финансовые отчеты	Нет
МСФО ОС 7	Инвестиции в ассоциированные субъекты (заменяется с 1 января 2017 г. на МСФО ОС 36, а также частично на МСФО ОС 38)	Инвестиции в ассоциированные субъекты	Нет
МСФО ОС 8	Участие в совместной деятельности (заменяется с 1 января 2017 г. на МСФО ОС 37, а также частично на МСФО ОС 38)	Участие в совместной деятельности	Нет
МСФО ОС 9	Выручка от обменных операций	Доходы государственных (муниципальных) учреждений (МСФО ОС 9 и МСФО ОС 23)	Нет
МСФО ОС 10	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции	-	Нет
МСФО ОС 11	Строительные контракты	Строительные контракты	Нет
МСФО ОС 12	Запасы	Материальные запасы	Нет
МСФО ОС 13	Аренда	Аренда	Есть
МСФО ОС 14	События после отчетной даты	События после отчетной даты	Нет
МСФО ОС 16	Инвестиционная недвижимость	Основные средства	Есть
МСФО ОС 17	Основные средства		
МСФО ОС 18	Сегментная отчетность	Сегментная отчетность	Нет
МСФО	Оценочные обязательства,	Резервы, условные	Нет

ОС 19	условные обязательства и условные активы	обязательства и условные активы	
МСФО ОС 20	Раскрытие информации о связанных сторонах	Раскрытие информации о связанных сторонах	Нет
МСФО ОС 21	Обесценение активов, не генерирующих денежные средства	Обесценение активов (МСФО ОС 21 и МСФО ОС 26)	Есть
МСФО ОС 22	Раскрытие финансовой информации о секторе государственного управления	-	Нет
МСФО ОС 23	Доходы от необменных операций (налоги и трансферты)	Доходы государственных (муниципальных) учреждений (МСФО ОС 9 и МСФО ОС 23)	Нет
МСФО ОС 24	Представление бюджетной информации в финансовой отчетности	Представление бюджетной информации в финансовой отчетности	Нет
МСФО ОС 25	Вознаграждения работникам	Вознаграждения работникам	Нет
МСФО ОС 26	Обесценение активов, генерирующих денежные средства	Обесценение активов (МСФО ОС 21 и МСФО ОС 26)	Есть
МСФО ОС 27	Сельское хозяйство	Биологические активы	Нет
МСФО ОС 28	Финансовые инструменты: представление	Финансовые инструменты	Нет
МСФО ОС 29	Финансовые инструменты: признание и оценка		
МСФО ОС 30	Финансовые инструменты: раскрытие информации		
МСФО ОС 31	Нематериальные активы	Нематериальные активы	Нет
МСФО ОС 32	Концессионные договоры на оказание услуг: учет у концедента	Концессионные договоры на оказание услуг: учет у концедента	Нет
СФО ОС 33	Первое применение метода начисления в МСФО ОС	-	-
МСФО ОС 34	Отдельная финансовая отчетность	Консолидированные и индивидуальные финансовые отчеты	Нет
МСФО ОС 35	Консолидированная финансовая отчетность	Консолидированные и индивидуальные финансовые отчеты	Нет
МСФО ОС 36	Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия	Инвестиции в ассоциированные субъекты	Нет
МСФО ОС 37	Совместная деятельность	Участие в совместной деятельности	Нет
МСФО ОС 38	Раскрытие участия в капитале других организаций	Консолидированные и индивидуальные финансовые отчеты, инвестиции в ассоциированные субъекты	Нет

Из таблицы 2 видно, что стандарты МСФО и РСБУ имеют как определенные сходства, так и различия.

Основным документом, регламентирующим ведение бухгалтерского учета государственных учреждений является Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н, который предоставляет меньшую вариантность учета в отличие от требований МСФО ОС. Так, амортизация основных средств и нематериальных активов в соответствии с Приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н может осуществляться только линейным способом. [7]

Проекты федеральных стандартов РСБУ ОС 18 устраняют указанные отличия от регламентаций МСФО ОС 17. Так, например, согласно проекту федерального стандарта «Основные средства» организациям государственного (общественного) сектора разрешено использовать три метода начисления амортизации указанных активов: линейный метод, метод уменьшаемого остатка, метод пропорционально объему продукции.

Таким образом, можно заметить значительное приближение операций по начислению амортизации основных средств в российском проекте стандарта к подходам в МСФО ОС 17 и МСФО ОС 16.

Еще одним существенным сближением с регламентациями МСФО ОС является введение в проекте федерального стандарта «Основные средства» требования обязательного учета обесценения данных активов, а также введение в систему РСБУ ОС проекта стандарта «Вознаграждения работникам» – аналога МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам». [1, с.8]

Таблица 3 – Принятые проекты федеральных стандартов бухгалтерского учета государственного сектора

Проект федеральных стандартов	Дата вступления в силу
Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора	1 января 2017 г.
Основные средства	1 января 2017 г.
Проект федеральных стандартов	Дата вступления в силу
Обесценение активов	1 января 2018 г.
Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности	1 января 2018 г.
Аренда	1 января 2018 г.
Остальные стандарты	1 января 2020 г.

Из таблицы 3 видно, что основная часть стандартов планируется ввести начиная с 2018 года, однако 2 стандарта уже вступили. Из этого можно сделать вывод, что учет большинства объектов и хозяйственных операций учреждений государственного сектора пока будет отличаться от регламентаций МСФО ОС. Но хорошо видно, что программа реформирования учета и отчетности таких организаций направлена на сближение с МСФО ОС.

Библиографический список

1. Акашева В. В. Особенности составления учетной политики в учреждениях государственного сектора// Экономические исследования и разработки. 2017. №4. С. 7-16;

2. Акашева В. В. Особенности формирования отчетности казенных учреждений/ В.В. Акашева, Н.В. Манина, М.О. Николаева// Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия:Экономика. 2016. №1(43). С. 175-181;

3. Акашева В.В. Реформирование бюджетного учета/В.В. Акашева, Н.Н. Горсткина, М.Ю. Кудряшова//Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия:Экономика.2015. №2 (40). С.16-19;

4. Беспалов М. В. Годовая бухгалтерская отчетность бюджетных учреждений: классификация, структура, основные элементы [Электронный ресурс]// Предпринимательство и право [Информационно-аналитический портал], [М., 2017.] – Режим доступа: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=6044>;

5. Дружиловская Т.Ю. Особенности методики учета и отчетности государственных (муниципальных) учреждений в системе РСБУ и МСФО/ Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская// Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях – М.: ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ» (Москва). – 2016. №14 – С. 2-9;

6. Приказ Минфина России от 10 апреля 2015 года № 64н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для

организаций государственного сектора» [Электронный ресурс]// Гарант.ру: [Информационно-правовой портал], [М., 2017.] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/71170900/#help/>;

7. Приказ Минфина РФ от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственным и внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс]// Гарант.ру: [Информационно-правовой портал], [М., 2017.] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/71170900/#help/>;

8. Приказ Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» (с изм. от 11.07.2016) [Электронный ресурс]// Консультант плюс: [Информационно-правовой портал], [М., 2017.] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_193532/;

9. Приказ Минфина РФ от 31.12.2016 № 256н «Об утверждении федерального Стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» [Электронный ресурс]// Минфин.ру: [Официальный сайт Минфина РФ], [М., 2017.] – Режим доступа: http://minfin.ru/common/upload/library/2017/05/main/prikaz_256n_31122016.pdf;

10. Сабирова А.Н. Особенности бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях/ А.Н. Сабирова, Ю.А. Котлова// Современные проблемы и перспективы развития финансовой и кредитной сфер экономики России XXI века. Сборник научных статей. Хабаровск, 2016 – М.: Хабаровский государственный университет экономики и права, 2016. С. 141-144.