

УДК 657.3:658.115

***БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ:  
ТРЕБОВАНИЯ ФЕДЕРАЛЬНЫХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ***

***Свешникова О. Н.***

*к.э.н., доцент,*

*Национальный исследовательский Мордовский государственный*

*университет им. Н. П. Огарева,*

*Саранск, Россия*

***Корж Я. В.***

*магистрант,*

*Национальный исследовательский Мордовский государственный*

*университет им. Н. П. Огарева,*

*Саранск, Россия*

**Аннотация.** Статья посвящена методологическим подходам к составлению бухгалтерского баланса бюджетными учреждениями в соответствии с отечественными и международными стандартами. Авторы выявляют принципиальные различия между ними, приводят сравнения с правилами составления бухгалтерского баланса в коммерческих организациях. В статье содержатся предложения по сближению отечественных правил формирования показателей бухгалтерского баланса бюджетных учреждений с международными.

**Ключевые слова:** бухгалтерский баланс, федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора, активы, обязательства.

# ***BALANCE SHEET OF BUDGETARY INSTITUTIONS: REQUIREMENTS OF FEDERAL AND INTERNATIONAL STANDARDS***

***Sveshnikova O.N.***

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
National Research Mordovian State University. N. P. Ogareva,  
Saransk, Russia*

***Korzha Ya. V.***

*master student,  
National Research Mordovian State University. N. P. Ogareva,  
Saransk, Russia*

**Abstract.** The article is devoted to methodological approaches to compiling the balance sheet of budget institutions in accordance with domestic and international standards. The authors reveal the fundamental differences between them, give comparisons with the rules for drawing up a balance sheet in commercial organizations. The article presents proposals on the approximation of the domestic rules for the formation of the balance sheet indicators of budgetary institutions with international ones.

**Keywords:** balance sheet, federal accounting standards for public sector organizations, international financial reporting standards public sector, assets, liabilities.

Общеизвестно и неоспоримо, что бухгалтерская отчетность является общедоступным и наиболее полным источником информации о финансово-хозяйственной деятельности организаций всех типов. Правильное составление и своевременное представление бухгалтерской отчетности организациями государственного сектора является одним из условий осуществления их финансирования [1].

Начиная с 2018г. стандарты бухгалтерского учета, сформированные на основе МСФО ОС, стали постепенно входить и в практику российских организаций государственного сектора [2]. Проблемы учета и отчетности организаций государственного сектора с позиции применения МСФО ОС исследуются многими отечественными учеными [1,2,5,7,8,9 ].

Одними из первых были приняты для практического применения федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора (СГС) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» и «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» [3,4]. СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» содержит в концентрированном виде методологию бухгалтерского и бюджетного учета [3].

В нем, в частности, определены принципы (допущения), которые требуется учитывать при составлении отчетности: имущественная обособленность, непрерывность деятельности, временная определенность фактов хозяйственной жизни. До этого документа данные принципы, несмотря на их понимание и применяемость в практической деятельности, никакими действующими нормативными документами не закреплялись применительно к организациям государственного сектора. При этом они на «законных» основаниях используются в отечественной и международной практике коммерческих организаций.

По нашему мнению, следует обратить внимание на следующую нестыковку содержания принципа непрерывности деятельности в вышепредставленных СГС. Значимость данного принципа предопределена его влиянием на оценку показателей, содержащихся в бухгалтерской отчетности, которая, в конечном итоге, влияет на финансовое положение, финансовые результаты организации, учреждения [5].

В первом документе предел непрерывности равен четырем годам, с года, за который составлена последняя бухгалтерская отчетность, а во втором – трем

годам, начиная с года, за который составлена бухгалтерская отчетность. Во избежание разночтений следует воспользоваться подходом, принятым МСФО. Однако, в МСФО ОС отсутствует раздел, раскрывающий концептуальные основы формирования финансовой отчетности, который теперь есть в нашей практике как самостоятельный стандарт. В тоже время в Предисловии к МСФО ОС, отмечается, что многие МСФО ОС, основанные на методе начисления, соответствуют МСФО, отсюда следует, что правомерно обращаться к Концептуальным основам формирования финансовой отчетности, действующим в МСФО. Этот документ не указывает конкретную цифру, но общепринятым считается минимальной величиной непрерывности финансовый год, следующий за отчетным.

Методологические требования к бухгалтерскому балансу раскрываются в IV разделе «Состав и содержание показателей, представленных к публичному раскрытию» СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности». Бухгалтерский баланс является определяющей формой отчетности как коммерческих, так и некоммерческих организаций в силу представления в нем обобщенной информации о финансовом положении организации, представляющей интерес для стейкхолдеров [6].

В отличие от отечественной и международной практики коммерческих организаций датой годового бухгалтерского баланса организаций государственного сектора признается 1 января года следующего за отчетным.

Исходной позицией к раскрытию информации в бухгалтерском балансе организаций государственного сектора является представление показателей, характеризующих финансовое положение учреждения, через такие объекты бухгалтерского учета, как активы и обязательства. Вопросы определения элементов финансовой отчетности, оценки ее показателей на стадии обсуждения СГС рассматривались в статьях Дружиловской Т. Ю., Дружиловской Э. С., Трофимовой Л. Б. [7,8].

Экономическая сущность объектов бухгалтерского учета организаций государственного сектора раскрывается в базовом СГС «Концептуальные

основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора». В нем под активом понимается имущество, имеющее следующие признаки: принадлежащее учреждению или находящееся в его пользовании; контролируемое учреждением в результате произошедших фактов хозяйственной жизни; от него ожидается поступление полезного потенциала или экономических выгод. Данное определение в основном совпадает с понятием активов применительно к коммерческим организациям, для которого также обязательны контроль со стороны организации и ожидание экономических выгод. При этом под полезным потенциалом актива понимается его пригодность для осуществления деятельности по оказанию государственных услуг; управленческой деятельности учреждения; обмена на другие активы; погашения принятых обязательств. По сути, этот перечень соответствует способам применения активов. Таким образом, отличие активов организаций государственного сектора от других типов организаций состоит в объеме прав на имущество, так как обычно имущество находится у них в оперативном управлении.

Обязательство трактуется как задолженность, возникшая в результате произошедших фактов хозяйственной жизни, погашение которой приведет к выбытию активов, заключающих в себе полезный потенциал или экономическую выгоду. Таким образом, активы и обязательства связаны между собой следующим образом: возникновение обязательств приводит к увеличению каких-либо активов и, наоборот, погашение обязательств происходит за счет уменьшения какого-то актива, чаще денежных средств.

СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» требует, чтобы активы и обязательства учреждения были представлены в бухгалтерском балансе однозначно подразделенные на долгосрочные (внеоборотные) и краткосрочные (оборотные). Первые названия признаков объектов учета приняты в МСФО ОС, вторые – традиционно применяются в учете и отчетности коммерческих организаций. Установлены критерии (признаки) признания активов в качестве краткосрочных: использование, продажа в

течение 12 месяцев после даты отчетности; актив имеет форму денежных средств или денежных эквивалентов или представляет собой краткосрочный финансовый актив. Наряду с этим, приводятся и виды краткосрочных активов. Их перечень не отличается от действующей практики. Однако, стандарт отмечает, что часть долгосрочных финансовых активов может быть отнесена к краткосрочным, при условии, что они будут погашены в течение 12 месяцев после даты составления бухгалтерского баланса. Отдельно признаки долгосрочных активов не приводятся, т.е. все другие, не отвечающие признакам краткосрочных активов, являются долгосрочными.

Впервые в отечественной практике бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений указывается, что активы в бухгалтерском балансе отражаются в нетто-оценке, т.е. за минусом амортизации, убытков от обесценения (основные средства, нематериальные активы, финансовые активы), оценочных резервов (по сомнительным долгам и т.п.). Практика тестирования основных средств и нематериальных активов на обесценение и расчета убытков от обесценения еще мало развита в отечественном бухгалтерском учете. Однако, учитывая ее наличие в МСФО и МСФО ОС, разработчики стандартов также привнесли ее в федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора [9].

В МСФО ОС 1 форма отчетности, характеризующая финансовое состояние (положение) учреждения, являющаяся аналогом российского бухгалтерского баланса, называется отчетом о финансовом положении [10]. Ее название обусловлено тем, что в ней раскрывается информация об активах, обязательствах, чистых активах/капитале, которые в документах МСФО называются элементами финансовой отчетности. В российской практике в целом они определены объектами бухгалтерского учета, но в СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» отмечено, что данные объекты, наряду с другими, содержатся в бухгалтерской отчетности. Также СГС устанавливает, что показатели бухгалтерского баланса характеризуют финансовое положение учреждения на отчетную дату.

В отчете о финансовом положении классификация активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные основывается на длительности операционного цикла, который для активов, например, является периодом времени, необходимым для превращения выделенных государством учреждению ресурсов в услуги, работы. Такой же базовый подход принят и в коммерческих организациях. Однако, МСФО ОС допускают применение классификации и по степени ликвидности данных объектов учета, если это позволит представить более уместную и надежную информацию пользователям.

Аналогично формулируются требования к классификации обязательств учреждений. Указываются критерии, соответствующие краткосрочным обязательствам, такие как: их погашение ожидается в течение более, чем 12 месяцев с момента отчетной даты; они однозначно являются краткосрочными финансовыми обязательствами; у учреждения отсутствуют права отсрочить их погашение на 12 месяцев после отчетной даты.

Однозначно перечислены обязательства, всегда являющиеся краткосрочными, это – по оплате труда со страховыми взносами, другие начисленные расходы, обусловленные выполняемой учреждением деятельностью, кредиторская задолженность по налогам и сборам и т.п. К ним же относятся и долгосрочные обязательства, которые предусматривается погасить в течение 12 месяцев.

В отличие от МСФО ОС 1, аналогичный СГС не содержит перечень минимальных статей, подлежащих отражению в бухгалтерском балансе. Такой подход принципиально различает эти сравниваемые стандарты и является доказательством того, что по-прежнему в РФ применяется форматирование бухгалтерской отчетности, т.е. установление единых форм расположения показателей в формах бухгалтерской отчетности. Мы уже не упоминаем о том, что МСФО ОС 1 разрешает, основываясь на профессиональном суждении бухгалтера, представлять в балансе дополнительные статьи, разделы

(подзаголовки). Главным критерием такого подхода должна быть уместность информации с точки зрения раскрытия финансового положения учреждения.

Таким образом, прогрессивный формат принимаемых в РФ нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность бюджетных учреждений, в виде стандартов, все же не отменяет действие разного рода инструктивных документов, которые в определенной степени расходятся с требованиями первых. Так, в вышерассмотренных СГС, не упоминается о промежуточной бухгалтерской отчетности, которая, по-прежнему, составляется бюджетными учреждениями, несмотря на то, что в приказах МФ РФ рассматриваемых СГС указывается, что они вводятся в практику, начиная с отчетности 2018г. МСФО ОС 1, в отличие от отечественных правил, не отрицает возможности изменения отчетной даты составления годовой отчетности, главное, чтобы не нарушалась сопоставимость показателей. По нашему мнению, необходимо обеспечить идентичность содержания аналогичных показателей, содержащихся в разных СГС, что может быть достигнуто наличием глоссария.

### **Библиографический список**

- 1 Беспалов М. В. Годовая бухгалтерская отчетность бюджетных учреждений: классификация, структура, основные элементы / М. В. Беспалов. // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015.– №12 (372). – С. 19 – 25.
- 2 Дружиловская Э. С. Первые федеральные стандарты бухгалтерского учета негосударственного сектора / Э. С. Дружиловская // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – №23. – С. 2 –12.
- 3 Приказ Минфина России 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]. –



- Режим доступа – URL: [https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo](https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo)  
(Дата обращения: 20.03.2018).
- 4 Приказ Минфина России от 31.12.2016 №260н «Об утверждении федерального стандарта «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа – URL : [https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo](https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo) (Дата обращения: 20.03.2018).
5. Красникова А. В. Принцип непрерывности деятельности: последние изменения / А. В. Красникова // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2014. – №7. [Электронный ресурс]. – Режим доступа – URL : <https://finotchet.ru/print/articles/236/> (Дата обращения: 28.03.2018).
6. Девятаева Н. В., Свешникова О. Н. Генезис бухгалтерского баланса современной России / Н. В. Девятаева, О. Н. Свешникова // Вестник Поволжского госуниверситета сервиса. Серия Экономика. – 2013.– №6 (32). – С.9-14.
7. Дружиловская Т. Ю., Дружиловская Э. С. 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. – 2016. – № 16. – С. 2–9.
8. Трофимова Л. Б. Разработка классификации элементов финансовой отчетности организаций государственного сектора в современных условиях перехода на МСФО общественного сектора / Л. Б. Трофимова // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – №20. – С. 15-23.
9. Колесник Н. Ф., Свешникова О. Н., Корж Я. В. Оценка нефинансовых активов через призму федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора // Экономические исследования и разработки: научно-исследовательский электронный журнал. –2017.– №5. – С. 42-49.

10. Сборник: Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Официальный перевод. 2012. – 653с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа – URL: [http://bmcenter.ru/users/3078/photos/editor/Sbornik\\_MSFO\\_OS\\_Tom\\_1.pdf](http://bmcenter.ru/users/3078/photos/editor/Sbornik_MSFO_OS_Tom_1.pdf) (Дата обращения: 28.03.2018).