

Т.Г. Арбатская

**НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ**

Учебное пособие

Часть 1

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Байкальский государственный университет

Т.Г. Арбатская

**НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ**

Учебное пособие

Часть 1

Иркутск
Научное издательство БГУ
2020

УДК 657(075.8)
ББК 65.052.25
А79

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета

Рецензенты канд. экон. наук, доц Т.И. Копылова
 канд. экон. наук, доц. Я.В. Путырская

Арбатская Т.Г.

А79 Направления развития бухгалтерского учета в организациях бюджетной сферы : учеб. пособие. В 2 ч. Ч. 1 / Т.Г. Арбатская. — Иркутск : Науч. изд-во БГУ, 2020. — 114 с.

В первой части учебного пособия рассмотрены предпосылки реформирования бухгалтерского учета организаций бюджетной сферы, особенности формирования системы федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов на современном этапе. Показаны изменения, внесенные тремя федеральными стандартами бухгалтерского учета государственных финансов, в регламентации по бухгалтерскому (бюджетному) учету.

Учебное пособие предназначено для теоретического и методического наполнения дисциплины «Направления развития бухгалтерского учета в организациях бюджетной сферы», предусмотренных учебным планом по направлению подготовки магистратуры 38.04.01 Экономика, профиль «Бухгалтерский учет, налогообложение, анализ и аудит», а также может быть полезно студентам экономических вузов, практикующим специалистам.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052.25

© Арбатская Т.Г., 2020
© Научное издательство БГУ, 2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ.....	4
1. ОСНОВЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОРГАНИЗАЦИЙ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ.....	6
1.1. Этапы реформирования бухгалтерского (бюджетного) учета	6
1.2. Субъекты бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности	27
1.3. Объекты учета	37
Тестовые вопросы по главе 1	53
2. СОВРЕМЕННЫЙ ЭТАП РЕФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ФСБУ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ФИНАНСОВ	55
2.1. Совершенствование программы разработки ФСБУ	55
государственных финансов и их соотношение с системой МСФО ОС	55
2.2. ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»	69
2.3. ФСБУ «Основные средства»	73
2.4. ФСБУ «Запасы»	97
Тестовые вопросы по главе 2	109
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	111
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	112

ПРЕДИСЛОВИЕ

В настоящее время происходит активная работа Министерства Финансов РФ по реформированию бухгалтерского учета в организациях бюджетной сферы. Формирование системы федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов на основе общепризнанных международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора предусматривает последовательный и эволюционный способ реализации реформы бухгалтерского учета организаций бюджетной сферы. Постепенное внедрение системы федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов будет способствовать значительному повышению достоверности и информативности, а, следовательно, и качества бухгалтерской (бюджетной) отчетности.

Целью настоящего учетного пособия является ознакомление с методологическими подходами к бухгалтерскому (бюджетному) учету, которые становятся фундаментом для развития национальной системы бухгалтерского учета в секторе государственного управления.

Первая часть настоящего учебного пособия посвящена изучению предпосылок и современного состояния развития бухгалтерского учета в организациях бюджетной сферы как одного из направлений развития бухгалтерского учета в Российской Федерации. Проведен сравнительный анализ системы ФСБУ государственных финансов и международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора. На основе проведенных исследований выявлены актуальные проблемы нормативного регулирования бухгалтерского учета в организациях бюджетной сферы и предложены направления их решения.

В пособии излагаются не только достаточно известные и широко освещенные в специализированной литературе вопросы, рассмотрение которых будет интересно прежде всего студентам, но и отдельные сложные вопросы учета основных средств и запасов. Изучение настоящего учетного пособия позволит обучающимся исследовать направления реформирования бюджетного процесса, в том числе бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности, а также приобрести навыки критического оценивания процесса реформирования нормативного регулирования бухгалтерского учета на основе теоретически полученных знаний. В конце каждого раздела приводятся тесты для углубленного освоения материала. Таким образом, учебное пособие ориентировано на знания, умения и навыки, что позволяет сформировать общепрофессиональные и профессиональные компетенции обучающегося.

Вопросы, рассматриваемые в учебном пособии, являются актуальными с точки зрения теоретического и методического наполнения дисциплины «Направления развития бухгалтерского учета в организациях бюджетной сферы», предусмотренной учебным планом по направлению подготовки магистратуры 38.04.01 Экономика, профиль «Бухгалтерский учет, налогообложение, анализ и аудит», а также при написании научных статей и выпускной квалификационной работы.

Учебное пособие рекомендуется к изданию и широкому использованию в учебном процессе при изучении соответствующей дисциплины. Оно будет по-

лезно не только студентам профиля 38.04.01 Экономика, профиль «Бухгалтерский учет, налогообложение, анализ и аудит», но и студентам всех профилей направления бакалавриата и магистратуры «Экономика».

1. ОСНОВЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОРГАНИЗАЦИЙ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

1.1. Этапы реформирования бухгалтерского (бюджетного) учета

Основы бухгалтерского учета в Российской Федерации определены Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ), основной целью которого является установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета, осуществляемых всеми экономическими субъектами, в том числе в секторе государственного управления.

Действие Закона № 402-ФЗ распространяется, в том числе, на государственные органы, органы местного самоуправления, органы местной администрации, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов и государственные (муниципальные) учреждения, которые в совокупности в терминологии Закона № 402-ФЗ образуют **организации бюджетной сферы**.

Бюджетное законодательство, и в частности, Бюджетный кодекс РФ¹ (далее – Бюджетный кодекс, БК РФ) использует термин «*бюджетный учет*» – упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств РФ, субъектов РФ и муниципальных образований, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства. Статьей 264.1 БК РФ определена обязанность отражения в бюджетном учете и в бюджетной отчетности информации в денежном выражении о состоянии всей совокупности активов и обязательств РФ, субъектов РФ и муниципальных образований (в том числе нефинансовых активов независимо от их вовлечения участниками бюджетного процесса в хозяйственный оборот).

Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»², вступивший в силу с 01.01.2018г. установил единые требования к ведению бухгалтерского учета государственными (муниципальными) бюджетными и автономными учреждениями, бюджетного учета активов и обязательств РФ, субъектов РФ и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства, формированию информации об объектах бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) учреждений, бюджетной отчетности.

Таким образом, применительно к органам государственной власти, органам местного самоуправления, органам управления государственными внебюд-

¹ Федеральный Закон от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ : Бюджетный кодекс Российской Федерации // СПС «Консультант Плюс».

² Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 256н : Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» // Там же.

жетными фондами РФ, органам управления территориальными государственными внебюджетными фондами, осуществляющим составление и исполнение бюджетов бюджетной системы РФ и получателям бюджетных средств (казенным учреждениям) используется термин «бюджетный учет» и «бюджетная отчетность», а применительно к автономным и бюджетным учреждениям – «бухгалтерский учет» и «бухгалтерская (финансовая) отчетность» (рис. 1).



Рис. 1. Субъекты бухгалтерского (бюджетного) учета и бухгалтерской (бюджетной) отчетности

На основе вышеизложенного можно сделать вывод, что бюджетный учет, как и любая подсистема бухгалтерского учета, – это определенная система сбора информации, являющаяся одной из разновидностей учета как общей категории. Финансовые ресурсы, направляемые в бюджетную систему, обеспечивают органам власти и местного самоуправления выполнение возложенных на них функций. Для органов государственной власти информационной базой, в соответствии с которой должны приниматься решения в бюджетной сфере и вырабатываться наиболее эффективные способы осуществления функций государства, является *система бухгалтерского (бюджетного) учета*.

Бюджетный учет имеет специфические особенности, обусловленные законодательством о бюджетном устройстве и бюджетном процессе, другими нормативными документами по учету и отчетности в бюджетной сфере и отраслевой спецификой получателей бюджетных средств (здравоохранение, образование, культура, наука и др.).

Ведение бюджетного учета и составление на его основе бюджетной отчетности неразрывно связаны с исполнением бюджета. Осуществление финансового контроля за исполнением бюджета возможно только на основании данных бюджетного учета и бюджетной отчетности.

При организации бухгалтерского учета в автономных и бюджетных учреждениях необходимо учитывать нормативные документы учредителя, отраслевые особенности деятельности и полномочия руководителя учреждения. Одним из основных отличий бюджетных и автономных учреждений является степень контроля за их деятельностью.

К основным задачам бухгалтерского (бюджетного) учета относятся следующие:

- формирование полной и достоверной информации о наличии государственного (муниципального) имущества и его использовании, о принятых учреждением обязательствах, полученных учреждением финансовых результатах, иной информации;

- формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности, необходимой ее пользователям для осуществления ими полномочий по внутреннему и внешнему финансовому контролю за соблюдением законодательства РФ при осуществлении учреждением фактов хозяйственной жизни и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами.

Основными функциями бухгалтерского (бюджетного) учета в системе государственного (муниципального) управления являются информационная и контрольная функции.

Бухгалтерский (бюджетный) учет является составной частью российской национальной системы бухгалтерского учета, специализированной на создании учетно-аналитической и отчетной информации для управления государственными (муниципальными) финансами на всех уровнях властных структур бюджетной системы РФ.

На протяжении длительного времени бухгалтерский (бюджетный) учет отличался от учета в коммерческих организациях. В коммерческих организациях бухгалтерский финансовый учет и бухгалтерская финансовая отчетность предназначены, прежде всего, для внешних заинтересованных пользователей, а бухгалтерский управленческий учет – для внутренних пользователей.

В отличие от коммерческого учета, бюджетный учет долгое время сводился только к регистрации кассовых потоков, то есть кассовых поступлений и кассовых выбытий, а также этапов санкционирования расходов, таких как лимитов бюджетных обязательств и бюджетных ассигнований для осуществления контроля за расходованием бюджетных средств. Органы власти следили за тем, как пополняется бюджет, хватает ли средств на решение тех или иных проблем. Получатели бюджетных средств обосновывали объем необходимого финансирования и отвечали за целевое использование поступлений. Казначейства, в свою очередь, контролировали исполнение финансовых планов и переводили деньги со счетов распорядителей на счета получателей.

Однако полезной информации для целей управления государственными финансами такая система не давала: она лишь фиксировала кассовые потоки, финансовые активы и обязательства (налоги, бюджетные ссуды, кредиты, государственные и муниципальные долги).

Между тем, в условиях ограниченности бюджетных ресурсов эффективность и финансовая стабильность деятельности сектора государственного управления, так же, как и любого другого экономического субъекта, должны оцениваться не приростом или сокращением денежных средств на лицевом счете, а иными показателями: объемом прибыли, рентабельностью, стоимостью чистых активов. Но если прибыль и рентабельность как коммерческие показатели в условиях бюджетной деятельности, мало применимы, то показатель стоимости чистых активов (как разница между активами и обязательствами бюджета) приобретает первостепенное значение и довольно точно характеризует результат деятельности сектора государственного управления.

Поэтому для анализа эффективности использования бюджета, для оценки его воздействия на экономику и рационального управления бюджетными средствами и объектами государственной (муниципальной) собственности, потребовались принципиально иные сведения и, как следствие, новые методологические и методические основы к ведению бюджетного учета.

С другой стороны, внедрение новых концепций обусловлено необходимостью принятия взвешенных решений в процессе бюджетного планирования и отказа от нерациональных расходов. Чтобы решить данную задачу, нужно точно знать, какие сферы деятельности успешнее развиваются при бюджетном финансировании, а какие – при частных инвестициях. Это вызывает необходимость сравнивать себестоимость производимой продукции, оказываемых услуг в секторе государственного управления с частным сектором и приближать бюджетный учет к бухгалтерскому учету в экономических субъектах. По мнению Министерства финансов РФ, достичь этого было можно, если внедрить в бюджетную систему учета элементы «коммерческого» бухгалтерского учета, и прежде всего метод начислений.

Таким образом, социально-экономические условия прошлого сформировали систему организаций бюджетной сферы, которая до 2011 г. функционировала без учета новых подходов к государственному (муниципальному) управлению в отношении результативности и эффективности предоставления государственных (муниципальных) услуг, т.е. функционирование организаций бюджетной сферы осуществлялось вне зависимости от объема и качества оказываемых услуг.

В условиях ограниченности бюджетных ресурсов оптимизация бюджетной сферы стала необходимой с целью усовершенствования качества предоставления государственных(муниципальных) услуг и эффективности использования бюджетных средств.

Для эффективного использования средств бюджета в условиях их ограниченности предполагалось:

- определение ограниченного круга приоритетных расходов;
- уменьшение второстепенных расходов;

– планирование расходов не на основе заявленных потребностей учреждений, а исходя из возможностей бюджета во взаимосвязи с объемом и качеством оказываемых учреждением услуг.

Все это послужило предпосылками к пересмотру представлений в сфере государственных и муниципальных финансов и их бухгалтерского (бюджетного) учета.

Это повлекло изменение по трем направлениям, которые будут рассмотрены далее:

- 1) пересмотр субъектов учета и отчетности;
- 2) пересмотр объектов учета;
- 3) стандартизация отчетности.

Вышеуказанные изменения были направлены на обеспечение формирования информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности экономических субъектов, полезной заинтересованным пользователям. В качестве основного инструмента реформирования бюджетного учета и бюджетной отчетности были приняты существующие международные общепринятые стандарты: Руководство по статистике государственных финансов (РСГФ), разработанное Международным валютным фондом, а также Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС).

Кратко рассмотрим основные ключевые моменты бюджетной реформы, повлиявшие и на реформирование системы бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности в Российской Федерации в конце XX в. – начале XXI в.

В 1993 г. в системе Минфина России было создано Федеральное казначейство. Вновь вводилась казначейская система исполнения бюджетов, отмененная в 1925 г. Следует отметить, что Федеральному казначейству в реформировании бюджетного учета была отведена главенствующая роль.

Во-первых, его органы являются уникальными учреждениями, поскольку одновременно выступают в роли бюджетного учреждения, органа, организующего исполнение бюджета, и органа, осуществляющего кассовое обслуживание исполнения бюджета. Данное обстоятельство позволяет бухгалтерам органов Федерального казначейства комплексно оценивать все изменения в бюджетном учете, видеть взаимосвязь между отражением в учете операций у различных субъектов общественного сектора.

Во-вторых, они изначально формировали методологическую базу бюджетного учета.

В-третьих, внедрение в бюджетный процесс казначейской системы исполнения бюджетов позволило не только изменить организацию исполнения бюджетов, но также установить достаточно жесткий предварительный контроль за расходованием бюджетных средств (до осуществления платежа). Такой контроль осуществляется органами Казначейства при санкционировании расходов бюджета в порядке, установленном п. 5 ст. 267.1 Бюджетного кодекса РФ. Санкционирование оплаты денежных обязательств выражается в процедуре совершения соответствующим финансовым органом разрешительной надписи (акцепта) на платежных и иных документах после проверки наличия документов, подтверждающих законность расходования средств и достаточность объема бюджетных

средств получателя по кодам видов расходов бюджета для осуществления таких расходов. Санкционирование бюджетных расходов позволило если не совсем устранить, то во многом сократить случаи нецелевого расходования бюджетных средств. Это во многом предопределило дальнейшее совершенствование деятельности органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля, ориентируя их не столько на проверки целевого использования бюджетных средств, сколько на подтверждение экономической и хозяйственной эффективности деятельности органов власти и государственных (муниципальных) учреждений.

Таким образом, если в СССР единым кассовым органом, в котором открывали свои счета бюджетополучатели и администраторы доходов (в нынешней терминологии) выступал Госбанк, то в современной России им стало Казначейство, призванное быть независимым и беспристрастным источником информации об исполнении бюджетов для органов государственной власти, органов местного самоуправления и всех заинтересованных лиц.

Основой бюджетного законодательства и функционирования бюджетной системы стал Бюджетный кодекс РФ, принятый в 1998 г. и введенный в действие с 01.01.2000 г. Бюджетный кодекс РФ является основным нормативным актом, регулирующим бюджетные отношения. В то же время Бюджетный кодекс РФ является не единственным источником бюджетного права. В развитие его положений принимаются различные нормативные правовые акты федерального, регионального и местного уровня.

Во исполнение бюджетного послания Президента РФ была разработана Концепция реформирования бюджетного процесса в 2004–2006 гг.³ Концепция реформирования бюджетного процесса в РФ послужила точкой отсчета динамичного изменения системы бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности организаций бюджетной сферы. Данная реформа была направлена на создание условий для эффективного управления государственными (муниципальными) финансами в соответствии с приоритетами государственной политики по следующим направлениям:

- реформирование бюджетной классификации РФ и бюджетного учета;
- выделение бюджетов действующих и принимаемых обязательств;
- совершенствование среднесрочного финансового планирования;
- совершенствование и расширение сферы применения программно-целевых методов бюджетного планирования;
- упорядочение процедур составления и рассмотрения бюджета.

Значение реформирования в рамках данной Концепции заключалось в смещении акцентов бюджетного процесса с «управления бюджетными ресурсами (затратами)» на «управление результатами» путем повышения ответственности и расширения самостоятельности участников бюджетного процесса в рамках среднесрочного планирования.

³ Постановление Правительства РФ от 22.05.2004 г. № 249 : О мерах по повышению результативности бюджетных расходов (вместе с «Концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах», «Планом мероприятий по реализации Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах») // СПС «Консультант Плюс».

В рамках концепции «управления результатами» осуществляется бюджетирование, ориентированное на результат (БОР⁴), т.е. бюджет формируется исходя из целей и планируемых результатов государственной политики. В результате создаются стимулы для наилучшего и ответственного использования различных ресурсов – трудовых, материальных (оборудования, помещений и т.д.), финансовых приоритет отдается внутреннему контролю, ответственность за принятие решений делегируется руководителю организации бюджетной сферы. Проводятся мониторинг и последующий аудит (контроль) использования бюджетных средств и объектов государственной (муниципальной) собственности, результатов деятельности, оценка деятельности ведется по достигнутым результатам.

В Концепции произошло усиление роли бюджетной классификации. Бюджетная классификация и бюджетный учет являются инструментом получения финансовой информации на всех этапах бюджетного процесса – от анализа финансовых результатов деятельности за прошедший период, подготовки и представления проекта бюджета и его исполнения в течение финансового года до составления соответствующей бюджетной отчетности. Реформирование бюджетной классификации и бюджетного учета привело к изменению кодов бюджетной классификации, появлению кода операций сектора государственного управления (КОСГУ). В результате преобразований код счета бюджетного учета стал 26-значным.

Также в рамках Концепции была установлена необходимость перехода на принципы ведения учета и составления отчетности других сфер экономики, в том числе переход к учету по методу начислений для повышения прозрачности операций сектора государственного управления и формирования информации о финансовых последствиях принимаемых решений в налогово-бюджетной сфере.

С 01.01.2006 г. вступил в силу Федеральный закон от 21.07.2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» (в настоящее время не действует).

Предметом регулирования Закона № 94-ФЗ являлись отношения, направленные на обеспечение государственных и муниципальных нужд в целях повышения эффективности, результативности закупок товаров, работ, услуг, обеспечения гласности и прозрачности осуществления таких закупок, предотвращения коррупции и других злоупотреблений в поименованной сфере.

С 01 января 2014 г. вступил в силу Федеральный закон от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд», заменивший Закон № 94-ФЗ и установивший ряд нововведений в правовом регулировании закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, в том числе:

⁴ Концепция (модель) БОР в рамках среднесрочного финансового планирования - распределение бюджетных ресурсов между администраторами бюджетных средств и (или) реализуемыми ими бюджетными программами с учетом или в прямой зависимости от достижения конкретных результатов.

– расширение сферы законодательства о закупках товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд за счет планирования, мониторинга, аудита в сфере закупок товаров, работ, услуг, ведомственного и общественного контроля в сфере закупок;

– создание и ведение в целях информационного обеспечения контрактной системы в сфере закупок единой информационной системы (ЕИС), взаимодействие которой с иными информационными системами должно обеспечивать осуществление процедур, предусмотренных контрактной системой в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд;

– использование новых способов определения поставщиков (подрядчиков, исполнителей);

– введение института контрактной службы заказчиков – подразделения, отвечающего за реализацию всего цикла закупок и осуществляющего функции и полномочия по установленному перечню;

– установление антидемпинговых мер, применяемых при проведении конкурса и аукциона, т.е. мер, направленных на недопустимость искусственного занижения цен при проведении торгов;

– изменение правил определения начальной цены контракта, цены контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем), изменение порядка оценки заявок, окончательных предложений участников закупки и критериев этой оценки, изменение правил исполнения, изменения и расторжения контракта.

В настоящее время требования Закона № 44-ФЗ обязаны соблюдать государственные и муниципальные органы, казенные учреждения и другие организации, которые закупают продукцию за счет бюджетных средств.

Ряд заказчиков, таких как бюджетные и автономные учреждения, унитарные предприятия, в зависимости от того, за счет каких средств они проводят закупки, могут использовать либо Закон № 44-ФЗ, либо Закон № 223-ФЗ⁵.

Основные отличия состоят в том, что процедуры по Закону № 44-ФЗ строго регламентированы, а порядок закупок по Закону № 223-ФЗ заказчики устанавливают самостоятельно в своих положениях о закупках с учетом общих принципов и рамочных норм.

С точки зрения бухгалтерского (бюджетного) учета, в конце 1990 – начале 2000-х гг. действовало несколько инструкций, последовательно заменявших друг друга.

Приказом Минфина России от 26.08.2004 г. № 70н была утверждена Инструкция по бюджетному учету, которая, по сути, явилась инструментом реформирования бухгалтерского (бюджетного) учета. Инструкция ввела множество ранее неизвестных для сектора государственного управления учетных объектов, хотя в РСГФ многие из них определены. Например, появились такие объекты учета как произведенные активы (леса, недра, земля и т.п.). Но для того, чтобы принять к учету произведенные активы, их необходимо правильно оценивать.

⁵ Федеральный закон от 18.07.2011 г. № 223-ФЗ : О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц // СПС «Консультант Плюс».

Предстояло научиться оценивать и нематериальные активы (интеллектуальная собственность и т.п.), а также вложения государства в акции, в уставные капиталы хозяйственных обществ и товариществ, в уставные фонды унитарных предприятий. Инструкция № 70н действовала очень недолго, взамен утверждались Инструкции № 25н от 10.02.2006 г., № 148н от 30.12.2008 г., которые не содержали принципиальных отличий и устраняли недоработки, которые имели место в Инструкции № 70н.

Радикальные изменения в учетный процесс внес Федеральный закон от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (далее – Закон № 83-ФЗ).

Основными целями Закона № 83-ФЗ являлись:

- создание стимула и мотивации для учреждений к эффективному использованию бюджетных средств и государственного (муниципального) имущества;
- повышение качества государственных (муниципальных) услуг;
- установление новых нормативных документов, направленных на обеспечение прозрачности деятельности учреждений;
- утверждение новых форм отчетов о результатах деятельности учреждений, об использовании закрепленного имущества;
- введение новых форм контроля за учреждением.

Закон № 83-ФЗ (за исключением отдельных его положений) начал действовать с 1 января 2011 г. В соответствии с Законом № 83-ФЗ все государственные (муниципальные) учреждения должны были поменять свой правовой статус. Появился новый тип государственного (муниципального) учреждения – казенное.

Кратко рассмотрим правовые основы деятельности государственных (муниципальных) учреждений.

В настоящее время существует множество организационно-правовых форм некоммерческих организаций: потребительские кооперативы; общественные, благотворительные и иные фонды; религиозные организации; общественные организации (в том числе политические партии); ассоциации и союзы; товарищества собственников недвижимости; учреждения; автономные некоммерческие организации; публично-правовые компании и другие⁶. При всем разнообразии форм некоммерческих организаций значительная доля приходится на учреждения.

Согласно ст. 123.21 Гражданского кодекса РФ⁶ учреждением признается унитарная некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера.

Учреждение может быть создано гражданином или юридическим лицом (частное учреждение), либо соответственно Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации, муниципальным образованием (государственное, муни-

⁶ Федеральный закон от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ: Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) // СПС «Консультант Плюс».

ципальное учреждение, далее – ГМУ). Соучредительство нескольких лиц при создании учреждения не допускается. Функции и полномочия учредителя в отношении государственного (муниципального) учреждения осуществляются соответственно уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, органом исполнительной власти субъекта РФ, органом местного самоуправления (далее – орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя).

В соответствии с Законом от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ с 1 января 2011 г. государственные и муниципальные учреждения могут быть бюджетными, казенными, автономными (рис. 2).

В настоящем учебном пособии рассмотрены особенности функционирования и порядка организации бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях, особенности функционирования частных учреждений не рассматриваются.

Казенное учреждение – государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы⁷.

Основными нормативными документами, регулирующими деятельность казенных учреждений, являются Бюджетный кодекс РФ и Закон № 83-ФЗ.

Бюджетное учреждение – некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах⁸.

Основными документами, регулирующими деятельность бюджетных учреждений, являются закон № 83-ФЗ и Федеральный закон от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (далее – Закон № 7-ФЗ).

Автономное учреждение – некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, средств массовой информации, социальной защиты, занятости населения, физической

⁷ Федеральный закон от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ : Бюджетный кодекс Российской Федерации // Там же.

⁸ Федеральный закон от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ : О некоммерческих организациях // Там же.

культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами (в том числе при проведении мероприятий по работе с детьми и молодежью в указанных сферах)⁹.

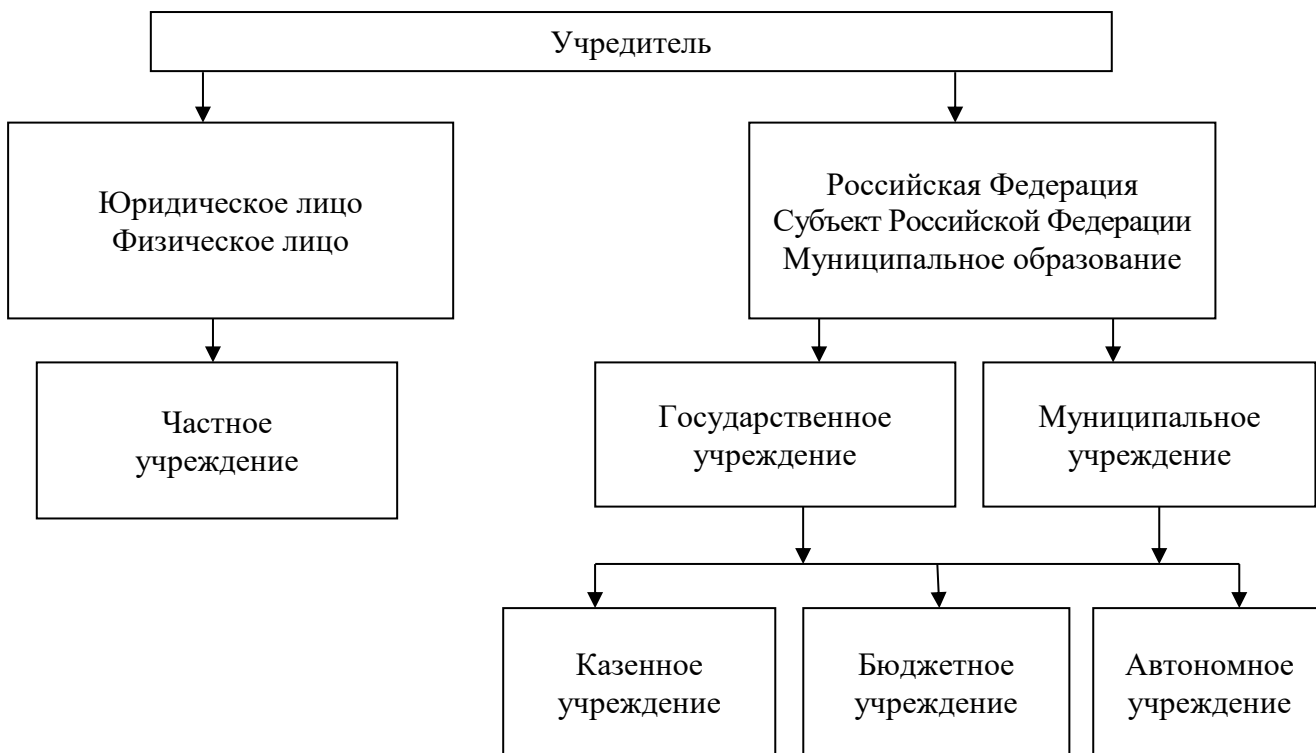


Рис. 2 Типы государственных (муниципальных) учреждений

Деятельность автономных учреждений регулируется Федеральным законом от 03.11.2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» (далее – Закон № 174-ФЗ).

Учреждения создаются в сфере науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта и иных. Но для казенных учреждений существует ограничение в сфере деятельности. Так, государственные учреждения субъектов РФ и муниципальные учреждения, участвующие в реализации территориальных программ обязательного медицинского страхования, не могут быть созданы в виде казенных учреждений.¹⁰

ГМУ может быть отнесено к определенному типу исходя из возможности исполнения им государственных (муниципальных) функций в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления:

– казенные учреждения создаются для выполнения государственных (муниципальных) работ (оказания услуг) и (или) исполнения государственных (муниципальных) функций;

⁹Федеральный закон от 03.11.2006 г. № 174-ФЗ: Об автономных учреждениях // СПС «Консультант Плюс».

¹⁰ Федеральный закон РФ от 29.11.2010 г. № 313-ФЗ. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс».

– автономные и бюджетные учреждения создаются для выполнения государственных (муниципальных) работ, оказания государственных (муниципальных) услуг и не вправе исполнять государственные (муниципальные) функции, за исключением случаев, прямо установленных федеральными законами.

Следует отметить, что федеральное законодательство не содержит прямой нормы, позволяющей установить отличие государственной (муниципальной) услуги от государственной (муниципальной) функции.

Как следует из разъяснений Минфина, приведенных в Письме Минфина России от 22.10.2013 г. № 12-08-06/44036¹¹, главное отличие государственной (муниципальной) услуги от государственной (муниципальной) функции заключается в том, что исполнение функции связано с властными полномочиями (например, контролем, надзором, лицензированием, выдачей разрешений и пр.).

Государственными (муниципальными) казенными учреждениями, выполняющими государственные (муниципальные) функции, являются, например, учреждения управления капитальным строительством, осуществляющие контроль за ходом проектирования и строительства объектов адресных инвестиционных программ. Также статус казенных учреждений имеют воинские части и комиссариаты, СИЗО и исправительные учреждения, учреждения для несовершеннолетних, нуждающихся в социальной реабилитации, психиатрические больницы, лепрозории, противочумные учреждения, дома престарелых, центры социальной помощи населению и другие. В частности, создание государственных (муниципальных) казенных учреждений осуществлялось путем изменения типа учреждений, действующих на день официального опубликования указанного Закона (на 10.05.2010).

Решение о создании казенного учреждения принимается:

- в отношении федеральных казенных учреждений – Правительством РФ;
- в отношении казенных учреждений субъектов РФ – высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ;
- в отношении муниципальных казенных учреждений – местной администрацией муниципального образования.

На федеральном уровне в статус казенных учреждений в обязательном порядке должны были перейти:

а) управления объединений, управления соединений и воинские части Вооруженных Сил, военные комиссариаты, органы управления внутренними войсками, органы управления войсками гражданской обороны, соединения и воинские части внутренних войск, а также других войск и воинских формирований;

б) учреждения, исполняющие наказания, следственные изоляторы уголовно-исполнительной системы, учреждения, специально созданные для обеспечения деятельности уголовно-исполнительной системы, выполняющие специальные функции и функции управления;

в) специализированные учреждения для несовершеннолетних, нуждающихся в социальной реабилитации;

¹¹ Письмо Минфина России от 22.10.2013 г. № 12-08-06/44036 : О Комментариях (комплексных рекомендациях) по вопросам, связанным с реализацией положений Федерального закона от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ // Там же.

г) учреждения Министерства внутренних дел, Главного управления специальных программ Президента, Федеральной миграционной службы, Федеральной таможенной службы, Федеральной службы безопасности, Службы внешней разведки, Федеральной службы охраны, специальные, воинские, территориальные, объектовые подразделения федеральной противопожарной службы Министерства РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий, аварийно-спасательные формирования федеральных органов исполнительной власти;

д) психиатрические больницы (стационары) специализированного типа с интенсивным наблюдением, лепрозории и противочумные учреждения.

В таблице 1, составленной на основании Письма Минфина России от 16.05.2011 г. № 12-08-22/1959 и Письма Минфина России от 22.10.2013 г. № 12-08-06/44036, приведены основные отличительные особенности автономных, бюджетных, казенных учреждений по ряду признаков.

Таблица 1

Сравнительная характеристика автономных, бюджетных, казенных учреждений по некоторым признакам

Признак сравнения	Тип государственного учреждения		
	Автономное	Бюджетное	Казенное
Основной планово-финансовый документ	План финансово-хозяйственной деятельности (ФХД)	План финансово-хозяйственной деятельности (ФХД)	Бюджетная смета
Задание учредителя на оказание услуг (выполнение работ)	Обязательно	Обязательно	Не обязательно, но может быть сформировано по решению учредителя
Основной источник финансового обеспечения деятельности	Субсидия учредителя на выполнение задания		Средства бюджета на основании бюджетной сметы
Другие источники финансового обеспечения деятельности	Целевые субсидии, субсидии на цели осуществления вложений в объекты государственной (муниципальной) собственности, доходы от приносящей доход деятельности, средства ОМС		Средства ОМС
Возможность ведения приносящей доход деятельности в соответствии с уставом	Доходы поступают в самостоятельное распоряжение	Доходы поступают в самостоятельное распоряжение	Полученные доходы зачисляются в бюджет в качестве неналоговых доходов бюджета
Органы управления	Наблюдательный совет. Руководитель.	Руководитель	Руководитель
Открытие счетов	Счета в кредитных организациях и в органах казначейства	Счета в органах казначейства	Счета в органах казначейства
Право на размещение свободных денежных средств на депозитах	Разрешено	Запрещено	Прямого запрета законодательство не содержит

Признак сравнения	Тип государственного учреждения		
	Автономное	Бюджетное	Казенное
Право на привлечение (предоставление) заемных средств	Разрешено	Прямой запрет содержится только в отношении привлечения заемных средств для выполнения обязательств по договору лизинга	Запрещено. Также прямой запрет содержится в отношении привлечения заемных средств для выполнения обязательств по договору лизинга
Право на совершение крупных сделок	С предварительного согласия наблюдательного совета	С предварительного согласия учредителя	Отсутствует
Операции с ценными бумагами	Разрешено	Запрещено	Запрещено
Учет	Единый план счетов бухгалтерского учета для государственных органов власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению, утв. Приказом Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н Федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов		
Учет	План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и инструкция по применению, утв. Приказом Минфина России от 23.12.2010 г. № 183н (далее – Инструкция № 183н)	План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и инструкция по применению, утв. Приказом Минфина России от 16.12.2010 г. № 174н (далее – Инструкция № 174н)	План счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению, утв. Приказом Минфина России от 06.12.2010 г. № 162н (далее – Инструкция № 162н). План счетов казначейского учета и Инструкция по его применению, утв. Приказом Минфина России от 30.11.2015 г. № 184н
Формирование отчетности	Инструкция о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных(муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденной Приказом Минфина России от 25.03.2011 г. № 33н.		Инструкция о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ, утв. Приказом Минфина России от 28.12.2010 г. № 191н.
Возможность распоряжения имуществом без согласия учредителя:			

Признак сравнения	Тип государственного учреждения		
	Автономное	Бюджетное	Казенное
1. Недвижимым имуществом, закрепленным собственником, приобретенным за счет выделенных собственником средств	Запрещено	Запрещено	Запрещено*
2. Недвижимым имуществом, приобретенным за счет доходов, полученных от приносящей доход деятельности	Разрешено	Запрещено	Запрещено*
3. Особо ценным движимым имуществом, закрепленным собственником (приобретенным за счет выделенных собственником средств)	Запрещено	Запрещено	Запрещено*
4. Особо ценным движимым имуществом, приобретенным за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности	Разрешено	Разрешено	Запрещено*
5. Иным имуществом	Разрешено	Разрешено	Запрещено*
Распространение действия положений ФЗ от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее – Закон № 44-ФЗ).	В отдельных случаях	В отдельных случаях	На все закупки
Право на учреждение других юридических лиц	С согласия учредителя могут создавать или участвовать в создании как некоммерческих, так и коммерческих организаций	С согласия собственника (учредителя) вправе создавать только некоммерческие организации	Не вправе выступать учредителем (участником) юридических лиц

Проведем более подробный сравнительный анализ ГМУ различных типов по основным признакам сравнения.

1. Порядок финансового обеспечения деятельности учреждений. Согласно изменениям, внесенными в Бюджетный кодекс РФ Законом № 83-ФЗ, из всех трех вышеперечисленных учреждений, получателем бюджетных средств (наряду с государственными органами власти и органами управления государственными внебюджетными фондами) признаются только казенные учреждения.

Финансовое обеспечение деятельности казенного учреждения осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы. Субсидии казенному учреждению не предоставляются (п. 10 ст. 161 БК РФ).

2. Финансово-хозяйственная деятельность бюджетного и автономного учреждений осуществляется на основании Плана финансово-хозяйственной деятельности.

Бюджетные и автономные учреждения лишены права получения прямого бюджетного финансового обеспечения и могут получать бюджетные средства только в форме субсидий на обеспечение выполнения задания учредителя (ст. 78.1 БК РФ).

Субсидии зачисляются на счета бюджетных и автономных учреждений, открытые ими в органе Казначейства или в кредитных организациях (автономным учреждениям), и их расходование не контролируется органами Казначейства. Бюджетное и автономное учреждение самостоятельно использует полученную из бюджета субсидию на выполнение государственного (муниципального) задания, неся при этом ответственность за своевременное, полное и качественное исполнение задания учредителя.

Если же бюджетное и автономное учреждение не выполнило задание учредителя, то остаток субсидии необходимо вернуть в бюджет. Сумму этого возврата определяет учредитель на основании представленного окончательного отчета о выполнении задания. При этом он должен учесть нормативные затраты на оказание услуг (выполнение работ), используя форму, предусмотренную соглашением о порядке и условиях предоставления субсидии. Таким образом, в настоящее время финансовое обеспечение деятельности бюджетного (автономного) учреждения поставлено в зависимость от количества и качества оказываемых им услуг.

Недостоверность сведений, отраженных в годовом отчете о выполнении задания может повлечь за собой признание государственного (муниципального) задания невыполненным и, как следствие, необходимость возврата части субсидии в бюджет. Такая ситуация может возникнуть и по результатам контроля со стороны учредителя, если будет установлено, что отчет содержит ошибки, влияющие на результат выполнения задания, либо часть значений в отчете не подтверждается первичными документами. Это свидетельствует о недостижении количественных и качественных показателей задания.

3. В качестве дополнительного источника финансового обеспечения бюджетных и автономных учреждений выступают средства, получаемые учреждениями от деятельности, приносящей доход в рамках определенных уставом видов деятельности. Доходы бюджетного и автономного учреждения от осуществления предпринимательской деятельности поступают в его самостоятельное распоряжение.

Доходы от приносящей доход деятельности казенных учреждений являются неналоговыми доходами бюджета соответствующего уровня и подлежит обязательному перечислению в доход бюджета.

Особые правила ведения приносящей доход деятельности действуют в отношении федеральных казенных учреждений, подведомственных ФСИН и Минобороны, исполняющих наказания в виде лишения свободы или содержания в дисциплинарной воинской части. В силу норм п. 10 ст. 241 БК РФ доходы, полученные этими учреждениями от осуществления собственной производственной деятельности в целях исполнения требований уголовно-исполнительного законодательства РФ об обязательном привлечении осужденных к труду, в полном объеме зачисляются в федеральный бюджет, отражаются на лицевых счетах учреждений, открытых в территориальных ОФК, и направляются на финансовое обеспечение осуществления их функций сверх бюджетных ассигнований, предусмотренных в федеральном бюджете, в порядке, установленном Минфином.

4. Также бюджетным и автономным учреждениям могут предоставляться субсидии на иные цели (субсидии на ремонт имущества, закрепленного за учреждением, приобретение оборудования, проведение аудита, повышение квалификации персонала и др.) и на цели осуществления капитальных вложений в объекты государственной (муниципальной) собственности. Эти субсидии предоставляются бюджетным и автономным учреждениям в целях осуществления расходов, носящих непостоянный (разовый) характер, поэтому их включение в состав нормативных затрат на оказание услуг (работ) в рамках выполнения задания учредителя нецелесообразно, поскольку может привести к искажению реальной стоимости нормативных затрат.

Казенным учреждениям субсидии не предоставляются.

5. Порядок осуществления операций с безналичными денежными средствами. Казенное и бюджетное учреждения осуществляют операции с безналичными денежными средствами через лицевые счета, открытые в органах Федерального казначейства (финансовых органах). Автономные учреждения имеют право осуществлять безналичные расчеты через расчетные счета, открытые им в кредитных организациях или через лицевые счета, открытые в органах Федерального казначейства (финансовых органах).

6. Право учреждения на совершение крупных сделок. Для автономных учреждений крупной признается сделка, связанная с распоряжением денежными средствами, привлечением заемных денежных средств, отчуждением имущества (которым автономное учреждение вправе распоряжаться самостоятельно), а также с передачей такого имущества в пользование или в залог, при условии, что цена такой сделки либо стоимость отчуждаемого или передаваемого имущества превышает 10 процентов балансовой стоимости активов учреждения, определяемой по данным его бухгалтерской (финансовой) отчетности на последнюю отчетную дату¹². В уставе учреждения размер крупной сделки может быть уменьшен.

Для бюджетных учреждений крупной признается сделка или несколько взаимосвязанных сделок, связанных с распоряжением денежными средствами, отчуждением иного имущества (которым в соответствии с законодательством

¹² Статья 14 Закона № 174-ФЗ.

бюджетное учреждение вправе распоряжаться самостоятельно), а также с передачей такого имущества в пользование или в залог при условии, что цена такой сделки либо стоимость отчуждаемого или передаваемого имущества превышает 10 % балансовой стоимости активов учреждения, определяемой по данным его бухгалтерской (финансовой) отчетности на последнюю отчетную дату¹³. В уставе учреждения размер крупной сделки может быть уменьшен.

Критериями признания сделки крупной выступают:

- предмет договора (это могут быть договоры купли-продажи (поставки), аренды, залога и т.д.));
- стоимостный критерий (цена сделки, стоимость имущества).

Также из анализируемых положений Законов № 174-ФЗ и № 7-ФЗ следует, что совершение сделки связанной с отчуждением имущества, относится только к такой категории имущества, по которым в обоих типах учреждений установлено право самостоятельного распоряжения.

Казенные учреждения на основании п. 1 ст. 296 и п. 4 ст. 298 ГК РФ не вправе отчуждать либо иным способом распоряжаться имуществом без согласия собственника имущества. При этом к имуществу относятся также и денежные средства. Казенное учреждение распоряжается денежными средствами в порядке, установленном БК РФ с учетом осуществления контроля за расходованием бюджетных средств, в том числе санкционирования соответствующих расходов.

Поскольку для совершения казенными учреждениями практически любых сделок необходимо согласие (санкция, одобрение) собственника имущества (при этом не имеют значения ни предмет договора, ни его цена или стоимость имущества), для них не устанавливается какой-либо специальный порядок совершения крупных сделок. Поэтому в нормах законодательства, регулирующих правовое положение казенных учреждений, отсутствует само понятие крупной сделки (ст. 161 БК РФ, Закон № 83-ФЗ).

7. Имущество учреждения. Для обеспечения выполнения учреждением своих функций учредитель закрепляет за учреждением имущество на праве оперативного управления. На имущество, приобретенное учреждением по иным основаниям, учреждение также приобретает право оперативного управления. Учреждения владеют и пользуются этим имуществом в пределах, установленных законом, в соответствии с целями своей деятельности, назначением этого имущества, но распоряжаются имуществом только с согласия собственника. Порядок согласования распоряжения имуществом устанавливает его собственник.

8. Действие Закона № 44-ФЗ. Казенные учреждения являются заказчиками, которые обязаны осуществлять закупки в соответствии с требованиями Закона № 44-ФЗ при приобретении товаров, работ, услуг за счет всех источников.

Бюджетные учреждения относятся к заказчикам, которые обязаны осуществлять закупки в соответствии с требованиями Закона № 44-ФЗ, если такие закупки производятся за счет субсидий, предоставленных из бюджетов бюджетной системы РФ и иных средств (п. 7 ст. 3 Закона № 44-ФЗ).

¹³ Пункт 13 ст. 9.2. Закона № 7-ФЗ.

Если бюджетное учреждение осуществляет закупку за счет грантов, средств, полученных от приносящей доход деятельности (за исключением средств, полученных на оказание и оплату медицинской помощи по обязательному медицинскому страхованию), либо в целях привлечения третьих лиц для исполнения контракта, по которому бюджетное учреждение является исполнителем, то оно вправе осуществлять закупки в порядке, предусмотренном Законом № 223-ФЗ. Для этого бюджетному учреждению необходимо:

1) принять решение об осуществлении закупок в порядке, предусмотренном Законом № 223-ФЗ. Решение о порядке осуществления закупок в соответствии с Законом № 44-ФЗ или Законом № 223-ФЗ должно быть принято до начала года, в течение которого планируется их осуществление, и не может быть изменено в указанном году;

2) разместить в единой информационной системе положение о закупках для нужд заказчика в соответствии с требованиями Закона № 223-ФЗ.

Автономные учреждения являются заказчиками и обязаны осуществлять закупки в порядке, предусмотренном Законом № 44-ФЗ, в случаях:

– если закупки осуществляются за счет средств, полученных из бюджетов бюджетной системы РФ на осуществление капитальных вложений в объекты государственной или муниципальной собственности;

– если государственные или муниципальные заказчики передали указанным лицам свои полномочия на осуществление закупок на безвозмездной основе на основании договоров, соглашений.

В остальных случаях автономные учреждения руководствуются нормами Закона № 223-ФЗ.

9. Реформа бюджетных учреждений 2010 г. в числе прочего установила требования к информационной открытости бюджетных учреждений.

Открытость и доступность определенных документов должны обеспечиваться путем их размещения на официальном сайте bus.gov.ru с информацией о деятельности ГМУ.

На основании п. 3.3. ст. 32 Федерального закона от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», в целях обеспечения открытости и доступности информации о деятельности ГМУ подлежат размещению следующие документы:

– учредительные документы, в том числе внесенные в них изменения;

– свидетельство о государственной регистрации;

– решение учредителя о создании учреждения;

– решение учредителя о назначении руководителя учреждения;

– положения о филиалах, представительствах учреждения;

– план финансово-хозяйственной деятельности учреждения;

– годовая бухгалтерская отчетность учреждения;

– сведения о проведенных в отношении учреждения контрольных мероприятиях и их результатах;

– государственное (муниципальное) задание на оказание услуг (выполнение работ);

- отчет о результатах деятельности учреждения и об использовании закрепленного за ним государственного (муниципального) имущества;
- бюджетная смета казенного учреждения;
- решения учредителя автономного учреждения о назначении членов наблюдательного совета автономного учреждения или досрочном прекращении их полномочий.

Данные сведения размещает Федеральное казначейство на основании информации, предоставленной учреждением, в установленном порядке.

Указанные документы, если они содержат сведения, составляющие государственную тайну, на официальном сайте не размещаются.

10. Учет и отчетность организации бюджетной сферы. В рамках реализации требований Закона № 83-ФЗ был принят Единый план счетов бухгалтерского учета для государственных органов власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению¹⁴ (далее – Единый план счетов, Инструкция № 157н.).

Таким образом, с 01.01.2011г. в целях унификации и стандартизации бухгалтерского учета учреждений учет в них, независимо от типа учреждения, осуществляется на основе Единого плана счетов и Инструкции по его применению. Инструкция № 157н стала базовой для разработки и издания четырёх приказов Минфина России по бухгалтерскому учету в государственных (муниципальных) учреждениях, которые действуют после преобразований в рамках требований Закона № 83-ФЗ:

- приказ от 06.12.2010 г. № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению». План счетов и Инструкция предназначены для ведения учета в казенных учреждениях и органах власти;
- приказ от 16.12.2010 г. № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению». План счетов и Инструкция предназначена для ведения учета в бюджетных учреждениях;
- приказ от 23.12.2010 г. № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению». План счетов и Инструкция предназначена для ведения учета в автономных учреждениях;
- приказ от 30.11.2015 г. № 184н «Об утверждении Плана счетов казначейского учета и Инструкции по его применению. План счетов и Инструкция предназначена для ведения учета в органах казначейства.

Таким образом, как было указано ранее, начиная с 1 января 2011 г. организации бюджетной сферы отражали все хозяйственные операции исходя из общих методических подходов, руководствуясь Единым планом счетов бухгалтерского учета.

¹⁴ Приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н : Об утверждении единого плана счетов бухгалтерского учета для государственных органов власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и инструкция по его применению // СПС «Консультант Плюс».

С 01.01.2018 г. вступили в силу 5 федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов, обязательный характер применения которых в системе регулирования бухгалтерского учета установлен ст. 21 Закона № 402-ФЗ, с 01.01.2019 г. – еще 5 стандартов, с 01.01.2020 г. – 5 стандартов. Таким образом, в 2020 г. действует 15 федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов, и работа Минфина по их разработке и совершенствованию стандартов продолжается.

В настоящее время силами Минфина ведется разработка полного набора федеральных стандартов бухгалтерского учета в секторе государственного управления.

По окончании данной работы принципы и требования бухгалтерского учета бюджетной сферы будут приведены в соответствие с условиями деятельности субъектов бюджетной сферы в рыночной экономике. Инструментом реформирования выступают международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора. Примечательно, что федеральные стандарты для организаций бюджетной сферы внедряются раньше, чем аналогичные нормативные акты для коммерческих организаций. Из-за этого с 2018 г. бюджетный учет по критерию адекватности требованиям рыночной экономики начал превосходить учет в коммерческом секторе. Согласно последней Программе разработки стандартов¹⁵, введение в действие стандартов должно закончиться к 01.01.2024 г.

Принятие федеральных стандартов потребует внесения изменений в действующие нормативные правовые акты, регулирующие ведение бухгалтерского (бюджетного) учета и составление бухгалтерской (бюджетной) отчетности.

Основные изменения заключаются в постепенном перемещении методологии бухгалтерского (бюджетного) учета из Инструкции по применению Единого плана счетов в федеральные стандарты. Привычный Единый план счетов сохранится, но будет расширяться за счет дополнительных счетов и описания новых бухгалтерских проводок, необходимых для отражения учета объектов в соответствии с федеральными стандартами. Также для всех типов учреждений в виде стандартов будут утверждены изменения в планы счетов, инструкции по их применению, порядки составления и представления бюджетной и бухгалтерской отчетности.

Говоря о реформировании бухгалтерского (бюджетного) учета, нельзя не остановиться на вопросах совершенствования бухгалтерской (бюджетной) отчетности как результирующего этапа учета.

Руководствуясь положениями Закона № 83-ФЗ Минфин России приказом от 28.12.2010 г. № 191н утвердил Инструкцию о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (далее – Инструкция № 191н). Указанный приказ вступил в действие начиная с бюджетной отчетности по состоянию на 1 февраля 2011 г. Приказ № 191н распространяется на главных распоря-

¹⁵ Приказ Минфина от 25.12.2019 г. № 252н : Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов на 2020–2023 гг. // СПС «Консультант Плюс».

дителей, распорядителей, получателей бюджетных средств, главных администраторов, администраторов доходов бюджетов, главных администраторов, администраторов источников финансирования дефицита бюджетов, финансовые органы Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований и органы управления государственными внебюджетными фондами и территориальными государственными внебюджетными фондами, осуществляющие составление и исполнение соответствующих бюджетов, органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджетов системы Российской Федерации, и органы, осуществляющие кассовое обслуживание бюджетных учреждений, автономных учреждений и иных организаций. Изменения бюджетной отчетности касаются прежде всего отчетных форм, которые необходимо было привести в соответствие изменившемуся Единому плану счетов.

Бюджетные и автономные учреждения вместо бюджетных ассигнований получают на выполнение государственного (муниципального) задания субсидии из соответствующего бюджета. Поэтому результаты деятельности данных учреждений, выраженные в их отчетности, должны включаться в общую отчетность публично-правового образования. Поэтому такие учреждения представляют бухгалтерскую отчетность главным распорядителям бюджетных средств (учредителям), а те, в свою очередь, формируют консолидированную бухгалтерскую отчетность и представляют ее в соответствующий финансовый орган (Федеральное казначейство). Далее формируется консолидированный отчет публично-правового образования. Для бюджетных и автономных учреждений приказом Минфина России от 25.03.2011 г. № 33н утверждена Инструкция о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений.

1.2. Субъекты бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности

Как уже было отмечено ранее, одним из направлений бюджетной реформы, проводимой в нашей стране, был пересмотр *субъектов* учета и отчетности.

Для того, чтобы определить субъектов бухгалтерского (бюджетного) учета, следует понять, по каким принципам осуществляется разделение экономики любой страны на секторы. Решение о включении тех или иных единиц в состав сектора государственного управления должно закрепляться законодательно и учитываться в праве каждого государства. Но, вместе с тем, основополагающие принципы разделения экономики на секторы должны быть общими для всех государств. И такие общие принципы появились в конце XX – начале XXI в. и были вызваны интеграцией мирового сообщества, созданием международных финансовых организаций, в частности, Международного валютного фонда (МВФ). МВФ было разработано Руководство по статистике государственных финансов, представляющее собой методологическую основу учета и отчетности в общественном секторе. В Руководстве:

– структурированы институциональные секторы, сегменты национальной экономики и выделен сектор государственного управления (СГУ, в России исторически сложилось название бюджетный сектор);

– даны определения активов и обязательств, операций и экономического события, потоков и запасов;

– сформулированы учетные методы, в том числе, основанные на методе двойной записи, тождестве баланса активов и пассивов (заключающегося в том, что совокупная стоимость активов всегда равна совокупной стоимости обязательств плюс чистая стоимость активов), возможности применения альтернативных методов отражения потоков в учете – метода начисления, метода учета на основе наступления срока платежа, метода учета на основе обязательств, кассового метода; а также стоимостной оценки всех потоков и запасов (например, по текущей рыночной цене или номинальной стоимости), консолидации бюджетно-налоговой информации в соответствии с установленными правилами и т.д.

В соответствии с Руководством, экономика страны в целом может быть разделена на секторы, причем каждый сектор состоит из ряда институциональных единиц, являющихся резидентами данной страны. Рассмотрим секторы экономики, выделенные в соответствии с Руководством:

– сектор нефинансовых корпораций, состоящий из структур, создаваемых с целью производства товаров и нефинансовых услуг для реализации на рынке;

– сектор финансовых корпораций, состоящий из структур, занимающихся предоставлением финансовых услуг на рынке (кредитные организации, негосударственные ПФ, инвестиционные фонды);

– сектор государственного управления, состоящий из структур, выполняющих функции органов государственного управления в качестве своего основного вида деятельности. К нему относятся органы государственной власти, органы управления государственным внебюджетных фондов, органы управления территориальных государственных внебюджетных фондов, органы местного самоуправления и созданные ими государственные (муниципальные) учреждения;

– сектор некоммерческих организаций, обслуживающих домашние хозяйства, состоящий из всех некоммерческих организаций-резидентов. Политические партии, религиозные объединения и другие общественные организации. Хотя их деятельность нельзя назвать производством услуг, вместе с тем их необходимо выделить в отдельный блок, так как они, не являясь субъектами учета сектора государственного управления, имеют определенные отношения с бюджетом;

– сектор домашних хозяйств, состоящий из небольших групп физических лиц, которые проживают совместно, полностью или частично объединяют свои доходы и имущество и совместно потребляют определенные виды товаров и услуг.

В свою очередь, каждый из представленных пяти секторов представляет собой объединение институциональных единиц.

Институциональная единица представляет собой экономическую структуру, которая может от своего имени владеть активами, принимать обязательства и осуществлять экономическую деятельность и операции с другими структурами.

В зависимости от административных и правовых механизмов сектор государственного управления может состоять из подсекторов. Для целей анализа

каждый из этих секторов может быть разделен на подсекторы, а подсекторы могут группироваться различными способами для образования других секторов. Например, сектор государственного управления может быть разделен на подсекторы центрального правительства, региональных и местных органов управления, а сектор нефинансовых корпораций — на государственные нефинансовые корпорации и другие нефинансовые корпорации.

В рассматриваемой ниже схеме разделение на подсекторы соответствует бюджетному законодательству РФ и делению бюджетной системы по уровням, которые определены в Бюджетном кодексе (рис. 3).

Первый подсектор – это подсектор центрального Правительства, включающий федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов.

Второй подсектор – это подсектор региональных органов управления, включающий, согласно Бюджетному кодексу, бюджеты субъектов РФ и бюджеты территориальных внебюджетных фондов.

Третий подсектор – это подсектор местных органов управления, то есть сюда включаются местные бюджеты.

Согласно Конституции РФ, только первые два уровня являются органами государственной власти, а местные органы таковыми не являются, т.е. это органы местного самоуправления.

Очень важным является подразделение сектора государственного управления на подсекторы, потому что, при условии четкого распределения полномочий и обязанностей каждого из этих подсекторов, появляется возможность четко отслеживать все взаимные потоки.

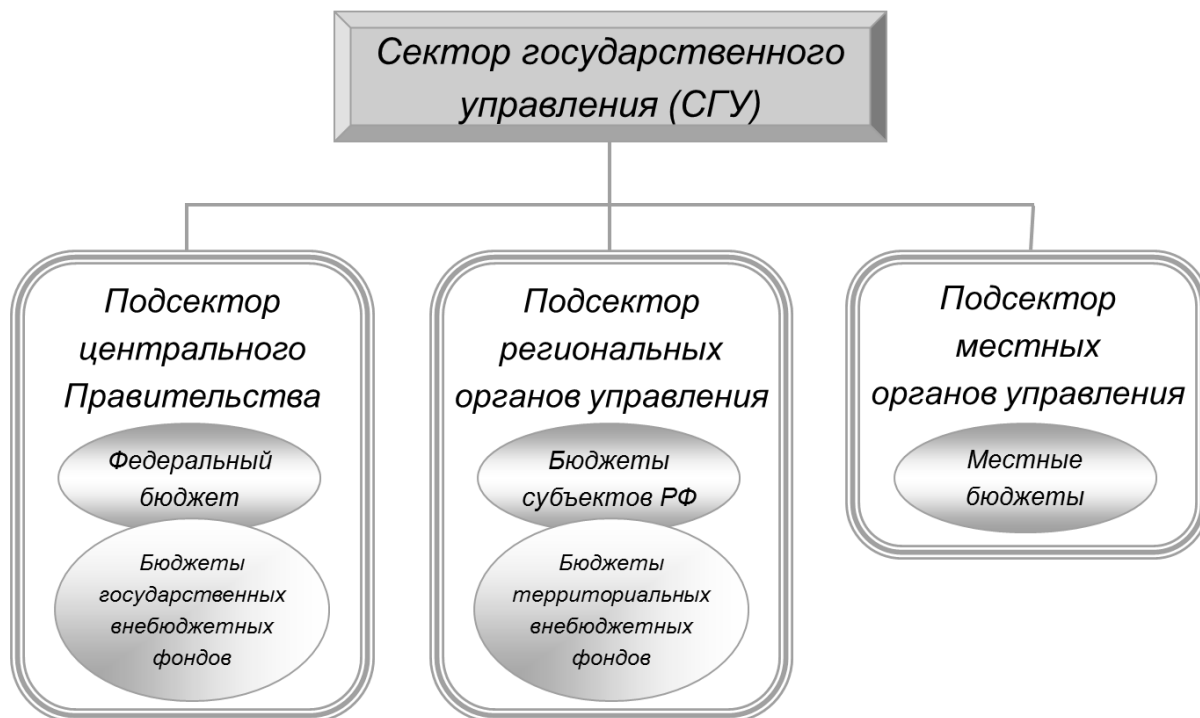


Рис. 3. Модель сектора государственного управления РФ

Вместе с тем, начиная с 2019 г. приказом Минфина РФ от 30.11.2018 г. № 246н внесены изменения в Порядок применения классификации операций сектора государственного управления, утвержденный Приказом Минфина РФ от 29.11.2017 г. № 209н (далее – Порядок № 209н).

Прежде всего отметим, что Порядок № 209н содержит термины, которые используются исключительно в целях его реализации (например, термины «сектор государственного управления» и «организации государственного сектора»). В Методических рекомендациях, доведенных Письмом Минфина РФ от 29.06.2018 г. № 02-05-10/45153, финансовое ведомство разъяснило порядок применения данных терминов.

Так, к *сектору государственного управления* относятся (п. 2 Порядка № 209н):

- органы государственной власти (государственные органы);
- органы местного самоуправления;
- органы управления государственными внебюджетными фондами;
- государственные (муниципальные) учреждения, в том числе находящиеся за пределами РФ;
- иные юридические лица, осуществляющие в соответствии с законодательством РФ бюджетные полномочия получателя бюджетных средств, в части деятельности по бюджетным полномочиям.

Организациями государственного сектора признаются (п. 9.5 Порядка № 209н):

- государственные (муниципальные) унитарные предприятия;
- государственные корпорации и компании, публично-правовые компании;
- корпоративные юридические лица, владельцами более 50% акций (долей) которых являются публично-правовые образования или государственные (муниципальные) бюджетные, автономные учреждения.

В настоящем учебном пособии мы будем использовать именно данную терминологию.

Далее перейдем к изучению субъектов бухгалтерского (бюджетного) учета с точки зрения отечественного законодательства по бухгалтерскому учету.

Прежде всего, субъекты бухгалтерского учета определены Законом № 402-ФЗ.

Согласно ст. 2 Закона № 402-ФЗ, действие закона распространяется, в том числе, на некоммерческие организации и государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и территориальными государственными внебюджетными фондами.

Примечательно, что согласно поправкам, внесенным в Закон № 402-ФЗ федеральным законом от 26.07.2019 г. № 247-ФЗ¹⁶, термин «организации государственного сектора», ранее использовавшийся в Законе № 402-ФЗ, был заменен термином «организации бюджетной сферы» и уточнено его значение.

¹⁶ Федеральный закон от 26.07.2019 г. № 247-ФЗ : О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и отдельные законодательные акты Российской Федерации в части регулирования бухгалтерского учета организаций бюджетной сферы // СПС «Консультант плюс».

Организации бюджетной сферы – государственные (муниципальные) учреждения, государственные органы, органы местного самоуправления, органы местной администрации, органы управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и территориальными государственными внебюджетными фондами.

Развитие классификации субъектов бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности представлено в ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»¹⁷ (далее – ФСБУ «Концептуальные основы»).

Согласно ФСБУ «Концептуальные основы» под субъектами учета понимаются государственные (муниципальные) учреждения, финансовые органы, органы, осуществляющие кассовое обслуживание.

К учреждениям относят:

- государственные (муниципальные) бюджетные и автономные учреждения;
- иные организации государственного сектора, в том числе находящиеся за пределами РФ, осуществляющие бюджетные полномочия по ведению бюджетного учета (получатели бюджетных средств, администраторы доходов бюджета, администраторы источников финансирования дефицита бюджета).

К финансовым органам относят:

- органы государственной власти;
- органы местного самоуправления;
- органы местной администрации;
- органы управления государственными внебюджетными фондами РФ;
- органы управления территориальными государственными внебюджетными фондами, осуществляющие составление и исполнение бюджетов бюджетной системы РФ.

К органам, осуществляющим кассовое обслуживание, относят:

- органы государственной власти, органы местного самоуправления осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы РФ;
- органы Федерального казначейства;
- финансовые органы субъектов РФ (муниципальных образований), осуществляющие открытие и ведение лицевых счетов бюджетных и автономных учреждений.

Субъекты отчетности классифицируются согласно ФСБУ «Концептуальные основы» следующим образом:

- учреждения, финансовые органы, органы, осуществляющие кассовое обслуживание, составляющие индивидуальную отчетность;
- организации бюджетной сферы – учредители, составляющие консолидированную бухгалтерскую отчетность государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений;

¹⁷ Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 256н : Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» // СПС «Консультант плюс».

– организации бюджетной сферы, осуществляющие бюджетные полномочия по формированию бюджетной отчетности (консолидированной бюджетной отчетности).

Вышеизложенная классификация субъектов отчетности основана на классификации бухгалтерской отчетности согласно ФСБУ «Концептуальные основы» (рис. 4).



Рис. 4. Классификация бухгалтерской отчетности

Индивидуальную отчетность составляют:

- учреждения
- финансовые органы
- органы, осуществляющие кассовое обслуживание

Индивидуальная бухгалтерская отчетность подлежит публикации в части раскрываемых показателей и пояснений к ним, публикация которых является обязательной в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Индивидуальная отчетность формируется с представлением данных о:

- активах и обязательствах
- финансовом результате деятельности
- результатах исполнения бюджетной сметы, плана финансово-хозяйственной деятельности
- движении денежных средств
- иной информации, необходимой пользователям отчетности для принятия экономических решений

Индивидуальная отчетность предназначена для представления в:

- органы государственного (муниципального) финансового контроля
- финансовые органы
- государственные (муниципальные) органы
- налоговые органы

Консолидированную отчетность составляют:

Организации бюджетной сферы, осуществляющие соответствующие бюджетные полномочия

Организации бюджетной сферы с полномочиями учредителей

При формировании *консолидированной отчетности* обобщается и представляется информация группы субъектов отчетности (например, субъектов одной подведомственности (подконтрольности), субъектов одного публично-правового образования, субъектов группы публично-правовых образований).

Консолидированная отчетность раскрывает информацию таким образом, как если бы она была подготовлена одним субъектом отчетности. Для формирования показателей такой отчетности суммируются одноименные показатели и исключаются подлежащие консолидации взаимосвязанные показатели.

$$\text{Показатель отчетности} = \sum \text{Одноименных показателей} - \text{Взаимосвязанные показатели, подлежащие консолидации}$$

Бюджетная отчетность главного распорядителя бюджетных средств, согласно положениям федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов, является консолидированной бюджетной отчетностью.

Полномочия по составлению и представлению консолидированной бюджетной отчетности главного распорядителя бюджетных средств являются бюджетными полномочиями, возникающими в рамках бюджетных правоотношений. При этом составление и представление консолидированной бюджетной отчетности главного распорядителя бюджетных средств является частью бюджетного процесса по составлению отчетности об исполнении бюджета.

Следующая классификация отчетности – по *степени раскрытия информации* отчетность бывает *общего или специального назначения*.

Отчетность *общего назначения* формируется для представления пользователям, которые не обладают правом требовать представить отчетность или информацию о деятельности субъектов отчетности.

Пользователями отчетности *общего назначения* являются:

- получатели государственных услуг;
- исполнители государственных (муниципальных) контрактов;
- кредиторы;
- инвесторы;
- заемщики;
- участники международных договоров, заключенных Российской Федерацией;
- сотрудники учреждений;
- иные граждане РФ и организации, заинтересованные в изучении (использовании) показателей отчетности общего назначения.

Состав отчетности общего назначения устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Основные правила составления такой отчетности, обязательные требования к минимальному составу и порядку представления ее публично раскрывае-

мых показателей и пояснений к ним установлены ФСБУ «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»¹⁸. Все учреждения впервые применяли ФСБУ «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» при публикации отчетности за 2018 г.

В соответствии с п. 24 данного стандарта публичному раскрытию подлежат:

- показатели, отраженные в бухгалтерском балансе, отчете о финансовых результатах деятельности, отчете о движении денежных средств, Пояснительной записке;
- показатели отчетов, обеспечивающие сопоставление показателей, утвержденных законом (решением) о бюджете и показателей исполнения бюджета;
- пояснения.

При формировании отчетности общего назначения за основу можно взять отчетность специального назначения, которую представляют учредителю или другому вышестоящему органу.

В ФСБУ «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» и инструкциях № 191н и № 33н описаны способы представления отчетности и единые требования к ее составлению. Поскольку правила инструкций имеют приоритет над требованиями стандарта, самостоятельно редактировать формы отчетности, подводя их под требования стандарта, не нужно.

Показатели отчетности используются в качестве исходных данных для целей подготовки статистической отчетности, в том числе для формирования статистических моделей, для финансового и (или) экономического анализа, в том числе оценки влияния государственной политики на экономическую деятельность.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность общего назначения используется для прогнозирования объема ресурсов, необходимых для продолжения деятельности субъекта отчетности, в том числе прогнозных (оценочных) значений ресурсов, которые ожидается получить (создать) в процессе такой деятельности, а также прогнозирования объема сопутствующих с такой деятельностью рисков и неопределенностей.

Отчетность общего назначения подлежит публикации в сети Интернет.

Для учреждений правила стандарта дополняют требования по обеспечению открытости и доступности сведений о бухгалтерской отчетности, предусмотренные Федеральным законом от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

Отчетность государственных и муниципальных учреждений должен опубликовать учредитель, кроме тех случаев, когда своим правовым актом учредитель передал право публиковать отчетность учреждению.

Показатели отчетности нужно раскрывать на сайте www.bus.gov.ru. Учреждение может дополнительно разместить отчетность на собственном сайте.

Органам власти и местного самоуправления нужно публиковать отчетность на своих официальных сайтах или других ресурсах, предусмотренных для раскрытия бюджетной отчетности.

¹⁸ Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 260н : Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» // СПС «Консультант Плюс».

Сроки публикации субъект отчетности устанавливает самостоятельно с учетом общих правил.

Согласно ФСБУ «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» показатели раскрываются после представления отчетности ее пользователям. Не указано, о каких пользователях и о каком виде отчетности идет речь. Логично предположить, что раскрывать отчетность следует после даты представления отчетности специального назначения учредителю или другому вышестоящему органу.

Согласно Приказу Минфина России от 21.07.2011 г. № 86н «Об утверждении порядка предоставления информации государственным (муниципальным) учреждением, ее размещения на официальном сайте в сети Интернет и ведения указанного сайта» для учреждений также действует прежнее правило: документы необходимо направить через сайт www.bus.gov.ru не позднее пяти рабочих дней, следующих за днем их подписания.

Автономное учреждение дополнительно к годовой бухгалтерской отчетности представляет учредителю, иному внешнему пользователю отчетности информацию о ее рассмотрении наблюдательным советом.

Отчетность специального назначения формируется для пользователей, которые обладают правом исходя из своих потребностей требовать представить информацию о деятельности субъектов отчетности, отличную от отчетности общего назначения.

Пользователями отчетности специального назначения являются:

- Президент РФ;
- Правительство РФ;
- высшие должностные лица субъектов РФ;
- главы муниципальных образований;
- законодательные (представительные) органы государственной власти (представительные органы муниципальных образований);
- исполнительные органы государственной власти (исполнительно-распорядительные органы муниципальных образований);
- финансовые органы;
- органы государственного (муниципального) финансового контроля РФ;
- налоговые органы;
- органы государственной статистики;
- руководители субъектов отчетности;
- иные пользователи отчетности, заинтересованные в изучении и использовании отчетности специального назначения и обладающие таким правом в соответствии с законодательством РФ.

Формы отчетности специального назначения, а также порядок их составления и представления утверждены инструкциях № 191н и № 33н. При представлении отчетности специального назначения, в том числе управленческой отчетности, налоговой и статистической отчетности ФСБУ «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» не применяется.

Финансовый орган, главные администраторы средств бюджета вправе установить дополнительную периодичность представления бюджетной отчетности,

дополнительные формы для их представления в составе месячной, квартальной, годовой бюджетной отчетности, а также порядок их составления и представления.

Представление отчетности специального назначения осуществляется:

– своему вышестоящему распорядителю бюджетных средств, в орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя, либо в финансовый орган публично-правового образования, из бюджета которого учреждению предоставляется субсидия;

– другим пользователям, имеющим право требования;

– в налоговый орган по месту своего нахождения (пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Сроки представления отчетности устанавливает ГРБС (учредитель) своим правовым актом. Днем представления бухгалтерской отчетности считается дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи либо дата фактической передачи по принадлежности на бумажном носителе.

В налоговый орган отчетность специального назначения представляется с учетом следующих особенностей.

Казенное учреждение представляет только баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета (ф. 0503130);

Консолидированная бюджетная отчетность ГРБС, финансовых органов, а также отчетность органов, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы РФ, представлению в налоговые органы не подлежит.

Бюджетное (автономное) учреждение представляет годовую бухгалтерскую отчетность, в составе¹⁹:

– баланс государственного (муниципального) учреждения (ф. 0503730);

– отчет об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности (ф. 0503737) в разрезе видов финансового обеспечения (деятельности) учреждения;

– отчет о финансовых результатах деятельности учреждения (ф. 0503721);

– сведения по дебиторской и кредиторской задолженности учреждения (ф. 0503769) в разрезе видов финансового обеспечения (деятельности) учреждения;

– сведения об остатках денежных средств учреждения (ф. 0503779) в разрезе деятельности с целевыми средствами, деятельности по оказанию услуг (работ), по средствам во временном распоряжении.

Налоговый кодекс РФ не определяет особенностей представления учреждениями годовой бухгалтерской (бюджетной) отчетности.

Годовая бухгалтерская (бюджетная) отчетность представляется в налоговый орган по месту своего нахождения не позднее трех месяцев после окончания отчетного года (пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ).

¹⁹ Письмо Минфина России от 28.03.2013 г. № 02-06-07/9937 : По вопросу о представлении в налоговые органы бухгалтерской (бюджетной) отчетности организаций сектора государственного управления // СПС «Консультант Плюс».

Если дата представления годовой бухгалтерской (бюджетной) отчетности совпадает с праздничным (выходным) днем, то она представляется на следующий за ним рабочий день (п. п. 5, 7 ст. 6.1 НК РФ).

Годовую бухгалтерскую (бюджетную) отчетность можно представить в налоговый орган в форме электронного документа по телекоммуникационным каналам связи и (или) на бумажном носителе непосредственно (через ее представителя). Либо она может быть направлена по почте.

По вопросам представления годовой бухгалтерской (бюджетной) отчетности вправе обратиться в налоговый орган по месту своего нахождения²⁰.

1.3. Объекты учета

Последние десятилетия в Российской Федерации продолжается бюджетная реформа, направленная на изменение бюджетного законодательства, реформирование межбюджетных отношений и бюджетного процесса. Преобразования по указанным направлениям не возможны без изменения методологии бюджетного учета и бюджетной отчетности, являющихся основными источниками информации для принятия экономических решений в отношении использования бюджетных средств и осуществления контроля за использованием бюджетных средств и объектов государственной (муниципальной) собственности. В настоящее время Минфин России продолжает работу по стандартизации бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности. В 2020 г. действуют 15 федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов, разработанных в соответствии с современными условиями деятельности организаций бюджетной сферы и принципиальным образом изменивших методологию бухгалтерского (бюджетного) учета, в том числе, учитываемые объекты. Прежде чем начать изучение объектов учета, определенных ФСБУ «Концептуальные основы», рассмотрим возможные объекты, существующие в теории и практике бухгалтерского учета в зависимости от используемого метода учета.

Объекты бюджетного учета определяются согласно используемому методу учета. В Руководстве по статистике государственных финансов определены 4 метода учета:

Кассовый метод предусматривает регистрацию всех кассовых поступлений на счета бюджетов и кассовых выбытий со счетов бюджетов. При простом кассовом методе в бухгалтерском учете никакие активы и обязательства, кроме средств бюджета, не отражаются. Кроме того, в кассовый учет обязательно внедряется также учет бюджетных обязательств и бюджетных ассигнований, т.е. этапов санкционирования;

Модифицированный кассовый метод. При этом методе в дополнение к простой регистрации денежных потоков и остатков средств бюджета вводятся счета для регистрации некоторых дополнительных активов и для регистрации обязательств.

²⁰ Письмо Минфина России от 13.02.2018 г. № 03-02-07/1/8624 : О представлении бухгалтерской (финансовой) отчетности организации в налоговый орган // СПС «Консультант Плюс».

Метод начислений. В соответствии с методом начислений результаты экономических событий отражаются в учете в тот период, когда они имеют место, независимо от того, были ли получены или уплачены деньги, или причитались ли они к получению или уплате. Например, когда организация бюджетной сферы приобретает запасы у поставщика, она отражает запись по дебету счета запасов и по кредиту счета кредиторской задолженности на момент перехода права собственности на эти товары. При осуществлении платежа отражается запись по дебету счета кредиторской задолженности и по кредиту счета денежных средств. При этом активы списываются на расходы в том периоде, в котором они используются, т.е. пропорционально в течение всего срока полезной службы (амортизируются).

Модифицированный метод начислений, при котором операции регистрируются не по потокам денежных средств, а при их осуществлении сразу (начисляются доходы и расходы, признаются активы и обязательства). Этот метод не предусматривает начисления амортизации, т.е. нефинансовые активы либо активы, приобретаемые при модифицированном методе начислений, после их приобретения сразу списываются на расходы. Сделано это было для облегчения учета, однако породило проблему учета фактической стоимости активов на какую-либо дату.

Отличия метода начисления и кассового метода представлены на рис. 5.



Рис. 5. Различия между кассовым методом и методом начислений

Кассовый метод учета подразумевает признание операций на основе анализа использованных средств, а метод начисления — признание операций либо изменение экономической стоимости активов и обязательств.

Также различием между кассовым методом и методом начисления является момент признания операции, т.е. на какой момент времени ее регистрировать.

Исходя из этого разделяются объекты учета при использовании кассового метода и метода начислений.

По **кассовому** методу объектами учета являются кассовые поступления, кассовые выбытия, финансовый результат и расчеты, финансовые активы и обязательства, связанные с кассовыми поступлениями и выбытиями, а также счета по учету санкционирования расходов.

По методу **начислений** объектами учета служат все активы (нефинансовые и финансовые), обязательства, доходы, расходы, финансовый результат, счета по учету санкционирования расходов.

Несмотря на то, что и при кассовом методе, и при методе начислений в составе объектов учета присутствуют доходы, расходы и финансовый результат (как разница между доходами и расходами), сами доходы и расходы определяются и признаются по-разному.

При кассовом методе доходы бюджета – поступающие в бюджет денежные средства, а расходы бюджета – выплачиваемые из бюджета денежные средства. То есть при использовании кассового метода доходы и расходы учитываются только тогда, когда они связаны с денежными операциями. А при **методе начисления** доходами являются поступления, которые увеличивают чистую стоимость активов и отражаются по кредиту, а расходами – выбытия, уменьшающие чистую стоимость активов, что отражается по дебету.

В качестве примера можно привести две формы отчетности, составляемые в настоящее время бюджетными и автономными учреждениями – Отчет об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности (ф. 0503737) и Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения (ф. 0503721). В отчете об исполнении плана ФХД информация о доходах и расходах в соответствующих разделах заполняется на основании аналитических данных о движении денежных средств. В отчете о финансовых результатах информация о доходах и расходах приводится по данным о начисленных доходах и расходах текущего периода.

Несмотря на простоту применения, кассовый метод имеет множество недостатков, и прежде всего – ограниченность для принятия экономических решений в налогово-бюджетной сфере, неспособность удовлетворить потребность в информации обо всех активах обязательствах; проблематичность идентификации долговых обязательств при наличии кредиторской и дебиторской задолженности на конец отчетного периода.

Учет по методу начисления обеспечивает наиболее полную информацию для целей управления государственными (муниципальными) финансами, поскольку позволяет:

– признавать все операции, в том числе доходы и расходы в момент их совершения;

- учитывать все потоки, в том числе и те, которые не приводят к возникновению кассовых потоков, но влияют на стоимость услуг (амортизация);
- получать информацию о состоянии всех активов и обязательств;
- осуществлять раздельный учет движения денежных средств и юридических обязательств;
- учитывать некассовые операции, такие как взаимозачеты, создание и погашение кредиторской задолженности;
- формировать полную информацию о затратах, что позволяет оценивать соотношение между стоимостью услуг и затратами на их предоставление;
- формировать финансовый **результат деятельности как отдельной институциональной единицы**, так и государства в целом.

Сводный результат деятельности, отраженный в балансе, представляет собой прирост благосостояния в бюджетной сфере (рис. 6).

Результат деятельности является балансовой величиной и определяется как разница между совокупными активами и совокупными обязательствами институциональной единицы.

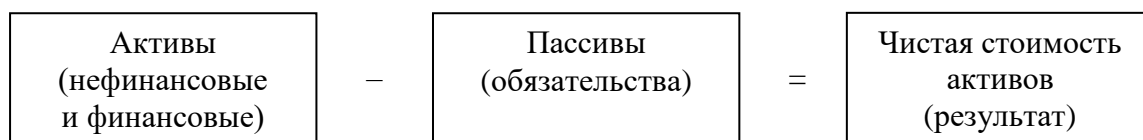


Рис. 6. Формирование результатов деятельности в бюджетной сфере.

Бухгалтерская (бюджетная) отчетность, сформированная по методу начисления, позволяет пользователям оценить результаты деятельности институциональной единицы, финансовое положение и динамику движения денежных средств, в том числе оценить эффективность и результативность деятельности органов власти, себестоимость государственных (муниципальных) услуг, эффективность и достигнутые результаты по управлению государственными (муниципальными) финансами.

Метод начислений предопределяет необходимость ведения полного учета активов и обязательств. Он способствует улучшению управления активами, включая содержание, замену, выявление и ликвидацию лишних активов, а также снижению рисков потери активов. Применение метода амортизации к основным средствам и нематериальным активам в секторе государственного управления позволяет определить реальную себестоимость государственных (муниципальных) услуг и сопоставить с себестоимостью аналогичных услуг в частном секторе. Учет по методу начисления позволяет оценить влияние принятых финансовых решений на величину чистых активов и способствует переходу к среднесрочному бюджетному планированию, что затруднено в условиях использования отчетов, подготовленных по кассовому методу или по модифицированному кассовому методу. В целом повышается ответственность органов власти за финансовые результаты как в отношении текущих, так и бу-

дущих чистых активов/капитала. Поэтому все события, которые ведут к созданию, преобразованию, обмену, передаче или исчезновению экономической стоимости, отражаются в РСГФ по методу начисления. Соответственно, все операции, не относящиеся к денежно-кредитным, включаются в статистику, составляемую по методу начисления.

Следует отметить, что переход на метод начисления влечет за собой усложнение бухгалтерского учета. Возможен также элемент субъективности подхода при принятии определенных решений, например, при решении вопроса об определении момента начисления доходов, оценке активов, сроков начисления амортизации объектов. При учете методом начислений одним из самых сложных вопросов является вопрос оценки, т.е. денежного измерения всех объектов. Возникает вопрос формирования первоначальной стоимости – какие затраты подлежат капитализации, а какие – отнесению на расходы периода. Также крайне проблемным является вопрос оценки объектов по рыночно ориентированной стоимости.

Несмотря на определенные сложности применения метода начислений, в последние годы все больше стран, ранее использовавших при составлении отчетности государственного сектора кассовый метод либо различные модифицированные методы учета, стали признавать преимущество метода начисления и переходить на его применение.

Реформирование бюджетного учета и бюджетной отчетности осуществляется во многом под влиянием международных документов – Руководства по статистике государственных финансов и международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора. В рамках перехода на бюджетирование, ориентированное на результат, необходимым условием являлась смена метода учета с кассового на метод начислений. Неоспоримым преимуществом метода начислений является учет фактов хозяйственной жизни экономического субъекта вне зависимости от движения денежных средств, что позволяет корректно определять доходы, себестоимость оказываемых услуг (работ), финансовый результат деятельности, а также величину дебиторской и кредиторской задолженности. Провозглашенный в Концепции 2004–2006 гг.²¹ переход от кассового метода учета на метод начисления ставил целью повышение прозрачности операций сектора государственного управления, формирование качественной информации о финансовом результате деятельности организации бюджетной сферы и финансовых последствиях принимаемых решений в налогово-бюджетной сфере. Однако, действующая в настоящее время классификация операций сектора государственного управления в составе бюджетной классификации, предусматривает возможность учета объектов и группировку операций по их экономическому содержанию как кассовым методом, так и методом начислений. Таким образом, оба

²¹ Постановление Правительства РФ от 22.05.2004 г. № 249 : О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» (вместе с «Концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах», «Планом мероприятий по реализации Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах») // СПС «Консультант Плюс».

метода продолжают существовать как в нормативных документах, так и в практике ведения бухгалтерского (бюджетного) учета, несмотря на заявленный переход к методу начисления. Прежде всего, эта проблема касается признания доходов и расходов, чему посвящены труды авторов Т.Г. Арбатской, Т.В. Дружиловой, О. Гришаковой, Я.В. Путырской и др.

Согласно ст. 5 ФЗ № 402-ФЗ, п. 35 ФСБУ «Концептуальные основы», п. 1 Инструкции № 157н, объектами бухгалтерского (бюджетного) учета являются:

- активы;
- обязательства;
- источники финансирования деятельности субъекта учета;
- доходы;
- расходы;
- иные объекты, в том числе факты хозяйственной жизни, установленные нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Изучение учетных объектов начнем с активов. Согласно ФСБУ «Концептуальные основы» актив – это имущество, включая наличные и безналичные денежные средства, принадлежащее субъекту учета и находящееся в его пользовании, контролируемое им в результате произошедших фактов хозяйственной жизни, от которого ожидается поступление полезного потенциала или экономических выгод.

Контроль над активом означает, что субъект учета имеет право использовать актив (в том числе временно), чтобы извлечь полезный потенциал или получить будущие экономические выгоды в процессе достижения целей своей деятельности (выполняемых функций, полномочий), а также исключить или иначе регулировать доступ к активу. Ведение учета и составление отчетности подразумевает, что субъект учета контролирует свои активы.

Полезный потенциал – это пригодность актива к использованию для осуществления государственных и муниципальных функций, полномочий, услуг, работ, управленческих нужд, а также для погашения им обязательств или обмена на другой актив. Это понятие характеризует актив как объект, обладающий определенными потребительскими свойствами.

Экономическая выгода – поступление денег или их эквивалентов субъекту учета либо в бюджет. Данное понятие отражает стоимостную характеристику актива.

Субъект учета контролирует активы в форме имущества, закрепленного за ним собственником в целях:

- выполнения государственных полномочий (функций);
- осуществления деятельности по оказанию государственных услуг;
- для управленческих нужд учреждения.

Важнейшим критерием признания актива является то, что объект используется ли в тех целях, ради которых учреждение создано.

Таким образом, чтобы объект числился, например, в составе основных средств, важно не только иметь права на него, но и найти для него применение.

Например, объект будет признаваться активом, если учреждение может использовать его в своей деятельности, продать, обменять на иные активы или передать для использования другому учреждению того же собственника.

Если учреждение не может найти применение объекту, он перестает признаваться активом и, как следствие, основным средством. В этом случае учреждение принимает решение о прекращении использования объекта. В бухучете такое решение стало новым основанием для списания объекта с баланса. Решение о прекращении использования объекта принимает либо комиссия по поступлению и выбытию активов, либо инвентаризационная комиссия, которая отражает свое решение в акте о списании или акте о результатах инвентаризации. Комиссия принимает решение в тот момент, когда больше нет уверенности, что применение для объекта будет найдено. Комиссия может обоснованно полагать, что актив простаивает временно и в дальнейшем его можно будет использовать в запланированных целях, продать или передать другому учреждению. В этом случае принимать решение о прекращении использования объекта и списывать его с баланса не нужно.

По составу и функциональной роли активы субъекта подразделяют на **нефинансовые активы и финансовые активы**.

Рассмотрим состав **нефинансовых активов (НФА)** согласно балансу государственного (муниципального) учреждения.

В разделе «нефинансовые активы» отражаются следующие объекты: основные средства, нематериальные активы, произведенные активы, материальные запасы, права пользования активами, вложения в НФА, НФА в пути, нефинансовые активы имущества казны, затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг, расходы будущих периодов.

Основные средства (ОС) – это материальные ценности со сроком полезного использования более 12 месяцев независимо от стоимости, в том числе используемые субъектом учета по договору аренды (имущественного найма) либо договору безвозмездного пользования. Указанные материальные ценности признаются основными средствами и в случае, если субъект учета передал их во временное владение и пользование или во временное пользование по договору аренды (имущественного найма) либо по договору безвозмездного пользования.

К ОС относят: объекты недвижимости (жилые и нежилые помещения, здания и сооружения); машины и оборудование; транспортные средства; инвентарь производственный и хозяйственный; многолетние насаждения; инвестиционная недвижимость; др. (мебель, техника и т.д.). К основным средствам могут относиться активы культурного наследия (памятники, ансамбли и др.) при соблюдении определенных условий.

Инвестиционная недвижимость – объект недвижимости (части объекта недвижимости), а также движимое имущество, составляющее с указанным объектом единый имущественный комплекс, находящийся во владении и (или) пользовании субъекта учета с целью получения платы за пользование имуществом (арендной платы) и (или) увеличения стоимости недвижимого имущества, но не предназначенные для выполнения возложенных на субъект учета государственных (муниципальных) полномочий (функций), осуществления деятельности по

выполнению работ, оказанию услуг либо для управленческих нужд субъекта учета и (или) продажи.

Нематериальные активы – это активы, не имеющие материально-вещественную форму, но способные приносить доход или обеспечивать условия для его извлечения.

Активы, предназначенные для неоднократного и (или) постоянного использования в деятельности учреждения, одновременно удовлетворяющие следующим условиям:

- объект способен приносить учреждению экономические выгоды в будущем;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы;
- возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- не предполагается последующая перепродажа данного актива;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование актива;
- наличие надлежаще оформленных документов, устанавливающих исключительное право на актив;
- наличие в случаях, установленных законодательством РФ, надлежаще оформленных документов, подтверждающих исключительное право на актив (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора, и т.п.) или исключительные права на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны, включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства (ноу-хау). Например, к нематериальным активам относят кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология и т.п.

Непроизведённые активы – активы, используемые в процессе деятельности учреждения, которые не являются продуктами производства и вещное право на которые закреплено за учреждением. К объектам непроизведённых активов относят землю, ресурсы недр, прочие непроизведённые активы.

Материальные запасы – материальные ценности в виде сырья, материалов, предназначенных для использования в процессе деятельности учреждения, а также произведённой готовой продукции и приобретённых для продажи товаров.

К материальным запасам относятся:

- предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости;
- готовая продукция;
- товары для продажи.

Кроме того, к материальным запасам относятся ряд материальных ценностей независимо от их стоимости и срока службы (орудия лова, специальные инструменты и специальные приспособления, специальная одежда, специальная

обувь, а также форменная одежда, вещевое имущество, одежда и обувь (в том числе спортивные), постельное белье, постельные принадлежности и иной мягкий инвентарь, тара для хранения товарно-материальных ценностей, предметы, предназначенные для выдачи напрокат и др.).

Права пользования активами – право пользования активами, осуществляемого пользователем (арендатором) в соответствии со Стандартом Арренда. Объект финансовой аренды пользователь (арендатор) признает в виде актива в составе основных средств, одновременно отражая обязательство (кредиторскую задолженность пользователя по аренде).

Вложения в нефинансовые активы – фактические затраты учреждения в объекты нефинансовых активов при их приобретении, строительстве (создании), модернизации, реконструкции, техническом перевооружении, достройке, дооборудовании, изготовлении.

Нефинансовые в пути – объекты основных средств и материальных запасов, отгруженные поставщиками, но не поступившие к концу отчетного периода в учреждение.

Имущество казны – государственное (муниципальное) имущество, не закрепленное за предприятиями и учреждениями на праве оперативного управления или хозяйственного ведения, составляет казну соответствующего публично-правового образования.

Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг – себестоимость готовой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг (незавершенное производство). Другими словами, это сумма расходов на готовую продукцию, не прошедшую всех стадий обработки.

Расходы будущих периодов (РБП) – это расходы (затраты), которые произведены в отчетном периоде, но относятся к будущим отчетным периодам. Например, расходы, связанные с:

- с подготовкой производства к работам сезонного характера;
- освоением новых производств, установок и агрегатов;
- рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий;
- страхованием имущества, гражданской ответственности;
- добровольным страхованием (пенсионным обеспечением) работников учреждения;
- неравномерно производимым ремонтом основных средств
- выплатой отпускных, а также оплатой отпускных, начисленных за период, не отработанный вашим сотрудником.

По мере наступления соответствующего периода они признаются расходами отчетного периода.

В отношении расходов будущих периодов у экономистов отсутствует единое мнение по поводу их отражения в бухгалтерском балансе. Строго говоря, РБП не являются активами, а являются расходами, относимыми к будущим отчетным периодам. До формирования отчетности за 2018 г. РБП отражались в разделе «Финансовый результат» пассива баланса, совместно с доходами будущих периодов и резервами предстоящих расходов. Перемещение показателя расходы

будущих периодов из раздела «финансовый результат» пассива баланса в состав нефинансовых активов для формирования актива баланса начиная с отчетности за 2019 г. является одним из самых существенных изменений. Однако, некоторые авторы считают более целесообразным выделение для них в структуре баланса самостоятельных разделов, поскольку резервы и доходы – это скорее источники, чем непосредственно обязательства, а расходы – далеко не актив. Таким образом, в настоящее время расходы будущих периодов не влияют на текущий финансовый результат отчетного периода, но включаются в валюту баланса.

В разделе баланса **«финансовые активы»** отражаются денежные средства учреждения, в том числе на лицевых счетах в органе казначейства, в кредитной организации и в кассе, финансовые вложения, дебиторская задолженность, расчеты по кредитам и займам и ссудам, вложения в финансовые активы.

К **финансовым вложениям** относятся: средства бюджета, вложенные в облигации, векселя, иные ценные бумаги; в акции; доли участия в капитале хозяйственных обществ и товариществ; доли участия в международных финансовых организациях.

Дебиторская задолженность – это задолженность физических и юридических лиц или публично-правовых образований субъекту учета. При этом выделяют дебиторскую задолженность покупателей и заказчиков по доходам от оказания государственных (муниципальных) услуг, выполнения работ, реализации готовой продукции; задолженность по выявленным недостаткам, хищениям; задолженность персонала по подотчетным суммам; авансы, уплаченные поставщикам и подрядчикам; переплаты в бюджет по налогам и сборам и др. (задолженность учредителя по субсидиям, по НДС и др.).

Вложения в финансовые активы – вложения (инвестиции) в финансовые активы, в объекты государственной (муниципальной) собственности, в сумме которых впоследствии будет формироваться первоначальная стоимость акций и иных форм участия в капитале.

Также с 01.01.2018 г. согласно ФСБУ «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» активы классифицируются как долгосрочные (внеоборотные) и краткосрочные (оборотные).

Актив является краткосрочным, если он удовлетворяет хотя бы одному из следующих критериев:

а) актив предназначен для потребления, передачи (продажи) или обращения в денежные средства (иные активы) в течение 12 месяцев после отчетной даты;

б) актив представляет собой финансовый краткосрочный актив;

в) актив представляет собой денежные средства или эквиваленты денежных средств (краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств и не подверженные значительным рискам изменения их стоимости, например, депозиты до востребования) при условии отсутствия ограничений на их обмен или использование для погашения обязательств в течение периода, не превышающего 3 месяцев после отчетной даты.

Краткосрочные активы включают материальные запасы, дебиторскую задолженность и другие активы, которые могут быть потреблены, переданы (проданы) или обращены в денежные средства в течение 12 месяцев после отчетной даты, даже если их выбытие в течение этого периода и не предполагается. Краткосрочные активы включают также текущую долю долгосрочных финансовых активов, то есть часть долгосрочных финансовых активов субъекта, подлежащих погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Все прочие активы субъекта отчетности, включая материальные, нематериальные и финансовые активы, классифицируются как долгосрочные.

Теперь рассмотрим классификацию пассивов баланса. В пассиве учреждения отражаются обязательства и финансовый результат.

Обязательство – это задолженность, возникшая в результате произошедших фактов хозяйственной жизни, погашение которой приведет к выбытию активов, заключающих в себе полезный потенциал или экономические выгоды.

Обязательства, принимаемые к бухгалтерскому учету, возникают в силу закона, иного нормативного правового акта, муниципального акта или договора (контракта, соглашения).

К обязательствам учреждения относится группа расчетов (кредиторская задолженность) – расчеты с кредиторами по долговым обязательствам по привлеченным кредитам, бюджетным кредитам, по выпущенным государственным (муниципальным) ценным бумагам, кредиторская задолженность перед юридическими и физическими лицами (в том числе перед покупателями и заказчиками по полученным авансам, перед персоналом по оплате труда, по расчетам с подотчетными лицами), перед бюджетом, иные расчеты (в том числе по средствам, полученным во временное распоряжение, по налоговым вычетам по НДС и др.).

Все обязательства классифицируются как *долгосрочные и краткосрочные*.

Обязательство является как *краткосрочным*, если оно удовлетворяет хотя бы одному из следующих критериев:

а) предполагается его погашение в течение 12 месяцев после отчетной даты (даже если первоначальный срок погашения превышал 12 месяцев);

б) обязательство представляет собой финансовое обязательство, классифицируемое в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, как краткосрочное обязательство;

в) у субъекта отчетности отсутствует безусловное право отсрочить погашение обязательства как минимум на 12 месяцев после отчетной даты.

Такие обязательства, как начисленная заработная плата и другие начисленные расходы, связанные с осуществлением деятельности субъекта отчетности, кредиторская задолженность по налогам, сборам и другим обязательным платежам классифицируются как *краткосрочные*, даже если они подлежат погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты (п. 28 ФСБУ Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности).

К краткосрочным обязательствам относится также текущая доля долгосрочных обязательств, то есть часть долгосрочных обязательств субъекта, подлежащая погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Все прочие обязательства субъекта отчетности классифицируются как *долгосрочные*.

Для оценки эффективности деятельности организации сектора государственного управления введен показатель **стоимости чистых активов**, который рассчитывается как разница между активами и обязательствами на определенную, как правило, на отчетную дату.

Имущество, которым учреждения не отвечают по своим обязательствам, в расчет чистых активов не включается. В качестве примера такого имущества можно привести имущество, находящееся у учреждения во временном распоряжении (КФО 3).

Чистые активы могут быть как положительными (превышение активов над обязательствами), так и отрицательными (превышение обязательств над активами).

$$\text{ЧА} = \sum \text{А} - \sum \text{О}$$

где, $\sum \text{А}$ – сумма активов, участвующих в расчете; $\sum \text{О}$ – сумма обязательств, участвующих в расчете.

Чистые активы – это активы, свободные от обязательств, иначе говоря, имущество организации, на которое имеют право ее учредители.

Следующий объект – **источники финансирования деятельности субъекта учета**.

Согласно Инструкции к единому плану счетов к источникам относят:

– для государственных (муниципальных) учреждений, организаций, осуществляющих полномочия получателя бюджетных средств, финансовых органов соответствующих бюджетов и органов, осуществляющих их кассовое обслуживание:

1) деятельность, осуществляемая за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации (бюджетная деятельность);

2) приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения);

3) средства во временном распоряжении;

4) субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания;

5) субсидии на иные цели;

6) субсидии на цели осуществления капитальных вложений;

7) средства по обязательному медицинскому страхованию;

– для отражения органами Федерального казначейства, финансовыми органами субъектов Российской Федерации (муниципальных образований) операций, осуществляемых в рамках кассового обслуживания бюджетных учреждений, автономных учреждений, иных некоммерческих организаций, не являющихся участниками бюджетного процесса:

– в части операций с собственными средствами учреждения (организации), средствами во временном распоряжении и субсидией на выполнение государственного (муниципального) задания, учитываемых на лицевом счете учреждения (организации):

8) средства некоммерческих организаций на лицевых счетах;

– в части операций с субсидиями на цели осуществления капитальных вложений и с субсидиями на иные цели, учитываемых на отдельном лицевом счете:

9) средства некоммерческих организаций на отдельных лицевых счетах.

Следующие учетные объекты – **доходы и расходы**. Прежде всего, рассмотрим существующие в настоящее время определения.

Во-первых, определение доходов бюджета закреплено Бюджетным Кодексом РФ. Согласно ст. 6 БК РФ, доходы бюджета – это поступающие в бюджет денежные средства, за исключением средств, являющихся в соответствии с настоящим Кодексом источниками финансирования дефицита бюджета.

Доходы бюджетов формируются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, законодательством о налогах и сборах и законодательством об иных обязательных платежах. При этом денежные средства считаются поступившими в доходы соответствующего бюджета бюджетной системы РФ с момента их зачисления на единый счет этого бюджета (п. 2 ст. 40 БК РФ). В соответствии со ст. 41 БК РФ доходы бюджетов бюджетной системы составляют налоговые доходы, неналоговые доходы и безвозмездные поступления.

Как указывает коллектив авторов Б.Г. Бадмаев, А.Р. Батяева, К.С. Бельский и др. [13], из данного определения вытекают следующие признаки доходов бюджетов:

- 1) это всегда денежные средства, т.е. доходы бюджета не могут существовать в натуральной форме;
- 2) это не просто денежные средства, а поступающие в бюджет;
- 3) это не все денежные средства, а только те, которые не являются источниками финансирования дефицита бюджета.

Аналогичной позиции придерживается И.А. Гуляев, уточняя определение доходов бюджета как денежные средства, поступившие в бюджет, за исключением средств, являющихся в соответствии с БК РФ источниками финансирования дефицита бюджета, и средств, подлежащих возврату.

Таким образом, отождествление Бюджетным кодексом доходов бюджетов с денежными средствами свидетельствует о том, что доходы бюджета учитываются и отражаются в учете кассовым методом.

С 01.01.2018г. определение доходов для целей бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности содержится также в ФСБУ «Концептуальные основы», п. 43 которого установлено, что доходом признается увеличение полезного потенциала активов и (или) поступление экономических выгод за отчетный период, за исключением поступлений, связанных с вкладами собственника (учредителя).

При этом в ФСБУ «Концептуальные основы» закреплены не только определение дохода как учетного объекта, но и критерии, согласно которым доходы отражаются в учете и отчетности – соответствие объекта определению, надежная денежная оценка и уверенность в будущем увеличении (поступлении) полезного потенциала активов или экономических выгод.

Из совокупности норм п. 43 и п. 47 ФСБУ «Концептуальные основы», доходы признаются в учете и отчетности организации бюджетной сферы при совершении фактов хозяйственной жизни или наступления событий, в результате которых ожидается получение экономических выгод или полезного потенциала,

связанных с этими операциями (событиями) при условии, что их сумма (денежная величина) может быть надежно определена. Аналогичный подход для признания доходов предусмотрен и в п.295 Инструкции № 157н.

В ФСБУ «Доходы» доходы объединены в две учетные группы – доходы от обменных и необменных операций и определен порядок признания каждого вида доходов группы.

К доходам сектора государственного управления согласно ФСБУ «Доходы» и приказу Минфина № 209н²² относят:

- налоговые доходы и таможенные платежи;
- доходы от собственности (предоставления государственного (муниципального) имущества в аренду;
- доходы от оказания платных услуг (работ), компенсаций затрат доходы от оказания платных услуг (работ);
- субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания;
- субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на оказание высокотехнологичной медицинской помощи, не включенной в базовую программу ОМС;
- доходы от реализации готовой продукции;
- от платы за пользование служебными жилыми помещениями и общежитиями, включающей плату за пользование и плату за содержание жилого помещения);
- доходы от штрафов, пеней, неустоек, возмещений ущерба;
- доходы от безвозмездных денежных поступлений;
- доходы от переоценки активов и обязательств (курсовые разницы), доходы от реализации активов и др.

Согласно ст. 6 БК РФ **расходы** бюджета – выплачиваемые из бюджета денежные средства, за исключением средств, являющихся в соответствии с настоящим Кодексом источниками финансирования дефицита бюджета.

В соответствии с ФСБУ «Концептуальные основы», расходы – это снижение полезного потенциала активов и (или) уменьшение экономических выгод за отчетный период в результате выбытия или потребления активов, возникновения обязательств, за исключением уменьшения, связанного с изъятием имущества собственником (учредителем).

Расходы связаны с оплатой труда работников ГМУ с начислениями, материальными расходами, расходами на оплату работ, услуг (в том числе коммунальными, транспортными и т.д.), аренду имущества, с реализацией и содержанием активов, расходами на безвозмездные перечисления организациям и т.д.

Финансовый результат за отчетный период представляет собой разницу между доходами и расходами.

Доходы и расходы также делятся на доходы и расходы текущего (отчетного) периода; доходы и расходы будущих периодов.

²² Приказ Минфина России от 29.11.2017 г. № 209н : Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления // СПС «Консультант плюс».

Расходы будущих периодов были рассмотрены ранее.

Доходы будущих периодов – доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, например:

- доходы по месячным, квартальным, годовым абонеентам;
- доходы по операциям реализации имущества казны, если договором предусмотрена рассрочка платежа при условии перехода права собственности на объект после завершения расчетов;
- доходы, начисленные за выполненные и сданные заказчиком отдельные этапы работ, услуг, не относящиеся к доходам текущего отчетного периода;
- доходы, полученные от продукции животноводства (приплод, привес, прирост животных) и земледелия;
- доходы от безвозмездных поступлений денежных средств (включая субсидии и гранты);
- субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания на дату возникновения права на их получение;
- и др.

По мере наступления соответствующего периода они признаются доходами отчетного периода. Начиная с отчетности за 2018 г. ДБП в балансе отражаются в составе обязательств.

Также начиная с 01.01.2018г. в разделе «обязательства» пассива баланса отражается такой объект, как резервы предстоящих расходов.

В соответствии с ФСБУ «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах»²³ резерв – это обязанность по осуществлению расходов в целях исполнения обусловленного РФ требования к субъекту учета и (или) публично-правовому образованию физического или юридического лица, иного публично-правового образования, субъекта международного права, с не наступившим сроком его исполнения, имеющая на момент признания в бухгалтерском учете расчетно-документальную обоснованную оценку с неопределенным временем исполнения требования.

Резервы предстоящих расходов в бухгалтерском (бюджетном) учете создают для равномерного включения расходов в финансовый результат учреждения по обязательствам, не определенным по величине или времени исполнения, в том числе:

- резерв для оплаты отпусков и компенсаций за неиспользованный отпуск, включая платежи на обязательное социальное страхование – этот резерв формируют, чтобы равномерно в течение года списывать расходы на оплату отпускных работникам;
- резерв для оплаты фактически осуществленных затрат, по которым не поступили документы, – резерв формируется в случае, когда расходы фактически осуществлены, но документы от контрагента учреждением не получены. Например, резерв создается по расходам на услуги связи, на коммунальные

²³ Приказ Минфина России от 30.05.2018 г. № 124н : Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах»

услуги (электроэнергию, тепловую энергию, водоснабжение и т.п.), по которым не поступили счета;

– резерв на ремонт основных средств – этот резерв создается, если планируется текущий или капитальный ремонт основных средств;

– резерв для оплаты гарантийного ремонта, техобслуживания – резерв формируется в случае реализации товаров (работ) с условием их гарантийного ремонта, гарантийного обслуживания в случаях, предусмотренных договором поставки;

– резерв для оплаты возникающих претензий и исков – этот резерв создается в размере сумм, предъявленных учреждению штрафных санкций (пеней), иных компенсаций по причиненным ущербам (убыткам):

✓ по оспоримым претензионным требованиям, по которым предполагается досудебное урегулирование;

✓ по оспоримым исковым требованиям, по которым не предполагается досудебное урегулирование.

– резерв по реструктуризации – этот резерв формируется при возникновении в силу законодательства РФ решения о реструктуризации деятельности учреждения, в том числе создании, изменении структуры обособленных подразделений и (или) изменении видов деятельности учреждения, а также при принятии решения о реорганизации либо ликвидации учреждения.

– в бухгалтерском (бюджетном) учете могут создаваться и иные резервы.

Также объектами бухгалтерского (бюджетного) учета могут быть и другие объекты – факты хозяйственной жизни, установленные нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности – объекты, учитываемые на забалансовых счетах, этапы санкционирования расходов бюджетов и др.

Правила признания и прекращения признания учетных объектов впервые установлены в ФСБУ «Концептуальные основы».

Объект признается в учете, если одновременно выполняются следующие условия:

– он соответствует определению объекта учета, установленному Стандартом, иными нормативными правовыми актами;

– есть уверенность, что в будущем повысится (снизится) полезный потенциал либо увеличатся (уменьшатся) будущие экономические выгоды, связанные с признаваемым объектом;

– стоимость объекта можно оценить согласно Стандарту (кроме случаев, установленных иными нормативными правовыми актами).

Если перестает соблюдаться хотя бы одно из перечисленных условий, признание объекта на балансовом учете прекращается. Выбытие с балансового учета осуществляется на дату, по состоянию на которую перестало выполняться любое из условий.

Объект учета, стоимость которого нельзя оценить, не признается в бухгалтерском учете, если не установлено иное.

В пояснениях к отчетности (в Пояснительной записке) нужно обязательно раскрыть информацию о таком объекте.

Тестовые вопросы по главе 1

1. Ведут бюджетный учет и формируют бюджетную отчетность:

- а) все государственные (муниципальные) учреждения, финансовые органы и органы, осуществляющие кассовое обслуживание;
- б) органы государственной власти, органы местного самоуправления, органы управления государственными (территориальными государственными) внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) казенными учреждениями, государственными академиями наук, иными юридическими лицами, осуществляющими согласно законодательству РФ бюджетные полномочия получателя бюджетных средств;
- с) государственные (муниципальные) бюджетные, казенные, автономные учреждения.

2. Что не является задачей бюджетного учета?

- а) формирование полной и достоверной информации о состоянии активов и обязательств учреждений;
- б) формирование полной и достоверной информации об исполнении бюджетов всех уровней;
- с) поиск внутренних резервов для покрытия дефицитов бюджетов.

3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность по степени обобщения в ней информации и порядка ее формирования подразделяется на:

- а) индивидуальную, консолидированную бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- б) бухгалтерскую (финансовую) отчетность общего назначения и бухгалтерскую (финансовую) отчетность специального назначения;
- с) консолидированную, сводную бухгалтерскую (финансовую) отчетность и отчетность общего назначения.

4. Объектами учета по методу начислений являются:

- а) нефинансовые активы; финансовые активы и обязательства; санкционирование расходов хозяйствующего субъекта;
- б) кассовые поступления; кассовые выбытия; финансовый результат; финансовые активы и обязательства; санкционирование расходов хозяйствующего субъекта;
- с) активы, обязательства, расходы, доходы, финансовый результат, санкционирование, источники финансирования и другие факты хозяйственной жизни.

5. Бюджетный учет – это

- а) бухгалтерский учет исполнения бюджета;
- б) упорядоченная система сбора, регистрация и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств РФ, субъектов РФ и муниципальных образований (органов государственной власти, органов управления государственных внебюджетных фондов, органов местного самоуправления и созданных ими учреждений) и операциях, приводящих к изменению вышеуказанных активов и обязательств;

с) учет исполнения бюджета, который направлен на обеспечение своевременного и полного поступления доходов бюджета, своевременного финансирования мероприятий, предусмотренных бюджетом, целевого направления и эффективного использования средств бюджета.

6. В основу реформы бюджетного учета положен:

- а) переход в секторе государственного учета к бюджетированию, ориентированному на результат;
- б) переход в секторе государственного учета к рыночной системе отношений;
- с) переход в секторе государственного учета к децентрализованной системе отношений.

7. ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» относится к:

- а) федеральным стандартам;
- б) отраслевым стандартам;
- с) рекомендациям в области бухгалтерского учета.

8. Согласно Руководству по статистике государственных финансов, сектор государственного управления – это совокупность единиц:

- а) состоящих из всех некоммерческих организаций-резидентов и обслуживающих домашних хозяйства;
- б) состоящих из структур, занимающихся предоставлением финансовых услуг на рынке (кредитные организации, негосударственные ПФ, инвестиционные фонды);
- с) состоящих из структур, выполняющих функции органов государственного управления в качестве своего основного вида деятельности.

9. Камеральная проверка отчетности:

- а) это процедура проверки представленной отчетности на соответствие нормативным требованиям к ее составлению и представлению, в ходе которой показатели выверяются по установленным контрольным соотношениям;
- б) проверка расходования бюджетных средств, казенного имущества, проводимая внешними аудиторами, в частности, Счетной палатой;
- с) проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период.

10. Суть системы бюджетирования, ориентированного на результат:

- а) при составлении и исполнении бюджетов уполномоченные органы и получатели бюджетных средств должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств;
- б) развитие рыночных отношений в секторе государственного учета;
- с) переход в секторе государственного учета к децентрализованной системе отношений.

2. СОВРЕМЕННЫЙ ЭТАП РЕФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ФСБУ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ФИНАНСОВ

2.1. Совершенствование программы разработки ФСБУ государственных финансов и их соотношение с системой МСФО ОС

Несмотря на то, что в качестве основного инструмента реформирования бюджетного учета были провозглашены МСФО ОС, положения Единого плана счетов и инструкции по его применению, вступившие в силу с 01.01.2011г. имели существенные расхождения с положениями международных стандартов. Поэтому работа по совершенствованию системы бухгалтерского (бюджетного) учета на этом не была остановлена.

Отличия в требованиях к ведению учета и подготовке отчетности были обусловлены разной классификацией активов и обязательств, доходов и расходов, фактов хозяйственной жизни, а также отсутствием требований и практики применения некоторых методов учета, принятых в МСФО ОС. Так, не были выделены в отдельную категорию такие объекты активов, как инвестиционная недвижимость и активы наследия, биологические активы, условные обязательства и условные активы, не учитывалось и не отражается в отчетности обесценение активов, не существовало требования по формированию оценочных резервов.

Оценка объектов учета по справедливой стоимости, характерная для МСФО ОС, практически не применялась в Едином плане счетов. Согласно МСФО справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки. Согласно Единому плану счетов в первоначальной редакции оценка по оценочной стоимости была предусмотрена лишь для объектов активов, получаемых по договорам дарения от юридических и физических лиц, не относящихся к сектору государственного управления. Оценка обязательств по справедливой стоимости не предусмотрена.

В подавляющем большинстве случаев у субъектов отсутствовала практическая возможность выбора способов и методов учета, использования профессионального суждения при оценке активов и обязательств, доходов и расходов, включения дополнительных статей в установленные формы отчетности и, наоборот, агрегирования несущественных для субъекта статей.

Все вышеизложенные подтверждает необходимость дальнейшего совершенствования системы нормативного регулирования бухгалтерского учета организаций бюджетной сферы.

Современный этап развития регулирования бухгалтерского учета в секторе государственного управления характеризуется тем, что в основе разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов лежат Международные стандарты организаций общественного сектора, хотя различия, безусловно, сохраняются.

В соответствии с Законом № 402-ФЗ, одним из принципов регулирования бухгалтерского учета является применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов.

МСФО оказывают значительное влияние на российскую систему бюджетного учета. Международные стандарты отчетности публично-правовых образований содержатся в Руководстве Международного валютного фонда по статистике государственных финансов и Международных стандартах финансовой отчетности для общественного сектора. Через советы, входящие в Международную федерацию бухгалтеров, устанавливаются международные стандарты в области государственного финансового контроля, аудита и бухгалтерского учета в государственном секторе. Таким образом, международные стандарты оказывают значительное влияние на национальное законодательство Российской Федерации в области финансов. Вместе с тем, на основе проведенного исследования было установлено, что прямое внедрение в ответственную практику МСФО ОС невозможно. Поэтому было принято решение о совершенствовании состава и структуры национальных стандартов с учетом МСФО ОС, но с учетом особенностей и преимуществ российской системы бюджетного учета и отчетности.

В процессе дальнейшего развития и совершенствования национальных стандартов учета Минфин России исходил из необходимости представления отчетной информации о деятельности организаций бюджетной сферы, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей.

Реальные практические шаги по использованию МСФО ОС в качестве основы для разработки национальных стандартов учета государственных финансов были осуществлены Минфином России в 2011–2012 гг., когда по заказу Минфина России консорциумом компаний ЗАО «БДО» и ООО «Институт бюджетных решений» был представлен официальный перевод МСФО ОС.

Далее Минфин России утвердил Правила подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора²⁴. Указанные правила определили основные подходы к разработке федеральных стандартов. Согласно названным Правилам программа разработки федеральных стандартов представляет собой перечень проектов стандартов, подлежащих разработке. По каждому проекту федеральных стандартов должен быть установлен срок представления Минфином России проекта стандартов на экспертизу в Совет по стандартам бухгалтерского учета, срок принятия стандарта, предполагаемая дата вступления в силу.

В соответствии с Правилами при подготовке проекта программы разработки ФСБУ государственных финансов необходимо учитывать:

1) изменения в законодательстве РФ, задачи социально-экономического развития страны, определенные в программных и стратегических документах и обуславливающие необходимость разработки проектов федеральных стандартов или внесения изменений в действующие федеральные стандарты;

2) изменения в международных стандартах финансовой отчетности общественного сектора;

²⁴ Приказ Минфина России от 23.03.2015 г. № 45н : Об утверждении правил подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора» Приказ Минфина России от 25.12.2019 г. № 252н // СПС «Консультант плюс».

3) планы организаций, принимающих международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора по принятию новых и изменению действующих международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора.

В этом же году Минфин России опубликовал Приказ от 10.04.2015 г. № 64н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора». В соответствии с приказом № 64н Минфин России начал большую работу по разработке федеральных стандартов для организаций бюджетной сферы, в основу которых положены МСФО ОС. В соответствии с первой программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора № 64н планировалось принятие 29 федеральных стандартов. При этом пять федеральных стандартов должны были вступить в силу с 01.01.2017 г., остальные – с 01.01.2020 г. Согласно указанной Программе разработка ФСБУ государственных финансов должна была быть завершена к 1 января 2020 г., а сами стандарты должны были быть первыми бухгалтерскими нормативными документами, имеющими статус федеральных стандартов, требуемый Законом № 402-ФЗ, что при вступлении в силу ознаменует новый этап развития бухгалтерского учета в России.

Вместе с тем, первая программа разработки ФСБУ государственных финансов не была исполнена в установленные сроки. Минфином России были утверждены пять федеральных стандартов, которые вступили в силу позже первоначально установленного срока.

Так, с 01.01.2018г. вступили в силу ФСБУ:

- концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора;
- представление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- основные средства;
- аренда;
- обесценение активов.

Далее согласно приказу Минфина России от 31.10.2017 г. № 170н приказ Минфина России от 10.04.2015 г. № 64н был признан утратившим силу с 11.12.2017 г.

Следует отметить, что на основании ст. 26 Закона № 402-ФЗ программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций бюджетной сферы в течение 2015–2020 гг. и до настоящего времени каждый год уточняется. Это целесообразно при необходимости достижения соответствия федеральных стандартов международным стандартам, уровню развития науки и практики бухгалтерского учета исходя из потребностей пользователей отчетной информации.

Заметим, что в результате совершенствования системы бухгалтерского учета государственных финансов в два уже утвержденных стандарта – «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» и «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»,

также были внесены изменения. Также изменения неоднократно были внесены в планы счетов и инструкции по составлению и представлению отчетности.

В 2017 г. Минфином утверждены ФСБУ:

- учетная политика, оценочные значения и ошибки;
- события после отчетной даты;
- информация о связанных сторонах;
- отчет о движении денежных средств.

В 2018 г. Минфином утверждены ФСБУ:

- доходы;
- бюджетная информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- непроизведенные активы;
- влияние изменений курсов иностранных валют;
- резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и активах;
- долгосрочные договоры;
- концессионные соглашения;
- запасы;
- бухгалтерская (финансовая) отчетность с учетом инфляции.

Все стандарты имеют различный срок вступления в силу. На момент написания настоящего учебного пособия вступили в силу пятнадцать стандартов, еще восемь стандартов утверждены Минфином и вступают в силу в более поздний период (табл. 2).

Таблица 2

Федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов для организаций бюджетной сферы

ФСБУ	Приказ	Вступление в действие
ФСБУ «Нематериальные активы»	Приказ Минфина России от 15.11.2019 г. № 181н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2021 г., при составлении отчетности начиная с отчетности 2021 г.
ФСБУ «Затраты по заимствованиям»	Приказ Минфина России от 15.11.2019 г. № 182н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2021 г., при составлении отчетности начиная с отчетности 2021 г.
ФСБУ «Совместная деятельность»	Приказ Минфина России от 15.11.2019 г. № 183н	Стандарт будет применяться при ведении учета с 1 января 2021 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2021 г.
ФСБУ «Выплаты персоналу»	Приказ Минфина России от 15.11.2019 г. № 184н	Стандарт будет применяться при ведении учета с 1 января 2021 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2021 г.
ФСБУ «Непроизведенные активы»	Приказ Минфина России от 28.02.2018 г. № 34н	Стандарт будет применяться при ведении учета с 1 января 2021 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2021 г.

ФСБУ	Приказ	Вступление в действие
ФСБУ «Информация о связанных сторонах»	Приказ Минфина России от 30.12.2017г . № 277н	Стандарт применяется при составлении отчетности начиная с отчетности 2021 г.
ФСБУ «Бухгалтерская (финансовая) отчетность с учетом инфляции»	Приказ Минфина России от 29.12.2018 г. № 305н	Стандарт применяется при составлении отчетности начиная с отчетности 2022 г.
ФСБУ «Запасы»	Приказ Минфина России от 07.12.2018 г. № 256н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2020 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2020 г.
ФСБУ «Концессионные соглашения»	Приказ Минфина России от 29.06.2018 г. № 146н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2020 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2020 г.
ФСБУ «Долгосрочные договоры»	Приказ Минфина России от 29.06.2018 г. № 145н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2020 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2020 г.
ФСБУ «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах»	Приказ Минфина России от 30.05.2018 г. № 124н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2020 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2020 г.
ФСБУ «Влияние изменений курсов иностранных валют»	Приказ Минфина России от 30.05.2018 г. № 122н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2019 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2019 г.
ФСБУ «Бюджетная информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности»	Приказ Минфина России от 28.02.2018 г. № 37н	Стандарт применяется при составлении отчетности начиная с отчетности 2020 г. Отдельные положения применяются с отчетности 2022 г.
ФСБУ «Доходы»	Приказ Минфина России от 27.02.2018 г. № 32н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2019 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2019 г.
ФСБУ «События после отчетной даты»	Приказ Минфина России от 30.12.2017 г. № 275н	Стандарт применяется при составлении отчетности начиная с отчетности 2019 г.
ФСБУ «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»	Приказ Минфина России от 30.12.2017 г. № 274н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2019 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2019 г.
ФСБУ «Отчет о движении денежных средств»	Приказ Минфина России от 30.12.2017 г. № 278н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2019 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2019 г. Отдельные положения применяются начиная с отчетности 2020 г.

ФСБУ	Приказ	Вступление в действие
ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»	Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 256н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2018 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2018 г.
ФСБУ «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»	Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 260н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2018 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2018 г.
ФСБУ «Обесценение активов»	Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 259н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2018 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2018 г.
ФСБУ «Основные средства»	Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 257н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2018 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2018 г.
ФСБУ «Аренда»	Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 258н	Стандарт применяется при ведении учета с 1 января 2018 г. и при составлении отчетности начиная с отчетности 2018 г.

Рассмотрим программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов на 2020–2023 гг. (утв. Приказом Минфина от 25.12.2019 г. № 252н), актуальную на момент написания настоящего учебного пособия. Новая программа вступила в действие 05.04.2020 г., соответственно, предыдущая программа от 19.03.2019 г. г. № 45н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019–2021 гг.» утратила силу.

Проанализируем основные изменения, вносимые новой Программой, а также возможности ее совершенствования.

Программа № 252н содержит перечень наименований проектов ФСБУ государственных финансов, форму работы (разработка нового стандарта или внесение изменений в действующий НПА), сроки представления проектов на экспертизу, предполагаемые даты утверждения и вступления стандартов в силу и перечень ответственных исполнителей.

Согласно Программе № 252н запланирована работа в отношении двадцати шести НПА (табл. 3).

Таблица 3

Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета
государственных финансов на 2020–2023 гг.

№ п/п	Рабочее наименование проекта ФСБУ	Разработка нового федерального стандарта/внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Срок представления проекта федерального стандарта на экспертизу в совет по стандартам бухгалтерского учета	Срок принятия федерального стандарта	Предполагаемая дата вступления в силу федерального стандарта
1	Порядок составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации	Внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Представлен	Март 2020	Май 2020
2	Порядок составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений	Внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Представлен	Март 2020	Май 2020
3	Финансовые инструменты	Разработка нового федерального стандарта	Представлен	Апрель 2020	Январь 2021
4	Метод долевого участия	Разработка нового федерального стандарта	Апрель 2020	Июль 2020	Январь 2022
5	Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность	Разработка нового федерального стандарта	Июнь 2020	Сентябрь 2020	Январь 2022
6	План счетов бюджетного учета и Инструкция по его применению	Внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Август 2020	Сентябрь 2020	Ноябрь 2020
7	План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению	Внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Август 2020	Сентябрь 2020	Ноябрь 2020

№ п/п	Рабочее наименование проекта ФСБУ	Разработка нового федерального стандарта/внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Срок представления проекта федерального стандарта на экспертизу в совет по стандартам бухгалтерского учета	Срок принятия федерального стандарта	Предполагаемая дата вступления в силу федерального стандарта
8	Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению	Внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Август 2020	Сентябрь 2020	Ноябрь 2020
9	План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкция по его применению	Внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Август 2020	Сентябрь 2020	Ноябрь 2020
10	Сведения о показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности по сегментам	Разработка нового федерального стандарта	Июль 2020	Октябрь 2020	Январь 2022
11	Биологические активы	Разработка нового федерального стандарта	Август 2020	Ноябрь 2020	Январь 2022
12	Государственная (муниципальная) казна	Разработка нового федерального стандарта	Декабрь 2020	Февраль 2021	Январь 2022
13	Порядок составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации	Внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Январь 2021	Март 2021	Май 2021
14	Порядок составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетно-	Внесение изменений в дей-	Январь 2021	Март 2021	Май 2021

№ п/п	Рабочее наименование проекта ФСБУ	Разработка нового федерального стандарта/внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Срок представления проекта федерального стандарта на экспертизу в совет по стандартам бухгалтерского учета	Срок принятия федерального стандарта	Предполагаемая дата вступления в силу федерального стандарта
	сти государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений	ствующий нормативный правовой акт			
15	Подходы к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности сектора государственного управления и информации по статистике государственных финансов	Разработка нового федерального стандарта	Январь 2021	Апрель 2021	Январь 2022
16	План счетов бюджетного учета и Инструкция по его применению	Внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Август 2021	Сентябрь 2021	Ноябрь 2021
17	План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению	Внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Август 2021	Сентябрь 2021	Ноябрь 2021
18	План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкция по его применению	Внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Август 2021	Сентябрь 2021	Ноябрь 2021
19	Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению	Внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Август 2021	Сентябрь 2021	Ноябрь 2021

№ п/п	Рабочее наименование проекта ФСБУ	Разработка нового федерального стандарта/внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Срок представления проекта федерального стандарта на экспертизу в совет по стандартам бухгалтерского учета	Срок принятия федерального стандарта	Предполагаемая дата вступления в силу федерального стандарта
20	Порядок составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации	Внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Январь 2022	Март 2022	Май 2022
21	Порядок составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений	Внесение изменений в действующий нормативный правовой акт	Январь 2022	Март 2022	Май 2022
22	Единый план счетов бухгалтерского учета государственных финансов и Инструкция по его применению	Разработка нового федерального стандарта	Май 2023	Июль 2023	Январь 2024
23	План счетов бюджетного учета и Инструкция по его применению	Разработка нового федерального стандарта	Август 2023	Сентябрь 2023	Январь 2024
24	План счетов бухгалтерского учета бюджетных и автономных учреждений и Инструкция по его применению	Разработка нового федерального стандарта	Сентябрь 2023	Октябрь 2023	Январь 2024
25	Порядок составления и представления бюджетной отчетности организациями бюджетной сферы	Разработка нового федерального стандарта	Сентябрь 2023	Ноябрь 2023	Январь 2024
26	Порядок составления, представления бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений	Разработка нового федерального стандарта	Сентябрь 2023	Ноябрь 2023	Январь 2024

Как видно из табл. 3, в 2020 г. Минфин России планирует разработать пять ФСБУ, которые планируют ввести в действие начиная с 2022г.:

- Метод долевого участия;
- Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- Сведения о показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности по сегментам;
- Биологические активы;
- Государственная (муниципальная) казна.

В целом в новой Программе сроки разработки, утверждения и введения в действие других федеральных стандартов остались прежними.

Также программа дополнена положениями о том, что для всех типов учреждений в виде стандартов будут утверждены и планы счетов, инструкции по их применению, порядки составления и представления бюджетной и бухгалтерской отчетности, которые планируют применять с 2024 г.

Многие авторы положительно оценивают перенос на более поздний период сроков принятия и введения в действие федеральных стандартов, предусмотренный новой Программой № 252н. Это связано с тем, что в настоящее время для организаций бюджетной сферы утверждено достаточно большое количество новых нормативных документов по бухгалтерскому учету. Внедрение большого количества новых НПА, несомненно, увеличивает нагрузку на учетных работников, требует ресурсов для обучения по программам повышения квалификации и обновления бухгалтерских программ. С этой позиции некоторое отдаление сроков принятия новых федеральных стандартов позволит данным организациям лучше подготовиться к внедрению изменений правил бухгалтерского учета, предусмотренных данными стандартами.

Вместе с тем, многие вопросы бухгалтерского учета достаточно тесно взаимосвязаны, поэтому растягивание во времени принятия стандартов препятствует формированию единой методологии бухгалтерского учета. Так, например, утверждение стандартов по учету нематериальных и непроизведенных активов, биологических активов и затрат по заимствованиям значительно позже, по сравнению со стандартами по учету основных средств, аренды, запасов и обесценения активов, приводит к тому, что в течение длительного времени отсутствует единая методология бухгалтерского учета нефинансовых активов. Поэтому одновременное введение в действие стандартов, содержащих аналогичные требования к учету взаимосвязанных или однотипных учетных объектов, будет способствовать формированию единой методологии отечественного бухгалтерского (бюджетного) учета.

Анализируя возможности совершенствования программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета организаций бюджетной сферы, сопоставим информацию программы № 252н с системой международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора.

Актуальность данного сопоставления объясняется тем, что создание отечественных федеральных стандартов в настоящее время продолжается с учетом названных международных стандартов. При этом отметим, что поскольку МСФО ОС, в свою очередь, разрабатываются на основе МСФО, то сближение российских стандартов с указанными международными стандартами приводит и

к сближению отечественных правил бухгалтерского учета организаций бюджетной сферы и организаций частного сектора экономики.

Во работах отечественных ученых Т.Г. Арбатской, Э.С. Дружиловской, И.А. Слободняк и других принимались попытки доказать, что наличие существенных особенностей в функционировании организаций различных секторов экономики привело к тому, что в определенный момент произошло обособление бухгалтерского учета в отдельные подсистемы учета в этих секторах. Вместе с тем, на взгляд авторов, подобный путь эволюции учетных подсистем является тупиковым, поскольку, несмотря на все, прежде всего, организационные отличия, которые приводят к существованию различий в методике учета объектов в рамках обозначенных подсистем, бухгалтерский учет как деятельность имеет единую теоретико-методологическую основу, которая обеспечивает возможность функционирования единого учетного пространства. Следовательно, методология бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций указанных секторов в целом действительно должна быть единой.

Определим, каким является современное соотношение российских федеральных стандартов государственных финансов и МСФО ОС.

Переведенные на русский язык международные стандарты финансовой отчетности для госсектора размещены на сайте Минфина в подразделе «Деятельность/Бюджет/Бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность государственного сектора/Стандарты финансовой отчетности для государственного сектора». Сравнительный анализ данных стандартов представлен в табл. 4.

Таблица 4

Современное состояние и взаимосвязь национальных ФСБУ государственных финансов и МСФО ОС

ФСБУ государственных финансов	МСФО ОС
Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора. Стандарт принят.	Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора
Выплаты персоналу. Стандарт принят.	МСФО ОС 39 Вознаграждения работникам
Затраты по займам. Стандарт принят.	МСФО ОС 5 Затраты по займам
Нематериальные активы. Стандарт принят.	МСФО ОС 31 Нематериальные активы
Биологические активы.	МСФО ОС 27 Сельское хозяйство
Совместная деятельность. Стандарт принят.	МСФО ОС 37 Совместная деятельность
Финансовые инструменты. Представлен.	МСФО ОС 28 Финансовые инструменты: представление, МСФО ОС 29 Финансовые инструменты: признание + и оценка, МСФО ОС 30 Финансовые инструменты: раскрытие информации, МСФО ОС 41 Финансовые инструменты

ФСБУ государственных финансов	МСФО ОС
Метод долевого участия.	МСФО ОС 36 Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия
Государственная муниципальная казна.	Не предусмотрен
Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность.	МСФО ОС 35 Консолидированная финансовая отчетность
Сведения о показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности по сегментам.	МСФО ОС 18 Сегментная отчетность
Подходы к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности сектора государственного управления и информации по статистике государственных финансов.	МСФО ОС 22 Раскрытие финансовой информации о секторе государственного управления
Запасы. Стандарт принят.	МСФО ОС 12 Запасы
Основные средства. Стандарт принят.	МСФО ОС 17 Основные средства, МСФО ОС 16 Инвестиционная недвижимость
Доходы. Стандарт принят.	МСФО ОС 9 Выручка от обменных операций, МСФО ОС 23 Доходы от необменных операций (налоги и трансферты)
Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Стандарт принят.	МСФО ОС 1 Представление финансовой отчетности
Бюджетная информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности	МСФО ОС 10 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции
Данный стандарт не предусмотрен	МСФО ОС 33 Первое применение метода начисления в МСФО ОС
Данный стандарт не предусмотрен.	МСФО ОС 34 Отдельная финансовая отчетность
Данный стандарт не предусмотрен.	МСФО ОС 38 Раскрытие участия в капитале других организаций
Данный стандарт не предусмотрен.	МСФО ОС 40 Комбинации государственного сектора
Данный стандарт не предусмотрен.	МСФО ОС 41 Социальные выплаты
Обесценение активов. Стандарт принят.	МСФО ОС 21 Обесценение активов, не генерирующих денежные средства, МСФО ОС 26 Обесценение активов, генерирующих денежные средства
Аренда. Стандарт принят.	МСФО ОС 13 Аренда

ФСБУ государственных финансов	МСФО ОС
Отчет о движении денежных средств. Стандарт принят.	МСФО ОС 2 Отчеты о движении денежных средств
Учетная политика, оценочные значения и ошибки. Стандарт принят.	МСФО ОС 3 Учетная политика, изменение учетных оценок и ошибки
Информация о связанных сторонах. Стандарт принят.	МСФО ОС 20 Раскрытие информации о связанных сторонах
События после отчетной даты. Стандарт принят.	МСФО ОС 14 События после отчетной даты
Бюджетная информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Стандарт принят.	МСФО ОС 24 Представление бюджетной информации в финансовой отчетности
Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах. Стандарт принят.	МСФО ОС 19 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы
Влияние изменений курсов иностранных валют. Стандарт принят.	МСФО ОС 4 Влияние изменений курсов иностранных валют
Концессионные соглашения. Стандарт принят.	МСФО ОС 32 Концессионные договоры на оказание услуг: учет у концедента
Долгосрочные договоры. Стандарт принят.	МСФО ОС 11 Строительные контракты

По данным таблицы 4 можно сделать вывод о том, что в настоящее время ряд стандартов, содержащихся в системе МСФО ОС, отсутствует в системе отечественных ФСБУ государственных финансов, их разработка также не запланирована. Анализируя целесообразность введения некоторых международных стандартов в национальную систему, можно отметить, что некоторые МСФО ОС необходимы и для установления единой методологии учетного процесса. Так, вполне актуальным, на взгляд автора, является адаптация МСФО ОС, регламентирующих определение справедливой стоимости, раскрытие участия в капитале других организаций, социальных выплат и др. На наш взгляд, представляется вполне оправданным включить в будущую программу разработки федеральных стандартов перечисленные МСФО ОС.

Далее проведем сравнительный анализ процесса разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственного и негосударственного секторов.

Следует отметить, что в отличие от ФСБУ государственных финансов, на момент написания настоящего учебного пособия для негосударственного сектора утверждено всего 2 ФСБУ, которые применяются, начиная с 2021 и 2022 гг. (табл. 5).

Федеральные стандарты бухгалтерского учета

Федеральные стандарты бухгалтерского учета	Нормативный акт, утвердивший стандарт
ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Приказ Минфина России от 15.11.2019 г. № 180н
Стандарт применяется, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 г. Организация может принять решение о применении Стандарта до указанного срока.	
ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»	Приказ Минфина России от 16.10.2018 г. № 208н
Организация применяет Стандарт, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г. Организация может принять решение о применении Стандарта до указанного срока. Такое решение подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.	

Таким образом, можно сделать вывод о том, что по утверждению федеральных стандартов развитие системы нормативного регулирования бухгалтерского учета государственного сектора в значительной степени опережает аналогичный процесс в частном секторе экономики.

В завершение исследования Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов для организаций бюджетной сферы отметим, что вступление в силу данных документов приведет к значительному изменению правил учета и отражения в отчетности практически всех учетных объектов организаций указанного сектора. Правильная же реализация на практике названных правил будет способствовать повышению достоверности отчетной информации данных организаций.

Таким образом, процесс реформирования бухгалтерского (бюджетного) учета в России продолжается, формируется система федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов, направленная на совершенствование действующих учетных правил и позволяющая повысить качество учетно-отчетной информации для пользователей.

2.2. ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»

В первой части настоящего учебного пособия рассмотрим некоторые из утвержденных и действующих стандартов.

Прежде всего, рассмотрим ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» (утв. Приказом Минфина России от 31.12.2016 г. № 256н).

Стандарт вступил в силу одним из первых и применяется организациями бюджетной сферы при ведении учета с 1 января 2018 г. и составлении отчетности начиная с отчетности 2018 г.

В отличие от иных федеральных стандартов государственных финансов указанный документ регламентирует не вопросы учета отдельных объектов, а устанавливает единые концептуальные подходы к бухгалтерскому учету и отчетности негосударственного сектора. Таким образом, Стандарт является базовым документом, определяющим основные правила (способы) ведения бюджетного, бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой), в том числе бюджетной, отчетности. Установленные им принципы и подходы в целом соответствуют Концептуальным основам финансовой отчетности, принятым Советом по МСФО, т.е. правила ведения учета и составления отчетности организаций бюджетной сферы приближены к правилам, установленным для негосударственных организаций.

Положения Стандарта применяются одновременно со всеми другими утвержденными Стандартами и нормативными правовыми актами, регулиющими ведение бухгалтерского (бюджетного) учета и составления отчетности.

Следует отметить, что положения Стандарта «Концептуальные основы учета» действительно во многом повторяют нормы Инструкции № 157н в части общих требований к ведению бухгалтерского учета, например в отношении применения:

- методов ведения бухгалтерского учета (метода двойной записи и метода начисления);
- рабочего плана счетов, который используется субъектом учета при отражении фактов хозяйственной жизни;
- требований к первичным (сводным) учетным документам и правилам документооборота;
- требований к хранению первичных (сводных) учетных документов, регистров бухгалтерского учета.

ФСБУ «Концептуальные основы» закрепил методы, допущения, требования и принципы, которые ранее были установлены в Инструкции к Единому плану счетов и уже применялись на практике.

Метод начисления означает, что результаты операций признаются в бухгалтерском учете по факту их совершения независимо от того, когда получены или выплачены денежные средства (их эквиваленты).

Метод двойной записи означает, что операции отражаются одновременно на взаимосвязанных балансовых счетах бухгалтерского учета (за исключением учета на забалансовых счетах, по которым учет ведется по простой системе).

В то же время Стандарт вводит новые требования. Так, п. 16 Стандарта «Концептуальные основы» предусмотрено, что ведение бухгалтерского учета объектов осуществляется в денежном измерении (стоимостном выражении) с использованием принципа равномерности признания доходов и расходов и допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни. Если принцип равномерности использовался ранее в учете (например, упоминание о нем есть в п. 295 Инструкции № 157н), то принцип допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни вводится только с 1 января 2018 г.

Допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни означает, что объекты признаются в учете в том отчетном периоде, когда факты

хозяйственной жизни привели к возникновению и (или) изменению активов, обязательств, доходов и (или) расходов, иных объектов бухгалтерского учета, независимо от того, поступили или выбыли средства (их эквиваленты) при расчетах, связанных с такими операциями.

Впервые понятие *достоверности отчетности* организаций бюджетной сферы и условия такой *достоверности* закреплены на нормативном уровне.

Исходя из п. 17, 68 данного документа достоверность предполагает отсутствие в информации существенных ошибок и искажений, а также ее полноту и нейтральность.

Отсутствие ошибок означает, что формирование данных бухгалтерского учета и составление отчетности осуществлены в соответствии с названным стандартом и иными нормативными правовыми актами, регулирующими ведение учета и составление отчетности, а также учетной политикой, сформированной субъектом учета.

Однако ошибки при ведении бухгалтерского учета встречаются довольно часто. При этом их можно разделить на две группы: существенные и несущественные. Существенной является информация, искажение которой влияет на экономическое решение учредителей учреждения (пользователей информации), принимаемое на основании данных бухгалтерского учета и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности (п. 17 ФСБУ «Концептуальные основы»).

Единого количественного критерия существенности информации не установлено. Субъект учета определяет существенность информации самостоятельно.

В Письме от 07.09.2017 г. № 02-06-10/57741 Минфин привел примеры несущественных ошибок. В частности, ошибки в аналитическом учете объектов имущества (машин, оборудования, прочих основных средств), которые не повлекли неправильное исчисление амортизации (налога на имущество организаций), не формируют отклонения по величине активов субъекта учета и не влияют на принятие финансовых решений пользователем отчетности. Соответственно, такое искажение аналитических показателей не влияет на достоверность отчетности.

Как было рассмотрено в 1 главе настоящего учебного пособия, Стандарт установил классификацию бухгалтерской (финансовой) и бюджетной отчетности и ее состав; субъектов, которые составляют и представляют такую отчетность и пользователей отчетности. Если ранее все пользователи классифицировались как внутренние и внешние, то ФСБУ «Концептуальные основы» классифицирует пользователей в зависимости от наличия/отсутствия права исходя из своих потребностей требовать представить информацию о деятельности субъектов отчетности, отличную от отчетности общего назначения.

Кроме этого, впервые определены характеристики информации, содержащейся в отчетности:

- уместность (релевантность),
- существенность,
- достоверность,
- сопоставимость,
- верификация,

- своевременность,
- понятность.

Это условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период.

Стандартом введено понятие камеральной проверки в отношении отчетности организаций бюджетной сферы и установлен порядок информирования о ее результатах.

Камеральная проверка отчетности – процедура проверки представленной отчетности на соответствие нормативным требованиям к ее составлению и представлению, в ходе которой показатели выверяются по установленным контрольным соотношениям.

По результатам камеральной проверки отчетности субъекту отчетности направляется уведомление о принятии или о несоответствии требованиям.

Впервые ФСБУ «Концептуальные основы» сформулированы и закреплены допущения, на основе которых должны быть сформирована отчетность.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность формируется на основании трех принципов (если иное не предусмотрено в пояснениях к отчетности):

- имущественной обособленности;
- непрерывности деятельности;
- временной определенности фактов хозяйственной жизни для целей подготовки отчетности.

Как уже было рассмотрено, Стандарт содержит, в том числе, определения и критерии признания основных элементов отчетности (активов, обязательств, доходов и расходов), цель указанной отчетности, ее основных пользователей, принципы формирования отчетности.

Огромное значение Стандарта заключается в том, что ФСБУ «Концептуальные основы» впервые на нормативном уровне закрепил определения некоторых объектов бухгалтерского (бюджетного) учета: активов, обязательств, доходов, расходов, финансового результата.

Для всех объектов Стандарт установил условия (критерии) признания, указывая, что без соблюдения хотя бы одного из которых принятие объекта к учету или отражение его в отчетности недопустимо. Если объект не соответствует критериям признания, он подлежит забалансовому учету.

Одним из условий признания в учете активов Стандарт указывает **контроль над активом**. Контроль означает, что субъект учета имеет право использовать актив (в том числе временно), чтобы извлечь полезный потенциал или получить будущие экономические выгоды в процессе достижения целей своей деятельности (выполняемых функций, полномочий), а также может исключить или регулировать доступ к активу. Таким образом, ведение учета, формирование и публичное раскрытие показателей отчетности осуществляются исходя из того, что субъект учета контролирует закрепленные за ним активы.

При этом контроль над активом тесно связан с поступлением от актива полезного потенциала или экономической выгоды. Это новые понятия, которые впервые также были закреплены Стандартом.

Также ФСБУ «Концептуальные основы» впервые для целей раскрытия показателей отчетности введено новое для организаций государственного сектора понятие – **чистые активы**, которые могут иметь как положительное, так и отрицательное значение.

Изменились подходы к оценке отдельных учетных объектов.

Так, Стандарт ввел оценку объектов в отдельных случаях по справедливой стоимости, а также методы, которые будут использоваться для ее определения: **метод рыночных цен и метод амортизированной стоимости замещения**.

При определении справедливой стоимости для различных видов активов и обязательств используется тот метод, который наиболее применим и позволяет достоверно оценить справедливую стоимость объекта бухгалтерского учета, если иное не установлено применяемыми нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность.

Также Стандарт устанавливает общую информация о порядке проведения инвентаризации, поименованы случаи обязательного проведения названного мероприятия, указан порядок отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете и отчетности.

2.3. ФСБУ «Основные средства»

Приказом Минфина России от 31.12.2016 г. № 257н утвержден Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства» (далее – ФСБУ «Основные средства»), который применяется организациями бюджетной сферы при ведении учета с 1 января 2018 г. и составлении отчетности начиная с отчетности 2018 г.

ФСБУ «Основные средства» устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету активов, классифицируемых как основные средства, а также требования к информации об основных средствах (результатах операций с ними), раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Также Минфин России разработал методические рекомендации по применению Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства», которые направлены Письмом Минфина России от 15.12.2017 г. № 02-07-07/84237.

Рассмотрим основные направления изменений требований к бухгалтерскому (бюджетному) учету основных средств.

Определение **основных средств** в Стандарте шире ранее установленного в Инструкции № 157н.

Объектами основных средств согласно Стандарту признаются материальные ценности со сроком полезного использования более 12 месяцев независимо от стоимости, в том числе используемые субъектом учета по договору аренды (имущественного найма) либо договору безвозмездного пользования. Указанные материальные ценности признаются основными средствами и в случае, если субъект учета передал их во временное владение и пользование или во временное

пользование по договору аренды (имущественного найма) либо по договору безвозмездного пользования.

Таким образом, с 01.01.2018 г. в составе основных средств при определенных условиях учитывается имущество, полученное по договору аренды, договору безвозмездного пользования.

Следующим новшеством Стандарта является то, что впервые в целях бухгалтерского (бюджетного) учета появился такой объект как *активы культурного наследия*, определены их состав и признаки.

Активы культурного наследия – являющиеся активами материальные ценности, возникшие в результате исторических событий и обладающие ценностью с точки зрения истории, археологии, архитектуры, градостроительства, искусства, науки и техники, эстетики, этнологии или антропологии, социальной культуры и являющиеся свидетельством эпох и цивилизаций, подлинными источниками информации о зарождении и развитии культуры.

Введенные положения согласуются с нормами Федерального закона от 25.06.2002 г. № 73-ФЗ «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации», регулирующего особенности владения, пользования и распоряжения объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов РФ как особым видом недвижимого имущества.

Активы включают в себя:

- объекты недвижимого имущества (в том числе археологического наследия) – памятники; ансамбли; достопримечательные места; иные объекты с исторически связанными с ними территориями;
- произведения живописи, скульптуры, декоративно-прикладного искусства;
- объекты науки и техники;
- иные предметы материальной культуры, которые обладают культурной, исторической, экологической ценностью.

В составе основных средств **активы культурного наследия** учитываются, если от их использования планируется получать экономические выгоды или полезный потенциал, при этом их полезный потенциал не ограничивается культурной ценностью.

В иных случаях такие активы учитываются на забалансовых счетах в условной оценке, равной одному рублю. Вместе с тем, на взгляд автора, условная оценка, равная одному рублю, не является полностью обоснованной законодателем, так как выкуп объектов культурного наследия или возмещение стоимости восстановительных работ при причинении вреда таким объектам имеет гораздо большую стоимостную оценку. Поскольку значение забалансового учета состоит в представлении достоверной информации об объектах, а также в оценке материальной ответственности, то столь действительно условная оценка приводит к нарушению информативности учета и достоверности данных отчетности.

Основными средствами не являются:

- произведенные активы;
- имущество, составляющее государственную (муниципальную) казну, если Стандартом не предусмотрено иное;

- материальные ценности, в том числе объекты недвижимого имущества, предназначенные для продажи и (или) учитываемые в составе запасов;
- материальные ценности, в том числе объекты незавершенного строительства, числящиеся в составе капитальных вложений;
- биологические активы. С 01.01.2018г. перечень имущества, не относящегося к основным средствам, дополнен биологическими активами.

Согласно программе разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов на 2020–2023 гг.²⁵ в 2020 г. планируется разработать и в 2022г. внедрить ФСБУ по учету биологических активов.

Стандарт внес изменения в группировку основных средств. С 01.01.2018г. основные средства учитываются по группам:

- жилые помещения;
- нежилые помещения (здания и сооружения);
- машины и оборудование;
- транспортные средства;
- инвентарь производственный и хозяйственный;
- многолетние насаждения;
- инвестиционная недвижимость;
- основные средства, не включенные в другие группы.

Таким образом, две ранее самостоятельные группы: «Нежилые помещения» и «Сооружения» – объединены в одну группу «Нежилые помещения (здания и сооружения)».

Также добавлены две новые группы: «Многолетние насаждения», «Инвестиционная недвижимость».

Библиотечный фонд как самостоятельная группа исключен. К библиотечному фонду относят совокупность документов различного назначения и статуса, организационно и функционально связанных между собой, подлежащих учету, комплектованию, хранению и использованию в целях библиотечного обслуживания населения (ст. 1 Федерального закона от 29.12.1994 г. № 78-ФЗ «О библиотечном деле»). Документы библиотечного фонда могут быть как печатные (книги, брошюры и т.п.), так и другие (например, аудиовизуальные, электронные). Библиотечный фонд (за исключением периодических изданий) нужно учитывать в составе прочих основных средств. Периодические издания, входящие в состав библиотечного фонда, учитываются на забалансовом счете 23.

Выделена группа «инвестиционная недвижимость», к которой отнесено находящееся во владении и (или) пользовании субъекта учета недвижимое имущество, не предназначенное для выполнения возложенных на субъект учета государственных (муниципальных) полномочий (функций), осуществления деятельности по выполнению работ, оказанию услуг либо для управленческих нужд субъекта учета и (или) продажи. Отметим, что введение в учет названного объекта, с одной стороны, сближает российскую систему учетных объектов с меж-

²⁵ Приказ Минфина России от 25.12.2019 г. № 252н : Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов на 2020 - 2023 гг. // СПС «Консультант плюс».

дународной, поскольку последняя также включает инвестиционную недвижимость. С другой стороны, отечественная классификация данного объекта одновременно и отдаляет указанные системы, поскольку приводит к признанию инвестиционной недвижимости в качестве одной из групп основных средств, в то время как в международных стандартах инвестиционная недвижимость и основные средства являются двумя разными объектами учета. По мнению некоторых авторов, например, Э.С. Дружиловской, инвестиционная недвижимость и основные средства являются качественно различными объектами учета. Поэтому указанную недвижимость целесообразно рассматривать в качестве самостоятельного учетного объекта, а не как одну из групп основных средств. Для этого необходим отдельный синтетический счет «Инвестиционная недвижимость».

Недвижимое имущество, предназначенное для использования при выполнении возложенных на субъект учета государственных (муниципальных) полномочий (функций), осуществления деятельности по выполнению работ, оказанию услуг либо для управленческих нужд субъекта учета, относится к **недвижимости, занимаемой субъектом учета**.

Основные средства могут реклассифицироваться²⁶ не только в иную группу основных средств, но и в иную категорию имущества, например в категорию «Запасы» (в частности, перевод основных средств в состав товаров). Выбытие объекта из одной группы основных средств и отражение его в другой группе осуществляется в учете одновременно. Реклассификация не ведет к изменению стоимости основных средств ни в бухгалтерском учете, ни для целей оценки и раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Для принятия материальных ценностей к учету на балансовых счетах в качестве объектов основных средств должны соблюдаться все перечисленные условия признания (принятия к учету) объектов основных средств.

Основное средство **признается в учете**, если одновременно:

- прогнозируется получение экономических выгод или полезного потенциала от его использования;
- можно надежно оценить его первоначальную стоимость как объекта учета.

Основное средство учитывается на забалансовых счетах при следующих условиях:

- оно не приносит экономических выгод или не имеет полезного потенциала;
- в дальнейшем от него не предполагается получать экономические выгоды.

Критерии (условия) признания объектов основных средств применяются к инвентарному объекту в целом.

Единицей учета основных средств является *инвентарный объект*. Инвентарным объектом является:

- объект имущества со всеми приспособлениями и принадлежностями;

²⁶ Реклассификацией основных средств признается изменение группы учета у объектов основных средств либо категории объекта бухгалтерского учета в связи с новыми условиями их использования.

- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы;
- объект недвижимости (его часть), полученный по договору аренды (имущественного найма) и предназначенный для передачи в субаренду (поднаем), в том числе с передачей своих прав и обязанностей по договору аренды другому лицу (перенаем) или в безвозмездное пользование;
- актив культурного наследия при соблюдении требований признания в учете.

В один *инвентарный объект* объединяются объекты основных средств с одинаковым сроком полезного использования, стоимость которых не является существенной, например:

- библиотечные фонды;
- периферийные устройства и компьютерное оборудование;
- мебель, используемая в течение одного и того же периода времени (столы, стулья, шкафы, иная мебель, используемые для обстановки одного помещения).

Инвентарным объектом может признаваться часть объекта имущества (структурная часть основных средств):

- в отношении которой самостоятельно можно определить период поступления будущих экономических выгод, полезного потенциала;
- которая имеет срок полезного использования, отличный от остальных частей, и стоимость, составляющую значительную величину от общей стоимости объекта имущества.

Таким образом, один инвентарный объект может быть сформирован из нескольких объектов основных средств с одинаковым сроком полезного использования, стоимость которых не является существенной. Структурная часть объекта имущества может быть самостоятельным объектом основных средств.

Оценка основных средств

Основные средства принимаются к учету (признаются в учете) с момента признания по *первоначальной стоимости*.

Первоначальная стоимость основных средств зависит от типа операции, по которой оно приобреталось: обменная или необменная операция. Для активов, созданных своими силами (самостоятельно), порядок определения первоначальной стоимости аналогичен порядку признания в учете активов, приобретенных в результате обменных операций.

Таким образом, с 01.01.2018г. все операции с активами, осуществляемые субъектами учета, подразделяются на обменные операции и необменные операции.

К обменным относятся операции, в результате которых субъект учета передает (получает) сопоставимые по денежной величине (стоимости) активы преимущественно в форме денежных средств.

Обменная операция – это передача (получение) активов, сопоставимых по денежной величине (стоимости), в основном в форме денежных средств. К таким операциям относится приобретение основного средства за плату, обмен на другой актив. Создание основного средства силами учреждения также относится к обменным операциям. Обменные операции подразделяют на коммерческие и некоммерческие.

Обменная операция *коммерческого характера* – это операция, когда денежные потоки или полезный потенциал обмениваемых активов существенно различаются, что приводит к их изменению в той области деятельности учреждения, для которой приобретен актив. К такой операции относится обмен неоднородными активами. В остальных случаях операции признаются некоммерческими.

Необменные операции совершаются безвозмездно или по незначительным ценам по отношению к рыночной цене обменной операции с подобными активами (полученные безвозмездно, актив получен по стоимости меньшей, чем рыночная цена обменной операции с подобными активами).

Первоначальная стоимость основного средства, приобретенного (созданного) в результате обменных операций, равна:

- сумме фактически произведенных капитальных вложений с учетом действующего законодательства РФ по исчислению НДС – при приобретении основного средства за плату или создании его собственными силами;

- затратам на производство – при создании основного средства собственными силами как для продажи, так и для собственных нужд. При этом в стоимость не включайте понесенные сверхнормативные потери сырья, трудовых и других ресурсов, которые учтены в составе расходов;

- справедливой стоимости на дату приобретения – при получении основного средства в обмен на актив;

- остаточной стоимости переданного взамен актива – при некоммерческой обменной операции или, когда справедливую стоимость полученного (переданного) актива невозможно надежно оценить.

В случае если данные об остаточной стоимости передаваемого взамен актива по каким-либо причинам недоступны либо на дату передачи остаточная стоимость этого актива нулевая, актив принимается к учету по стоимости, равной одному рублю, то есть в условной оценке.

Первоначальную стоимость основных средств при их приобретении в иностранной валюте оценивают в валюте РФ – в рублевом эквиваленте на дату принятия к учету.

Стандарт установил перечень затрат, включаемых и не включаемых в первоначальную стоимость объекта основных средств, который приобретен в результате обменной операции (создан своими силами). Не включаются в первоначальную стоимость основного средства:

- затраты на открытие новых производств и внедрение новых продуктов или услуг;

- затраты на ведение деятельности на новом месте или с новой группой потребителей услуг (в том числе на обучение персонала);

– операционные убытки, понесенные до момента достижения соответствия уровня доходов от платы за пользование инвестиционной недвижимостью (арендной платы), уровню запланированных доходов;

– административные, общехозяйственные и прочие общие накладные расходы;

– затраты на выполнение сопутствующих операций при строительстве (создании) основных средств, если они не являются необходимыми для доставки к месту назначения и приведения их в состояние, пригодное для использования;

– сверхнормативные потери сырья, трудовых и других ресурсов, которые учитываются в составе расходов.

Первоначальная стоимость основного средства, полученного в результате *необменной операции*, равна его справедливой стоимости на дату получения.

Справедливая стоимость – это цена, по которой может быть осуществлен переход права собственности на актив между независимыми сторонами сделки, осведомленными о предмете сделки и желающими ее. Для определения справедливой стоимости необходимо использовать метод, который наиболее применим и позволит достоверно оценить справедливую стоимость актива. При определении справедливой стоимости данные о рыночных ценах должны быть подтверждены документально.

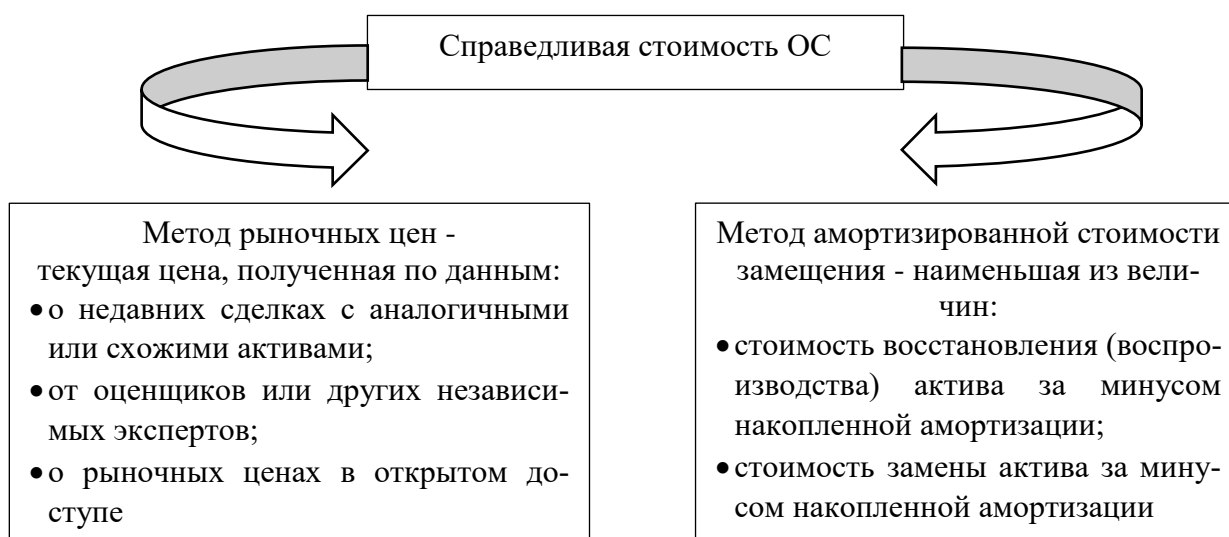


Рис. 7. Порядок определения справедливой стоимости основных средств в результате необменной операции

Существенным изменениям подвергся и порядок начисления амортизации. Изменились составы групп и суммовые критерии, обуславливающие применение того или иного порядка начисления амортизации. Сравнительная характеристика групп и критериев представлена в табл. 6.

Таблица 6

Сравнительная характеристика начисления амортизации основных средств до и после вступления в силу стандарта

Стоимость объекта и начисление амортизации до 01.01.2018г.		Стоимость объекта и начисление амортизации по Стандарту после 01.01.2018г.	
Объект движимого имущества		Любой объект основных средств движимого или недвижимого имущества (кроме объекта библиотечного фонда)	
До 3 000 р. (включительно)	Не начисляется	До 10 000 р. (включительно)	Не начисляется
От 3 000 до 40 000 р. (включительно)	100% при выдаче в эксплуатацию	От 10 000 до 100 000 р. (включительно)	100 % при выдаче в эксплуатацию
Свыше 40 000 р.	По нормам амортизации	Свыше 100 000 р.	По нормам амортизации
Объект недвижимого имущества		Не выделяется	
До 40 000 р. (включительно)	100 % при принятии к учету	—	
Свыше 40 000 р.	По нормам амортизации	—	
Объект библиотечного фонда		Объект библиотечного фонда	
До 40 000 р. (включительно)	100 % при выдаче в эксплуатацию	До 100 000 р. (включительно)	100 % при выдаче в эксплуатацию
Свыше 40 000 р.	По нормам амортизации	Свыше 100 000 р.	По нормам амортизации

Кроме того, изменились методы начисления амортизации. В соответствии с Инструкцией № 157н субъект учета должен был осуществлять расчет амортизации только линейным способом. Стандарт установил возможность выбора метода начисления амортизации в зависимости от предполагаемого способа получения будущих экономических выгод или полезного потенциала, заключенного в активе, добавив метод уменьшаемого остатка (с применением коэффициента от 0 до 3) и метод пропорционально объему продукции.

Метод начисления амортизации можно изменить, если изменился способ получения экономических выгод или полезного потенциала, заключенных в активе. Обоснованность применяемого метода начисления амортизации оценивается на 1 января года, следующего за годом, в котором произошли изменения способа получения экономических выгод и полезного потенциала актива. Новый способ будет применяться в течение оставшегося срока полезного использования основного средства. При этом пересчитывать накопленную амортизацию на дату пересмотра метода начисления амортизации не нужно.

Также стандартом введена возможность начислять амортизацию на структурную часть объекта основных средств отдельно от амортизации иных частей, составляющих совместно со структурными частями объекта единый объект имущества (основных средств). Если субъект учета отдельно начисляет амортизацию по структурным частям объекта, то по иным частям единого объекта имущества амортизация начисляется самостоятельно.

Способы начисления амортизации на структурные части единых объектов основных средств закрепляются в учетной политике.

Амортизация начисляется исходя из срока полезного использования основных средств (кроме способа пропорционально объему продукции). В этой части изменений нет.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется исходя из следующего:

- ожидаемого срока получения экономических выгод и (или) полезного потенциала, заключенных в активе;
- рекомендаций, содержащихся в документах производителя, которыми комплектуется объект имущества;
- решения комиссии по поступлению и выбытию активов, принятого с учетом рассмотрения всех обязательных вопросов для принятия такого решения.

Последующая оценка основных средств

После принятия к бухгалтерскому (бюджетному) учету объекта в качестве основных средств его дальнейший учет осуществляется по балансовой стоимости. Балансовая стоимость – это первоначальная стоимость актива с учетом ее изменений.

Стандарт установил правила последующей оценки объектов учета основных средств, например, при замене отдельных составных частей объекта, в том числе в ходе капитального ремонта либо при проведении регулярных осмотров на предмет наличия дефектов, затраты на которые подлежат признанию в стоимости объекта основных средств. Порядок изменения стоимости объектов основных средств или групп основных средств для таких случаев субъект учета должен закрепить в учетной политике.

В Стандарте выделены и систематизированы правила последующей оценки объектов основных средств.

Изменение балансовой стоимости объекта основных средств после его признания в бухгалтерском учете возможно только в таких случаях:

- достройка;
- дооборудование;
- реконструкция, в том числе с элементами реставрации;
- техническое перевооружение;
- модернизация;
- частичная ликвидация (разукомплектация);
- переоценка объектов основных средств;

– замещение (частичная замена в рамках капитального ремонта в целях реконструкции, технического перевооружения, модернизации) объекта или его составной части.

Если в процессе эксплуатации основного средства, являющегося комплексом конструктивно-сочлененных предметов, требуется замена его отдельных составных частей:

– затраты по такой замене включаются в стоимость объекта основных средств (в том числе в ходе капитального ремонта) в момент их возникновения. Обязательное условие – составные части должны отвечать критериям признания основных средств;

– корректируется стоимость отремонтированного объекта основных средств на стоимость заменяемых частей. Стоимость объекта основных средств уменьшается на стоимость заменяемых (выбывающих) частей. Обязательное условие – стоимостная оценка выбывающих частей должна быть документально подтверждена. Если определить остаточную стоимость замененной части невозможно, эта величина может быть эквивалентна затратам на ее замену.

Если при проведении регулярных осмотров для выявления дефектов, а также при проведении ремонтов (модернизации, дооборудования, реконструкции, в том числе с элементами реставрации, технического перевооружения) создаются самостоятельные объекты основных средств, то:

– объем произведенных капитальных вложений признаются в стоимости вновь создаваемого объекта при условии, что соблюдены критерии признания основных средств;

– сумму затрат, ранее учтенную в стоимости объекта основных средств при проведении аналогичного мероприятия, относят на уменьшение финансового результата текущего года с учетом накопленной амортизации.

Затраты на проведение регулярных осмотров, являющихся обязательным условием их эксплуатации, на предмет наличия дефектов, в том числе при проведении ремонтов, формируют объем произведенных капитальных вложений с дальнейшим признанием в стоимости основных средств.

Не включаются в стоимость основного средства расходы на осуществление текущего (капитального) ремонта основных средств, в результате которых не создаются активы. Например, затраты по ремонту помещения: покраска, побелка, замена окон, дверей, иные аналогичные работы. Такие затраты учитываются в расходах текущего финансового года и не относятся на увеличение стоимости основного средства.

Проанализируем требования бухгалтерского и налогового учета расходов на восстановление объектов недвижимости организаций бюджетной сферы.

С течением времени или под влиянием различных факторов объекты недвижимости закономерно требуют восстановления или улучшения своих первоначальных качеств, что обуславливает необходимость их ремонта, достройки, реконструкции, реставрации и других видов работ. Нормативное регулирование бухгалтерского учета расходов на восстановление и улучшение первоначальных качественных характеристик основных средств достаточно сложно, особенно с учетом новых требований федерального стандарта «Основные средства».

Следует отметить, что некоторые положения стандарта «Основные средства» значительно отличаются от норм Инструкции № 157н²⁷ в редакции, действовавшей до 01.01.2018г. (т.е. до вступления в силу стандарта), что вызывает определенные трудности его применения на практике. Сложность учета расходов на поддержание и восстановление объектов недвижимости обусловлена не столько порядком документального оформления операций и отражения их в учете, сколько проблемами разграничения расходов на текущие и капитальные, а также денежной оценки связанных с ними активов и операций. Текущие и капитальные расходы по восстановлению основных средств по-разному отражаются на счетах бухгалтерского учета, что, в конечном итоге, влияет на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. Признание расходов на восстановление и улучшение основных средств в налоговом учете также требует отдельного рассмотрения. В связи с их обширностью остановимся на работах по восстановлению и улучшению объектов недвижимости (далее будем использовать термин «восстановительные работы»), закреплённых на праве оперативного управления за государственными (муниципальными) учреждениями.

В законодательных и нормативных документах по бухгалтерскому учету не приведены определения восстановительных работ (по видам), отсутствуют они и во вступившем в силу с 01.01.2018 г. ФСБУ «Основные средства»²⁸. В п. 26 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»²⁹, распространяющим свое действие на коммерческие организации, лишь упомянуто, что восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. В Налоговом кодексе³⁰ даются определения только реконструкции и техническому перевооружению, а также в целом – работам по достройке, дооборудованию и модернизации. Очевидно, что указанные определения следует искать в специальных нормативных актах. С этой целью обратимся к отраслевым нормативным актам, прежде всего, к Градостроительному кодексу (ГрК РФ) и Постановлениям Госстроя. Определения по видам восстановительных работ возможным для объектов недвижимости обобщены и представлены в табл. 7.

²⁷ Приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н: Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению // СПС «Консультант плюс».

²⁸ Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 257н: Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства» // Там же.

²⁹ Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н: Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» // Там же

³⁰ Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ : Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) // Там же.

Виды восстановительных работ для объектов недвижимости

Вид восстановительных работ	Законодательный (нормативный) документ	Определение и характеристика работ
Ремонт	ГОСТ 18322-2016. Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения (Приказ Росстандарта 28.03.2017 г. № 186-ст)	Комплекс технологических операций и организационных действий по восстановлению работоспособности, исправности и ресурса объекта и/или его составных частей
Ремонт. Текущий ремонт и капитальный ремонт	Положение о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13-14.2000 (Постановление Госстроя СССР от 29.12.1973 г. № 279)	Ремонт производственных зданий и сооружений представляет собой комплекс технических мероприятий, направленных на поддержание или восстановление первоначальных эксплуатационных качеств как здания и сооружения в целом, так и их отдельных конструкций. При этом ремонт подразделяется на текущий и капитальный. К текущему ремонту относятся работы по систематическому и своевременному предохранению частей зданий и сооружений и инженерного оборудования от преждевременного износа путем проведения профилактических мероприятий и устранения мелких повреждений и неисправностей. К капитальному ремонту относятся работы, в процессе которых производится смена изношенных конструкций и деталей зданий и сооружений или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной смены или замены основных конструкций, срок службы которых в зданиях и сооружениях является наибольшим (каменных и бетонных фундаментов зданий и сооружений, всех видов стен зданий, всех видов каркасов стен, труб подземных сетей и др.).
Предупредительный (текущий) ремонт	Постановление Госстроя России от 05.03.2004 г. № 15/1 «Об утверждении и введении в действие Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации»	Заключается в систематически и своевременно проводимых работах по предупреждению износа конструкций, отделки, инженерного оборудования, а также работах по устранению мелких повреждений и неисправностей...

Вид восстановительных работ	Законодательный (нормативный) документ	Определение и характеристика работ
Капитальный ремонт объектов капитального строительства (за исключением линейных объектов)	Градостроительный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 29.12.2004 г. № 190-ФЗ п. 14.1 ст. 1	Замена и (или) восстановление строительных конструкций объектов капитального строительства или элементов таких конструкций, за исключением несущих строительных конструкций, замена и (или) восстановление систем инженерно-технического обеспечения и сетей инженерно-технического обеспечения объектов капитального строительства или их элементов, а также замена отдельных элементов несущих строительных конструкций на аналогичные или иные улучшающие показатели таких конструкций элементы и (или) восстановление указанных элементов
Техническое обслуживание зданий, сооружений, текущий ремонт зданий, сооружений	Градостроительный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 29.12.2004 г. № 190-ФЗ п. 8 ст. 55.24	Проводится в целях обеспечения надлежащего технического состояния таких зданий, сооружений. Под надлежащим техническим состоянием зданий, сооружений понимаются поддержание параметров устойчивости, надежности зданий, сооружений, а также исправность строительных конструкций, систем инженерно-технического обеспечения, сетей инженерно-технического обеспечения, их элементов в соответствии с требованиями технических регламентов, проектной документации
Реконструкция объектов капитального строительства (за исключением линейных объектов)	Градостроительный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 29.12.2004 г. № 190-ФЗ п. 14 ст. 1	Изменение параметров объекта капитального строительства, его частей (высоты, количества этажей, площади, объема), в том числе надстройка, перестройка, расширение объекта капитального строительства, а также замена и (или) восстановление несущих строительных конструкций объекта капитального строительства, за исключением замены отдельных элементов таких конструкций на аналогичные или иные улучшающие показатели таких конструкций элементы и (или) восстановления указанных элементов
Работы по достройке, дооборудованию, модернизации	Налоговый кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ п. 2 ст. 257	Работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.
Реконструкция	Налоговый кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ п. 2 ст. 257	К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

Вид восстановительных работ	Законодательный (нормативный) документ	Определение и характеристика работ
Техническое перевооружение объекта недвижимости	Налоговый кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ п. 2 ст. 257, Типовые рекомендации по проектированию, строительству, реконструкции и капитальному ремонту зданий и сооружений Федеральной налоговой службы, ее территориальных органов и организаций, находящихся в ведении ФНС России (Приказ ФНС России от 09.04.2012 № ММВ-7-10/230@)	Комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня технологического процесса, протекающего в нем, с внедрением передовой технологии и новой техники, с модернизацией и заменой устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным. При техническом перевооружении объекта недвижимости могут осуществляться: внедрение автоматизированных систем управления и контроля, применение радио, телевидения и других современных средств в управлении технологическим процессом, модернизация и техническое переустройство составных частей объекта, отопительных и вентиляционных систем, присоединение к более рациональным источникам тепло- и электроснабжения. При этом допускаются частичная перестройка (усиление несущих конструкций, замена перекрытий, изменение планировки существующих зданий сооружений, а также другие мероприятия) и расширение существующих частей объекта, обусловленные габаритами размещаемого нового оборудования, и расширение существующих или строительство новых объектов подсобного и обслуживающего назначения (например, объектов складского хозяйства, гаражей, котельных, и других объектов), если это связано с проводимыми мероприятиями по техническому перевооружению

Как можно заметить, существует большое разнообразие в определении видов восстановительных работ объектов недвижимости. При этом нами был рассмотрен далеко не полный перечень законодательных и нормативных актов, содержащих определение ремонта, реконструкции, модернизации и других работ по поддержанию в рабочем состоянии объектов основных средств.

Также Инструкцией № 157н упоминаются достройка, дооборудование, а также расширение действующих экономических субъектов, что может быть рассмотрено как частные случаи модернизации или реконструкции объектов.

Следует отметить, что в п. 19 ФСБУ «Основные средства» упоминается реставрация, четкое определение которой отсутствует в законодательстве. Как правило, реставрация связана с объектами культурного наследия. Реставрация зданий – комплекс мероприятий, направленных на предотвращение разрушения отдельных частей конструкций, элементов декора с целью продления срока функционирования здания в его текущем режиме или функциональной принадлежности. Процесс реставрации не меняет назначение зданий и направлен на максимально точное соответствие результата реставрации с начальными условиями. Признаки реставрации можно найти в Федеральном законе от 25.06.2002 г.

№ 73-ФЗ «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации».

Таким образом, многообразие операций по поддержанию технического состояния основных средств на необходимом уровне столь велико, что классифицировать их действительно бывает иногда затруднительно.

Поэтому для целей бухгалтерского учета необходимо правильно определить, будут ли расходы текущими или капитальными, при этом точность терминологии выполненных работ имеет второстепенное значение, так как важны последствия этих работ. В силу указанных причин решение о классификации сопровождающих названные работы расходов должно приниматься соответствующими должностными лицами учреждения на основании характеристики проводимых работ. Как вариант, в случае возникших сложностей по квалификации работ учреждение может обращаться в Министерство строительства и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации (на основании подхода, изложенного в письме Минфина РФ от 23.11.2006 г. № 03-03-04/1/794 «О расходах по капитальному ремонту и реконструкции основных средств»). В то время как бухгалтер на основании заключения специалиста будет фиксировать произошедшие факты в учете.

С этой точки зрения возможно и целесообразно разделить все виды работ по восстановлению основных средств, и в частности объектов недвижимости, на две группы – работы, не приводящие к изменению первоначальной стоимости объекта основных средств, относимые на текущие расходы, и работы, приводящие к изменению первоначальной стоимости объекта основных средств. (рис. 8.)



Рис. 8. Признание расходов на восстановительные работы по объектам недвижимости

Работы, не приводящие к изменению первоначальной стоимости объекта основных средств, не должны вызывать изменение ключевых технико-экономических показателей объекта. К таким работам следует отнести реставрацию, текущий ремонт и капитальный ремонт. Примерами работ по восстановлению основных средств, приводящих к возникновению текущих расходов, могут быть замена в здании изношенных или поврежденных окон, лифтов, систем водоснабжения, канализации. При этом следует иметь в виду, что в процессе восстановления объектов недвижимости отдельные его конструкции зачастую заменяются на значительно более современные, технологически сложные и долговечные.

В то же время работы, связанные с улучшением качественных характеристик объекта недвижимости, будут направлены либо на изменение конструкции и планировки здания (например, переоборудование производственного помещения в офис), либо установку в нем новых систем, отсутствующих ранее (например, установка систем вентиляции, сигнализации, видеонаблюдения). Результаты таких работ должны в соответствии с требованием стандарта капитализироваться.

Также п. 27 ФСБУ «Основные средства» было введено новшество, касающееся замены отдельных составных частей объектов основных средств. В случае, если порядок эксплуатации объекта основных средств требует замены отдельных составных частей объекта, расходы по такой замене, произведенные в том числе в ходе капитального ремонта, капитализируются при условии соблюдения критериев признания объекта основных средств. При этом стоимость объекта основных средств уменьшается на стоимость заменяемых (выбывающих) частей, если таковая может быть определена. Характерным примером упомянутой ситуации может являться замена коммуникаций при капитальном ремонте здания.

Налоговый учет расходов на восстановление объектов недвижимости учреждениями также характеризуется проблемными моментами, некоторые из них будут рассмотрены далее.

В настоящее время у государственных (муниципальных) учреждений существует несколько источников финансирования расходов на восстановление основных средств. Прежде всего, это средства бюджета, которые выделяются казенным учреждениям на основании бюджетной сметы. Бюджетные и автономные учреждения также могут осуществлять расходы за счет средств субсидии на выполнение задания учредителя, целевой субсидии, а также за счет доходов, полученных от приносящей доход деятельности (собственных доходов). Поэтому главным отличием государственных (муниципальных) учреждений от коммерческих организаций при уплате налога на прибыль является многообразие источников осуществления расходов. От источника зависит возможность признания расходов на восстановление основных средств для целей налогообложения прибыли, что вызывает необходимость их обязательного раздельного учета.

Расходы на проведение восстановительных работ, осуществленных за счет субсидий или лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований) не включаются в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на основании пп. 14 п. 1 ст. 251, п. 1 ст. 252, п. 49 ст. 270 Налогового Кодекса РФ. При осуществлении

работ за счет собственных доходов в отношении восстановления объектов, приобретенных и используемых исключительно в платной деятельности, так как такие расходы полностью признаются для целей налога на прибыль. Отдельного рассмотрения требует проблема отражения в налоговом учете расходов, произведенных за счет доходов от приносящей доход деятельности (собственных доходов) или за счет двух источников одновременно (рис. 9.).



¹ – код финансового обеспечения (вида деятельности) согласно п. 21 Инструкции № 157н

Рис. 9. Расходы на восстановление основных средств, осуществляемые за счет доходов от приносящей доход деятельности

Как видно на рисунке 9, если расходы на ремонт осуществлены за счет средств от приносящей доход деятельности (собственных доходов), то для того, чтобы учреждение имело возможность признать указанные расходы для целей исчисления налога на прибыль, необходимо одновременное выполнение двух условий:

- расходы экономически обоснованы и документально подтверждены в соответствии со ст. 252 НК РФ;
- объект используется в деятельности, приносящей доход.

При соблюдении этих условий расходы на ремонт являются прочими и признаются в фактическом размере в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены (п. 1 ст. 252, пп. 2 п. 1 ст. 253, п. 1 ст. 260 НК РФ). В том случае, если объект не используется в деятельности, приносящей доход, то расходы на его ремонт нельзя признать для целей налогообложения как не соответствующие

п. 1 ст. 252 НК РФ, т.е. экономически не обоснованные. При этом с точки зрения толкования норм НК РФ под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

На основании ст. 78.1 Бюджетного кодекса РФ³¹ на ведение основной уставной деятельности учредитель выделяет подведомственным учреждениям субсидию на выполнение государственного задания. Размер субсидии определяется учредителем с учетом нормативных затрат на оказание услуг и нормативных затрат на содержание закрепленного за учреждением имущества, переданного на праве оперативного управления. Кроме того, на основании ст. 78.2 Бюджетного кодекса учреждению также могут выделяться целевые субсидии, например, на проведение ремонта основных средств. Вместе с тем, на практике вследствие ограниченности бюджетных средств учредители нередко нарушают требования законодательных и иных нормативных актов, и при расчете размера субсидии не учитывают часть расходов на выполнение задания и (или) содержание имущества. В результате учреждения вынуждены осуществлять необходимые расходы по ремонту объектов за счет средств, полученных от приносящей доход деятельности.

В отличие от коммерческих организаций, целью создания которых является извлечение прибыли, государственные (муниципальные) учреждения создаются для осуществления управленческих, социальных, культурных или иных функций некоммерческого характера. Поэтому учреждения вправе осуществлять приносящую доход деятельность только постольку, постольку это служит достижению уставных целей. Учредитель бюджетного и автономного учреждения не получает прибыль в виде дивидендов, поэтому полученные от такой деятельности доходы поступают в их самостоятельное распоряжение бюджетных и автономных учреждений и являются источником формирования имущества и осуществления расходов на цели развития учреждения (осуществление восстановительных работ по объектам основных средств, приобретение основных средств и материальных запасов, стимулирование сотрудников, другие расходы). Документом, определяющим направления расходования доходов, полученных учреждениями в виде субсидий или доходов от приносящей доход деятельности, является План финансово-хозяйственной деятельности, составляемый и утверждаемый в порядке, установленном учредителем в соответствии с Приказом Минфина от 28.07.2010 г. № 81н «О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения». План ФХД автономного учреждения утверждается руководителем учреждения на основании заключения наблюдательного совета, план ФХД бюджетного учреждения утверждается руководителем учреждения, если иной порядок не предусмотрен учредителем. Таким образом, расходование учреждением собственных доходов на осуществление ремонта основных средств является нормальной хозяйственной практикой. Проблемой же является признание расходов на ремонт объектов недвижимости для целей налогового учета в том случае, когда объект учтен по коду

³¹ Федеральный закон от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ: Бюджетный кодекс Российской Федерации // СПС «Консультант плюс».

вида деятельности 4 «субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания», а ремонтные работы произведены за счет собственных доходов. Согласно позиции Министерства Финансов РФ, изложенной в письме от 13.09.2012 г. № 02-06-10/3694, перевод активов с кода вида деятельности 4 «субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания» на код вида деятельности 2 «приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)» недопустим, в то время как наоборот – допускается. При этом закрепление имущества по коду 4 не запрещает его использование в иной приносящей доход деятельности в соответствии с уставом, а также не препятствует содержать имущество за счет иных средств. На наш взгляд, такая ситуация была бы нормальной и допустимой, в случае, если бы расходы на содержание имущества учреждения, осуществляемые за счет собственных доходов, учитывались для целей налогообложения прибыли. Вместе с тем требования НК РФ в отношении признания расходов некоммерческих организаций являются достаточно жесткими и не стимулируют использование собственных доходов на нужды учреждения.

Значительные сложности признания расходов в налоговом учете возникают также в случае использования объектов недвижимости одновременно по двум направлениям – для выполнения задания учредителя и в приносящей доход деятельности. Особенно сложно выделить недвижимое имущество, используемое только по одному виду деятельности, если только речь не идет об отдельно учитываемом объекте недвижимости, используемом только для оказания платных услуг. В практической деятельности бюджетных (автономных) учреждений чаще распространена ситуация, когда объект недвижимости используется для выполнения задания и в приносящей доход деятельности, а содержание имущества осуществляется за счет собственных доходов. Таким образом, можно сделать вывод, что расходы учреждений, осуществляемые за счет средств от приносящей доход деятельности, являются экономически обоснованными, поскольку при недостаточности бюджетного финансирования они необходимы для обеспечения текущей деятельности учреждения. На наш взгляд, Министерству Финансов РФ следует рассмотреть возможность признания государственными (муниципальными) учреждениями всех расходов, осуществленных за счет средств приносящей доход деятельности, в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Если расходы на ремонт объекта осуществлены за счет двух источников – за счет средств субсидий и доходов от приносящей доход деятельности, то их признание также зависит от того, в каких видах деятельности используется имущество. Если объект не используется в деятельности, приносящей доход, то и расходы на его ремонт не включаются в налогооблагаемую базу. Если объект используется в деятельности по выполнению задания учредителя и в деятельности, приносящей доход, то сумма расходов подлежит распределению согласно ст. 272 НК РФ. На основании п. 1 ст. 272 НК РФ расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно распределены по конкретным видам деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика. Такой порядок распределения расходов закреплен ст. 272 НК РФ и дополнительно разъяснен в письмах

Министерства Финансов России от 17.12.2015 г. № 03-03-06/4/74295, от 30.12.2016 г. № 03-03-06/3/79616, от 03.11.2016 г. № 03-03-06/3/64622, от 08.12.2016 г. № 03-03-06/3/73328, от 13.10.2016 г. № 03-03-10/59757, от 27.06.2017 г. № 03-03-06/3/40354, от 02.10.2017 г. № 03-03-05/64008). В перечисленных письмах подчеркивается, что установленный порядок касается распределения расходов, произведенных свыше нормативных затрат. Из этого следует, что учреждение не вправе включать в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль фактически произведенные расходы, осуществленные за счет средств от приносящей доход деятельности, которые должны покрываться за счет субсидий учредителя, но которые учредителем не возмещены. По нашему мнению, установленный порядок в определенных случаях ухудшает финансовое положение учреждения.

Например, за бюджетным учреждением на праве оперативного управления закреплен объект недвижимости – административное здание (по коду вида деятельности 4). Доходы учреждения составили всего в сумме 50 000 тыс. р., в том числе субсидия на выполнение государственного задания – 40 000 тыс. р., собственные доходы – 10 000 тыс. р.

Расходы на капитальный ремонт составили 8 000 тыс. р., в том числе за счет субсидии – 1 000 тыс. р., за счет собственных доходов – 7 000 тыс. р.

Коэффициент распределения (платной деятельности) для определения величины расходов, включаемых в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, составит 0,2 (10 000 / 50 000). Следовательно, расходы, которые возможно учесть для целей налогообложения прибыли, составят в сумме 1 600 тыс. р. (8 000 тыс. р. * 0,2), не учитываемые расходы, осуществленные за счет средств от приносящей доход деятельности, составят 5 400 тыс. р. (7 000 тыс. р. – 1 600 тыс. р.). Таким образом, учреждение вынуждено осуществлять расходы на ремонт за счет прибыли, остающейся после налогообложения, что ухудшает финансовое положение учреждения – налогоплательщика и не стимулирует использование собственных доходов на поддержание технического состояния имущества.

Расходы на приобретение запасных частей для ремонта, осуществленные за счет собственных средств, учитываются в налоговом учете в составе материальных расходов согласно пп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ также в зависимости от выполнения двух условий: объект используется в деятельности, приносящей доход, и расходы экономически обоснованы и документально подтверждены. Например, если учреждение осуществляет ремонт основного средства, используемого в деятельности по выполнению задания учредителя за счет средств субсидий и, при недостаточности средств, приобретает необходимые запасные части за счет собственных доходов, то в состав материальных расходов для целей исчисления налога на прибыль стоимость запасных частей включить нельзя.

В отличие от ремонтных работ, которые предназначены для устранения неисправностей и замены изношенных деталей, работы по реконструкции, достройке и модернизации осуществляют для того, чтобы изменить назначение объекта или улучшить его характеристики. В отношении объектов недвижимо-

сти указанные работы могут представлять собой расширение или переустройство существующих помещений с целью изменения их назначений (основного, подсобного, обслуживающего), переоборудование коммуникаций внутри здания и т.д. Для целей бухгалтерского учета такие расходы не учитываются в составе текущих расходов, а увеличивают первоначальную (балансовую) стоимость объекта. В налоговом учете расходы на реконструкцию, достройку и модернизацию объектов недвижимости включаются в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в размере амортизационных отчислений и амортизационной премии, если налогоплательщик решил воспользоваться предоставленным правом. Признание расходов на достройку, дооборудование и модернизацию объектов недвижимости, закреплённых за государственными (муниципальными) учреждениями зависит от источника их финансирования. В том случае, если работы осуществлены за счет бюджетных средств в пределах лимитов бюджетных обязательств (бюджетных) ассигнований казенными учреждениями или за счёт средств субсидий, предоставляемых бюджетным и автономным учреждениям на основании ст. 78.1, ст. 78.2 Бюджетного кодекса, такие расходы не подлежат амортизации в целях налогообложения на основании пп. 7 п. 2 ст. 256 НК.

Если же расходы осуществлены за счет средств приносящей доход деятельности, то они подлежат амортизации для целей налогового учета, только если объект используется в деятельности, приносящей доход, и в отношении объекта не применен инвестиционный налоговый вычет (письмо Минфина России от 17.04.2014 г. № 03-03-06/4/17800).

Значительные сложности, связанные с признанием расходов на достройку, реконструкцию и модернизацию в налоговом учете возникают в случае использования объектов недвижимости одновременно по двум направлениям – и для выполнения задания учредителя, и в приносящей доход деятельности. Если объект недвижимости закреплён по КФО 4, а расходы произведены за счет собственных доходов (КФО 2), то у учреждения отсутствует возможность признать расходы через амортизационные отчисления для целей налогового учета. Такая ситуация обусловлена позицией Министерства Финансов РФ, изложенной в письме от 31.01.2014 г. № 02-06-10/3875, согласно которой если комиссией принято решение об изменении первоначальной (балансовой) стоимости объекта, числящегося по коду КФО 4, на сумму вложений, сформированных в результате проведенных работ по реконструкции, достройке и модернизации за счет средств от приносящей доход деятельности, то сумма вложений подлежит переводу с кода вида деятельности 2 на код вида деятельности 4. По нашему мнению, выполнение требования о переводе сформированных вложений с КФО 2 на КФО 4 автоматически лишает учреждения права учесть произведенные расходы в налоговом учете. Рассмотрим на примере.

Объект недвижимости (административное здание) стоимостью 50 000 тыс. р. закреплено за автономным учреждением на праве оперативного управления по коду вида деятельности 4. Сумма накопленной амортизации составила 36 000 тыс. р. Расходы по достройке здания составили в сумме 4 000 тыс. р. и осуществлены за счет собственных доходов учреждения. По ре-

зультатам выполненных работ комиссией по приемке и выбытию активов принято решение об изменении первоначальной (балансовой) стоимости здания на сумму сформированных вложений. В соответствии с методикой учета согласно п. 174 Инструкции, № 183н учреждение отражает перевод вложений с кода вида деятельности 2 на код 4. В бухгалтерском учете учреждения операции по изменению стоимости здания представлены записями, отраженными в табл. 8.

Таблица 8

Корреспонденции счетов по изменению стоимости объекта недвижимости

Наименование операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. р.
Приняты работы по достройке здания	2 106 11 310	2 302 31 730	4 000
Осуществлен перевод капитальных вложений с КФО 2 на КФО 4	2 304 06 830 4 106 11 310	2 106 11 410 4 304 06 730	4 000
Отражено увеличение первоначальной стоимости здания в результате достройки	4 101 11 310	4 106 11 310	4 000

В результате осуществления перевода вложений с КФО 2 на КФО 4 учреждение утрачивает возможность признания расходов на достройку здания в сумме 4 000 тыс. р. в налоговом учете.

Осуществление расходов на реконструкцию, достройку, модернизацию объектов основных средств может производиться также одновременно за счет нескольких источников. Такая ситуация возникает при выполнении дорогостоящих работ и недостаточности средств по одному источнику (как правило, средств субсидий).

Методика отражения операций по реконструкции, достройке и модернизации объектов, осуществленных за счет нескольких источников, действующей Инструкцией № 157н не предусмотрена, поэтому учреждению следует утвердить порядок отражения таких операций в учетной политике (письмо Минфина России от 31.01.2014 г. № 02-06-10/3875). При формировании учетной политики следует учитывать, что ни принять к учету основное средств, ни отразить капитальные вложения в основные средства за счет нескольких источников невозможно, поэтому указанное имущество и работы отражаются по одному коду вида деятельности. В том случае, если объект основных средств учтен по КФО 4, логично предположить, что все капитальные расходы в отношении такого объекта, следует перевести с КФО 2 на КФО 4.

Если же объект закреплён по КФО 2 и используется для осуществления приносящей доход деятельности, а расходы на восстановление осуществляются за счет собственных доходов, то проблемы признания расходов для налога на прибыль, не возникают. Амортизационные отчисления по таким объектам признаются не только в бухгалтерском, но и налоговом учете. Такая позиция изложена в письме Минфина от 17.04.2014 г. № 03-03-06/4/17800. В то время как при использовании такого объекта в двух видах деятельности возникают налоговые риски при признании расходов на модернизацию, достройку и реконструкцию через начисление амортизации. По нашему мнению, налоговые органы могут обязать учреждение распределять расходы.

Восстановительные работы капитального характера не только приводят к изменению первоначальной (балансовой) стоимости объектов основных средств, но и могут быть основанием пересмотра срока полезного использования. Подходы к изменению срока полезного использования объектов в бухгалтерском и налоговом учете отличаются.

В соответствии с требованиями п. 2 ст. 258 НК РФ, увеличение срока полезного использования основного средства возможно в пределах только той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство. Это также справедливо и в отношении полностью самортизированных объектов. Однако, в этом случае возникают проблемы применения норм амортизации – будет ли она увеличена или оставаться прежней, что приведёт к увеличению фактического срока списания стоимости объекта (в том числе за пределы срока по соответствующей группе).

Например, первоначальная стоимость здания составляет 12 000 тыс. р., срок полезного использования 30 лет (360 мес.). Установленная норма при принятии объекта к учету составила 0,278 % ($1:360 \cdot 100$ %). Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит 33 360 р. ($12\,000\,000 \cdot 0,278$ %). Сумма амортизации за время эксплуатации составила 8 000 тыс. р. По истечении 20 лет (240 мес.) выполнена реконструкция здания стоимостью 3 000 тыс. р. По решению комиссии по поступлению и выбытию активов срок полезного использования в результате реконструкции изменен не был.

Вариант 1. Если применяется оставшийся срок полезного использования (120 мес.), это приводит к увеличению норм амортизации и суммы амортизационных отчислений.

Норма амортизации составит 0,833 %, сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит 58 310 р. ($(12\,000\,000 - 8\,000\,000 + 3\,000\,000) \cdot 0,833$ %).

Вариант 2. Если норма амортизации остается без изменений 0,278 %, фактически это приводит к увеличению срока списания стоимости объекта.

Норма амортизации составит 0,278 %, сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит 19 460 р. ($(12\,000\,000 - 8\,000\,000 + 3\,000\,000) \cdot 0,278$ %). Остаточная стоимость здания с учетом произведенной реконструкции будет амортизироваться в течение 360 мес.

В нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету организаций бюджетной сферы прямые указания в отношении порядка увеличения срока полезного использования после восстановительных работ капитального характера не содержатся. При принятии объекта к бухгалтерскому учету для объектов, включаемых в амортизационные группы 1–9 должен быть установлен максимальный срок полезного использования по соответствующей группе. При пересмотре срока полезного использования не ясно, следует ли увеличить срок полезного использования на любой срок в пределах группы, или же повторно установить максимальный срок по группе (хотя второй вариант представляется не рациональным, так как это приведет к удвоению срока списания стоимости основного средства).

И наконец, следует отметить, что новый срок полезного использования объекта после проведения восстановительных работ капитального характера исчисляется по-разному. Согласно п. 85 Инструкции № 157н расчет годовой суммы амортизации производится исходя из остаточной стоимости амортизируемого объекта на дату изменения срока полезного использования и уточненной нормы амортизации. В налоговом учете начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию.

В заключении хотелось бы остановиться на оценке эффективности произведенных расходов на восстановление основных средств. Представляется целесообразным организациям бюджетной сферы не только учитывать, но и анализировать упомянутые расходы. Для этого необходимо разработать систему показателей, характеризующих существенность расходов на восстановление объектов для организации. Примерные показатели могут быть такими:

- расходы на проведение восстановительных работ в отношении основных средств в периоде времени. Данный показатель характеризует стоимостную составляющую указанных работ;

- доля расходов на капитальные восстановительные работы в отношении основных средств в остаточной и первоначальной стоимости как восстановленных объектов, так и всех объектов основных средств организации;

- соотношение расходов на текущие восстановительные работы и капитальные восстановительные работы в отношении основных средств.

Таким образом, предложенные рекомендации в отношении учета расходов на восстановление объектов недвижимости и их последующего анализа могут быть полезны в практике работы организаций государственного сектора экономики, а выявленные проблемы налогового учета расходов на восстановление основных средств позволят определить направления совершенствования законодательной базы.

Порядок оценки объекта основных средств (групп основных средств) необходимо закрепить в учетной политике в отношении групп основных средств.

Также в период использования актива может произойти его обесценение. Порядок отражения в учете и отчетности обесценения основных средств установлен ФСБУ «Обесценение активов». Для накопленного убытка от обесценения объекта основных средств предусмотрен специальный порядок отражения в учете. Убыток отражается обособленно от стоимости объекта основных средств по аналогии с суммой накопленной амортизации по данному объекту основных средств.

Выбытие объекта

Объект основных средств выбывает с учета (прекращается его признание) при следующих условиях:

- не осуществляется контроль над объектом;
- не производятся расходы, связанные с распоряжением (владением и (или) использованием) объектом;

– отсутствует право получать экономические выгоды и извлекать полезный потенциал, связанное с распоряжением (владением и (или) использованием) объектом;

– субъект учета не участвует в распоряжении (владении и (или) использовании) выбывшим объектом, числящимся в учете, или не использует его в той степени, которая предусматривалась при его признании;

– оценена величина дохода (расхода) от выбытия объекта;

– оценены прогнозируемые экономические выгоды или полезный потенциал, связанные с объектом, а также прогнозируемые (понесенные) затраты (убытки), связанные с его выбытием.

Доходы, получаемые от выбытия основных средств, принимаются к учету по *справедливой стоимости*.

Справедливой стоимостью дохода при реализации основных средств с отсрочкой платежа на период более 12 месяцев признается сумма, рассчитанная без учета отсрочки платежа.

Разница между доходом, рассчитанным без учета отсрочки платежа, и доходом с учетом такой отсрочки признается процентным доходом.

Разница между поступлениями от выбытия (если они есть) и остаточной стоимостью объекта основных средств определяется как *финансовый результат, возникающий при выбытии основных средств*.

Основные средства, предназначенные для отчуждения не в пользу организаций бюджетной сферы, отражаются в учете по справедливой стоимости, которая определяется методом рыночных цен. Для этого осуществляется их переоценка, результаты которой по доведению балансовой стоимости до справедливой стоимости отражаются в учете. Показатели переоценки подлежат обязательному раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности обособленно в составе финансового результата текущего периода.

Информация об основных средствах (результатах операций с ними) подлежит обязательному раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Виды обязательной информации, ее структура в зависимости от объекта учета основных средств, группы основных средств регламентированы Стандартом.

2.4. ФСБУ «Запасы»

ФСБУ «Запасы» устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету активов, квалифицируемых как материальные запасы и незавершенное производство (далее – запасы), а также требования к информации о запасах (результатах операций с ними), раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Стандарт вступил в силу для организаций бюджетной сферы с 1 января 2020 г.

Также письмом Минфина РФ от 01.08.2019 г. № 02-07-07/58075 доведены методические рекомендации по применению Стандарта.

Рассмотрим отдельные моменты применения данного Стандарта.

Согласно ФСБУ «Запасы», все запасы обобщаются в отчетности по двум группам – материальные запасы и незавершенное производство (НЗП) (рис. 10).



Рис. 10. Классификация запасов

Материальные запасы – это материальные ценности в виде сырья, материалов, приобретенных для использования в процессе деятельности учреждения, для изготовления иных нефинансовых активов, а также готовой продукции, произведенной учреждением и приобретенных для продажи товаров.

К материальным запасам относят:

- предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости;
- готовую продукцию;
- товары для продажи.

Кроме вышеперечисленных материальных ценностей, к материальным запасам относятся следующие материальные ценности независимо от их стоимости и срока службы:

- орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и прочие орудия лова);
- бензомоторные пилы, сучкорезки, сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу сроком эксплуатации до двух лет (передвижные обогревательные домики, котло-пункты, пилоточные мастерские, бензозаправки и прочее);
- лесные дороги, подлежащие рекультивации;
- специальные инструменты и специальные приспособления; сменное оборудование, многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам и т.п.;
- специальная одежда, специальная обувь, а также форменная одежда, вещевое имущество, одежда и обувь (в том числе спортивные) в учреждениях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других учреждениях;
- постельное белье, постельные принадлежности и иной мягкий инвентарь;
- временные сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на стоимость строительного-монтажных работ в составе накладных расходов;
- оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки;
- тара для хранения товарно-материальных ценностей;
- предметы, предназначенные для выдачи напрокат;

- молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, подопытные животные;
- многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала;
- готовые к установке строительные конструкции и детали;
- оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки;
- инвалидная техника и средства передвижения для инвалидов;
- драгоценные и другие металлы для протезирования;
- спецоборудование для НИОКР, приобретенное по договорам с заказчиками, до передачи его в научное подразделение;
- материальные ценности специального назначения.

Как видно на рис. 11 из состава готовой продукции выделена биологическая продукция. Отдельный аналитический счет для учета биологической продукции не предусмотрен, поэтому она отражается на счете 105 07. Если существует необходимость учреждение может предусмотреть дополнительный аналитический счет для управленческого учета.



<p>также материальные ценности, приобретенные (созданные) в целях реализации полномочий по обеспечению техническими средствами реабилитации, лекарственными средствами, лекарственными препаратами, медицинскими изделиями, иными материальными ценностями отдельных категорий граждан (организаций)</p>	<p>также укомплектованные изделия, прошедшие испытания и техническую приемку</p>	<p>ные для отчуждения продукты биотрансформации объектов основных средств, непроизведенных активов, биоресурсов, не находящихся на балансе субъекта учета, относящихся к животному и растительному миру (сельскохозяйственная и иная продукция как результат деятельности по биотрансформации, полученная (собранная) от биологических активов)</p>	<p>том числе древесины), чей естественный рост и восстановление находятся под непосредственным контролем, ответственностью и управлением субъекта учета (биологические активы), которые вызывают качественные или количественные изменения в биологическом активе (процессы роста, вырождения, производства и размножения живых организмов (животных, растений, грибов), которые вызывают качественные или количественные изменения в биологическом активе)</p>	<p>неукомплектованные изделия, не прошедшие испытания и техническую приемку, и (или) на объем не завершенных выполнением работ (этапов работ), услуг</p>
--	--	---	---	--

Рис. 11. Объекты учета согласно ФСБУ «Запасы»

Стандарт не применяется для учета:

- биологических активов, к которым относят живые организмы (животные, растения, грибы), культивируемые для получения биологической продукции (в том числе древесины), чей естественный рост и восстановление находятся под непосредственным контролем, ответственностью и управлением субъекта учета;
- библиотечных фондов независимо от срока их полезного использования;
- финансовых инструментов;
- незавершенного производства субъектов госсектора, которые осуществляют функции подрядчика по договорам строительного подряда;
- объектов, относящихся к активам культурного наследия.

При принятии к учету запасов, которые могут быть использованы более 12 месяцев, комиссия по поступлению и выбытию активов должна определить срок их полезного использования.

Классификация запасов осуществляется учреждением с учетом требований п. 118 Инструкции к единому плану счетов. Если отнесение материальных запасов на какой-либо аналитический счет затруднительно, следует руководствоваться положениями отраслевых нормативных правовых актов и Общероссийского классификатора продукции по видам экономической деятельности (ОКПД 2) ОК 034-2014 (КПЕС 2008) (принят и введен в действие Приказом Росстандарта от 31.01.2014 г. № 14-ст) (Письмо Минфина РФ от 01.08.2019 г. № 02-07-07/58075).

Запасы отражаются на балансовых счетах только при признании их активами. Если запасы не имеют полезного потенциала и не могут принести экономическую выгоду, комиссия по поступлению и выбытию активов принимает решение о прекращении их использования. Такие объекты подлежат списанию с балансового учёта и отражению на забалансовом счете 02.

Учреждение самостоятельно выбирает единицу учета запасов. Она должна давать полную и достоверную информацию о запасах, в том числе для внешних пользователей, и обеспечивать контроль за их сохранностью и движением. Выбор единицы учета зависит от характера запасов, порядка их приобретения и (или) использования. Учитывать запасы можно:

- в номенклатурных (реестровых) единицах;
- партиями, однородными (реестровыми) группами запасов.

Например, чтобы снизить трудоемкость учета лекарственных средств, номенклатура которых в учреждении бывает весьма велика, Минфин России в письме от 25.03.2016 г. № 02-07-10/17036 предложил учреждениям с учетом их организационной структуры распределять функции по учету материальных запасов (медикаментов) между своими подразделениями в учетной политике. Например, бухгалтерия ведет учет в суммовом выражении, а аптека – в номенклатурном (детализированном). Это возможно для медикаментов, не подлежащих предметно-количественному учету.

В этом случае учреждение должно обеспечить аналитический учет запасов.

На рис. 12 схематично представлены особенности учета формирования единицы бухгалтерского учета материальных запасов.

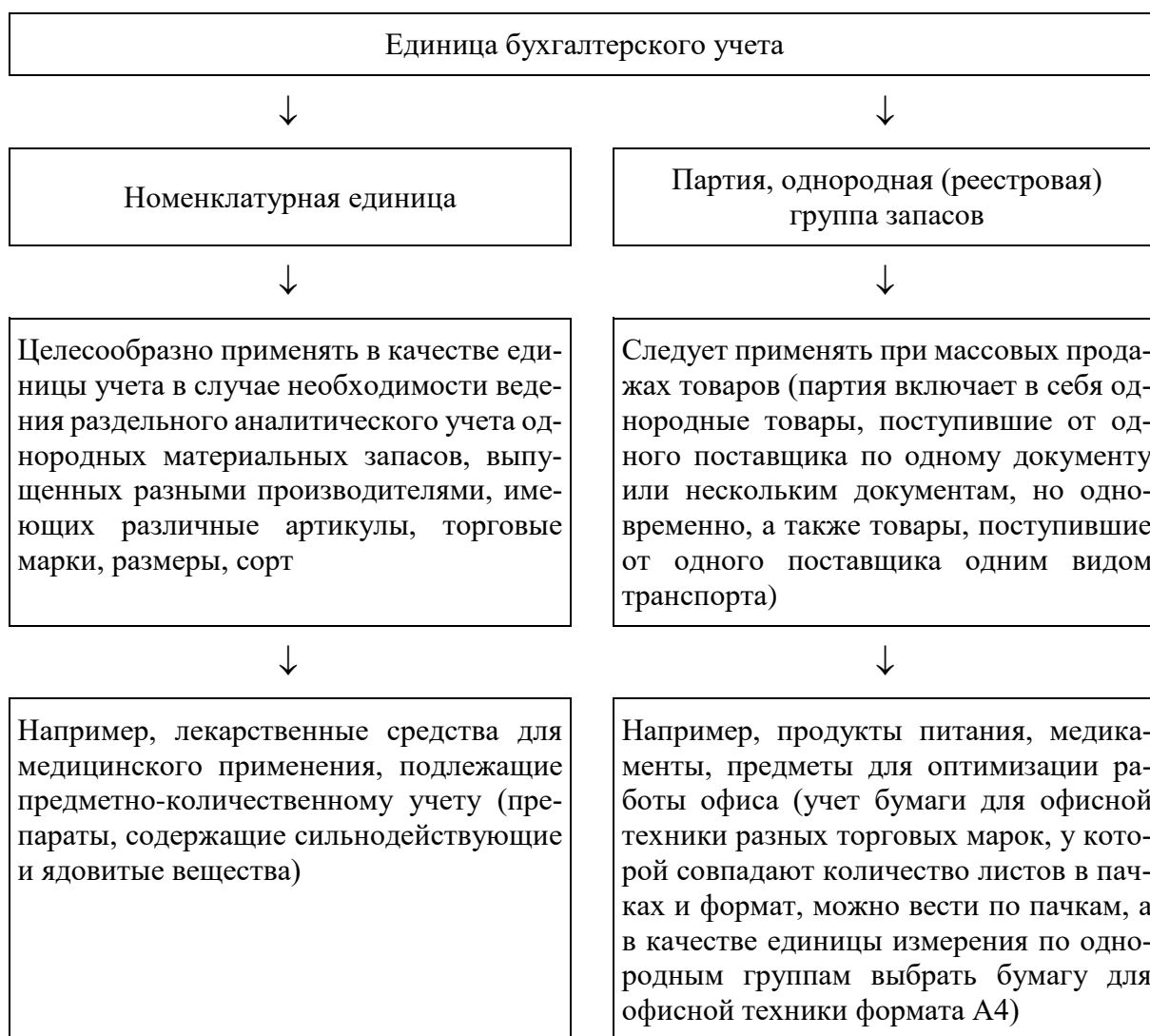


Рис. 12. Особенности учета формирования единицы бухгалтерского учета материальных запасов

Порядок группировки запасов для аналитического (управленческого) учета учреждение должно закрепить в учетной политике.

Запасы принимают к учету в результате:

- приобретения (создания) для использования в своей деятельности;
- получения от третьих лиц;
- создания (изготовления) для отчуждения.

Учреждение принимает к учёту запасы на основании первичных (сводных) документов.

Дата признания в бухгалтерском учете запасов определяется в соответствии с иными нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета, в частности в соответствии с Инструкцией № 157н.

Оценка материальных запасов

При поступлении запасы учитываются по первоначальной стоимости. Порядок определения первоначальной стоимости материальных запасов зависит от способа поступления и вида материальных запасов (табл. 9–11).

**Порядок определения первоначальной стоимости
материальных запасов**

Способ получения	Порядок формирования первоначальной стоимости
<p>Приобретены в результате обменной операции</p>	<p>Сумма фактически произведенных вложений, которые включают:</p> <ul style="list-style-type: none"> – цену приобретения и иные расходы по договору с поставщиком (исполнителем, продавцом), в том числе таможенные пошлины, невозмещаемые суммы НДС (инога налога), за вычетом полученных скидок (вычетов, премий, льгот); – расходы, связанные с приобретением материальных запасов: на информационные, консультационные, посреднические услуги, расходы по доставке и иные платежи. <p>Если приобретено нескольких объектов материальных запасов, то учреждение должно распределить расходы, связанные с их приобретением, пропорционально цене каждого объекта в общей цене приобретения.</p> <p>Если учреждение приобретает несколько объектов материальных запасов, распределяйте пропорционально их стоимости любые расходы, связанные с такой покупкой. Ранее подобный порядок был предусмотрен только в отношении затрат на заготовку и доставку.</p> <p>Если учреждение централизованно закупает материальные запасы для других организаций бюджетной сферы, то расходы по доставке до складов (баз) или грузополучателей включать в первоначальную стоимость не надо. Эти затраты оно отражает в составе текущих расходов</p>
<p>Приобретены в результате необменной операции</p>	<p>Соответствует справедливой стоимости на дату приобретения. Определять ее надо методом рыночных цен. Для этого используют текущие рыночные цены или данные о недавних сделках с аналогичными или схожими активами, которые совершены без отсрочки платежа. При этом рыночная цена не должна быть завышена или занижена, например, из-за скидок (вычетов, премий, льгот).</p> <p>Комиссия по поступлению и выбытию активов учреждения должна документально подтвердить определение справедливой стоимости, используя рыночные цены из открытого доступа. При этом следует брать данные о ценах на аналогичные материальные ценности от организации-изготовителя, сведения об уровне цен, которые есть у органов госстатистики (в СМИ, специальной литературе), экспертные заключения о стоимости отдельных (аналогичных) объектов запасов.</p> <p>Если невозможно определить справедливую стоимость, то материальные запасы оценивают по данным о стоимости передающей стороны. Если и этих данных нет, то активы отражают в условной оценке: один объект – один рубль</p>

Способ получения	Порядок формирования первоначальной стоимости
Изготовлены собственными силами	<p>Равна сумме фактически произведенных вложений, которые формируют в объеме затрат, связанных с изготовлением.</p> <p>Порядок определения себестоимости продукции учреждение должно закрепить в учетной политике.</p> <p>В затраты на производство не включают:</p> <ul style="list-style-type: none"> – сверхнормативные потери сырья, трудовых и других ресурсов; – затраты на хранение запасов, кроме тех, которые необходимы перед следующей стадией производства; – общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они связаны с приобретением (изготовлением) материальных запасов; – расходы на продажу. <p>Если учреждение производит материальные запасы и для продажи, и для использования при выполнении работ (оказании услуг), для управленческих нужд и в ходе выполнения государственного задания (муниципального задания), то первоначальная стоимость равна затратам на производство таких запасов</p>

Таблица 10

**Порядок определения первоначальной стоимости
готовой и биологической продукции**

Вид запасов	Первоначальная стоимость
Готовая продукция на дату ее выпуска	Определяется как нормативно-плановая стоимость (цена)
Биологическая продукция на дату ее выпуска	Определяется как нормативно-плановая стоимость (цена), если иное не предусмотрено другими НПА в области бухучета

Таблица 11

**Порядок определения первоначальной стоимости
материальных запасов в отдельных случаях**

Условие приобретения	Порядок оценки запасов
Запасы находятся в пути	Стоимость признают в оценке, которая предусмотрена государственным (муниципальным) контрактом (договором), с последующим уточнением первоначальной стоимости в соответствии с учетной политикой в объеме фактических вложений в запасы
Запасы приобретены в инвалюте	<p>Стоимость признают в рублях на дату принятия запасов к бухучету.</p> <p>При уплате аванса стоимость определяют в рублях:</p> <ul style="list-style-type: none"> – в части аванса – на дату его перечисления; – в оставшейся части – на дату принятия к учету запасов. <p>Курсовые разницы, которые возникают после принятия запасов к учету, относят на финансовый результат текущего периода</p>

Условие приобретения	Порядок оценки запасов
В договоре на поставку запасов предусмотрена отсрочка платежа более чем на 12 месяцев	Разницу между стоимостью запасов при оплате без отсрочки и с отсрочкой признают расходами на уплату процентов. Ее не включают в первоначальную стоимость, если это прямо не предусмотрено НПА в области бухучета
Запасы получены путем обмена (коммерческий характер)	Первоначальная стоимость равна справедливой стоимости на дату приобретения
Запасы получены путем обмена (некоммерческий характер)	Оценку первоначальной стоимости полученных запасов производят на основании остаточной стоимости переданных взамен материальных запасов или остаточной стоимости переданных в результате обменной операции ОС (нематериальных активов). Это же правило действует, когда справедливую стоимость полученных и переданных активов невозможно надежно оценить. Если стоимость неизвестна либо равна нулю, то учреждение отражает запасы в условной оценке: один объект – один рубль

Особенности определения первоначальной стоимости установлены и для незавершённого производства.

До вступления в силу ФСБУ «Запасы» незавершенное производство могло быть только по готовой продукции и работам. По услугам себестоимость регулярно списывалась в счет уменьшения доходов. При вступлении в силу Стандарта учреждениям необходимо оценивать также объем незавершенных услуг и доли затрат, которая на них приходится.

Первоначальная стоимость незавершенного производства соответствует доле фактических затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг, приходящихся:

- на продукцию, не прошедшую всех стадий технологического процесса;
- изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку;

- объем незавершенных работ (этапов работ), услуг.

Группируют затраты по видам расходов в разрезе групп затрат:

- прямые, которые напрямую связаны с изготовлением (выполнением) и относятся на себестоимость единицы продукции (работы, услуги);

- накладные, связанные с изготовлением партий и относимые на себестоимость единицы готовой продукции, работы (услуги) путем их распределения;

- общехозяйственные.

Накладные расходы распределяет одним из способов, который надо закрепить в учетной политике:

- пропорционально прямым затратам по оплате труда, материальным затратам, иным прямым затратам;

- пропорционально объему выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- пропорционально иному показателю, который характеризует результаты деятельности учреждения.

Общехозяйственные расходы, произведенные в отчетном периоде (месяце), в фактическую стоимость незавершенного производства не включают. Их распределяют на фактическую себестоимость реализованной готовой продукции (работ, услуг), а в части нераспределяемых расходов относят на текущие расходы.

Издержкам обращения, т.е. затраты, которые учреждение несет при реализации готовой продукции, в том числе в процессе ее продвижения на рынке в себестоимость готовой продукции (работ, услуг) не включают и относят на счет 401 20.

Последующая оценка запасов

Изменения коснулись и последующей оценки запасов. Изменение стоимости запасов может осуществляться в случаях:

- переоценки;
- определения справедливой стоимости в целях отчуждения;
- на каждую отчетную дату – для готовой продукции, незавершенного производства.

Переоценка осуществляется на начало текущего года путем пересчета балансовой стоимости запасов. Переоценка проводится в случаях, установленных законодательством РФ. Результаты переоценки отражаются межотчетным периодом (п. 29 ФСБУ «Запасы»).

Если запасы (за исключением готовой продукции и товаров) предполагается передать не в пользу организаций бюджетной сферы, их нужно отразить в учете по справедливой стоимости, определяемой методом рыночных цен.

При использовании метода рыночных цен справедливая стоимость запасов определяется на основании текущих рыночных цен или данных о недавних сделках с аналогичными или схожими активами, совершенных без отсрочки платежа. Справедливая стоимость подтверждается документально.

Готовая продукция, принятая к учету по нормативно-плановой стоимости (цене), отражается в учете на конец отчетного периода по фактической себестоимости.

При этом возникающие отклонения фактической себестоимости от нормативно-плановой стоимости (цены) для целей распоряжения (реализации) относятся либо на увеличение (уменьшение) остатка нереализованной готовой продукции, первоначальной стоимости расклассифицированного актива, либо в части реализованной продукции, продукции, списанной вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи, по иным основаниям выбытия готовой продукции – на увеличение (уменьшение) финансового результата текущего отчетного периода.

По-прежнему учреждения вправе отражать товары по розничной цене с обособлением торговой наценки или торговой скидки (п. 30 ФСБУ «Запасы»).

Относящиеся к нереализованным товарам суммы наценок (скидок) уточняются по результатам инвентаризации (на основании инвентаризационных описей) путем увеличения (уменьшения) их стоимости в соответствии с установленными учреждением размерами сумм наценок (скидок) на соответствующие товары. Суммы торговых наценок (скидок) по товарам, реализованным, отпущенным, списанным с бухгалтерского учета вследствие их естественной убыли, брака, порчи, недостачи, по иным основаниям выбытия товаров, относятся на уменьшение финансового результата текущего отчетного периода.

Незавершенное производство согласно п. 33 ФСБУ «Запасы» оценивается на каждую отчетную дату в сумме затрат, связанных с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг с учетом особенностей, установленных учреждением в рамках формирования своей учетной политики.

Также ФСБУ «Запасы» введено требование о тестировании материальных запасов, которые предназначены для реализации или распространения за символическую плату, на предмет их возможного обесценения. Так, периодически (не реже чем на каждую отчетную дату) балансовую стоимость таких материальных запасов необходимо сравнивать с нормативно-плановой стоимостью (ценой). Если цена снизилась, то материальные запасы отражают в балансе на конец отчетного периода за вычетом этого снижения – резерва под снижение стоимости.

Резерв создают в разрезе единиц бухгалтерского учета материальных запасов на разницу между нормативно-плановой и балансовой стоимостью. В дальнейшем резерв можно уменьшить его можно в следующих случаях:

- материальные запасы, по которым был образован резерв, выбыли;
- нормативно-плановая стоимость материальных запасов, по которым есть резерв, увеличилась в последующих отчетных периодах.

Это уменьшение относят на счет 401 20 (уменьшают расходы), но не более суммы резерва, отраженного на начало отчетного периода.

Вместе с тем, в настоящее время в Едином плане счетов № 157н и Приказе Минфина № 209н³² отсутствуют счета и подстатьи КОСГУ для бухгалтерского учета резерва под снижение стоимости материальных запасов. Для учета резерва Минфин планирует ввести счет 114 80.

Выбытие запасов

Списание запасов в бухгалтерском учете отражают в следующих случаях:

- они потреблены (использованы) в деятельности учреждения (в том числе при изготовлении иных нефинансовых активов, отчуждении готовой продукции, биологической продукции);
- переданы другой организации бюджетной сферы;
- проданы (подарены), обменены, распространены;
- принято решение о списании государственного (муниципального) имущества;

³² Приказ Минфина России от 29.11.2017 г. № 209н : Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления // СПС «Консультант плюс».

- решено больше не использовать объект в качестве запасов и его использование не приносит экономических выгод или полезного потенциала;
- есть иные основания, предусматривающие прекращение права оперативного управления имуществом.

Списание запасов осуществляют по стоимости каждой единицы, либо по средней стоимости. Выбранный способ применяют в течение всего отчетного периода. При выбытии запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга, их стоимость может оцениваться по стоимости каждой единицы таких запасов.

Порядок отражения в бухгалтерском учете списания запасов зависит от того, как они выбывают (табл. 12).

Таблица 12

Порядок отражения в учете списания запасов

Случаи выбытия	Порядок отражения
Выбытие в пределах естественной убыли	Балансовую стоимость отражают в составе расходов (затрат) текущего периода
Потеря при стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях	Балансовую стоимость относят на чрезвычайные расходы по операциям с активами в составе финансового результата текущего отчетного периода
Хищение, недостача, гибель или уничтожение, в том числе помимо воли владельца	Балансовую стоимость запасов на момент уничтожения или обнаружения недостачи относят на финансовый результат текущего отчетного периода (в уменьшение доходов от операций с активами). Сумму, которую взыскивают за ущерб, отражают в составе финансового результата (доходы от операций с активами) по справедливой стоимости по методу рыночных цен
Реализация (продажа, обмен) или распространение запасов, которые предназначены для отчуждения	Балансовую стоимость признают в качестве расходов в том же периоде, в котором признают доходы от продажи, осуществляют обмен или распространение запасов. Доходы и расходы отражают развернуто. Расходы, понесенные учреждением для оказания услуг до момента признания дохода, в том числе за символическую плату, отражают в составе незавершенного производства

При отчуждении запасов (кроме товаров и готовой продукции) в пользу организации не бюджетной сферы необходимо переоцените их стоимость до справедливой стоимости.

При переводе запасов в другую группу или категорию объектов учета их стоимость не изменяется, а проводки по выбытию и поступлению отражаются одновременно.

Согласно ФСБУ «Запасы» в бухгалтерской отчетности организации бюджетной сферы должна быть раскрыта следующая информация о запасах:

- учетная политика, принятая для оценки запасов, в том числе методы расчета себестоимости;
- общая балансовая стоимость запасов в разрезе групп запасов с разделением на учитываемые по первоначальной, нормативно-плановой и справедливой стоимости;
- сумма запасов, признанных в расходах в отчетном периоде;
- резерв под снижение стоимости материальных запасов и сумма, на которую начислен и уменьшен резерв под снижение стоимости материальных запасов;
- балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств.

Тестовые вопросы по главе 2

1. Ведение бухгалтерского учета объектов бухгалтерского учета осуществляется с использованием:

- а) метода начисления, метода двойной записи;
- б) метода начисления, принципа равномерности признания доходов и расходов и допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни; метода двойной записи;
- с) принципа достоверности, существенности, эффективности, результативности, временной определенности фактов хозяйственной жизни.

2. В какой оценке материальные запасы принимают к бухгалтерскому учету в ГМУ:

- а) по фактической стоимости с учетом сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками (кроме их приобретения (изготовления) в рамках деятельности, приносящей доход, облагаемый НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством Российской Федерации);
- б) по фактической стоимости без учета сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками;
- с) по плановой стоимости.

3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность, если в пояснениях к ней не указано иное, формируется на основании следующих принципов (допущений):

- а) принципа равномерности признания доходов и расходов и допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни;
- б) допущение имущественной обособленности; допущение непрерывности деятельности; допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни;
- с) принципа осмотрительности, принципа равномерности признания доходов и расходов и допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни.

4. Информация считается понятной, при условии, если:

- а) доступна пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности в период, когда она может повлиять на принимаемые ими решения;

б) состав (содержание) и форма ее представления позволяют пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности, обладающим необходимыми знаниями о деятельности субъекта отчетности, условиях, в которых он осуществляет свою деятельность, понять ее смысл;

с) в отчетности раскрыты применяемые методы оценки отдельных объектов бухгалтерского учета, а также способы формирования и представления информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

5. Верификация информации предусматривает

а) затраты на представление информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности не должны превышать ее полезность и преимущества от ее использования;

б) возможность идентифицировать сходства и различия между такой информацией и информацией в других отчетах, входящих в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности;

с) непосредственное и косвенное подтверждение информации.

6. Достоверность информации означает:

а) информация может быть использована для подтверждения или корректировки ранее полноту, нейтральность и отсутствие существенных ошибок;

б) непосредственное и косвенное подтверждение информации;

с) сделанных выводов.

7. Информация является релевантной, если она:

а) может использоваться для финансовой оценки будущих событий;

б) может быть использована для подтверждения или корректировки ранее сделанных выводов;

с) обладает прогностической и (или) подтверждающей ценностью и может повлиять на решения, принимаемые ее пользователями.

8. Амортизация не начисляется:

а) на объекты основных средств, стоимостью свыше 20 000 р.;

б) основные средства, стоимостью до 10 000 р.;

с) на объекты основных средств, стоимостью от 10 000 до 100 000 р.

9. При определении справедливой стоимости актива применяются следующие методы:

а) метод рыночных цен; метод амортизированной стоимости замещения

б) метод текущей оценочной стоимости, метод амортизированной стоимости замещения, первоначальная (фактическая) стоимость

с) метод рыночных цен; метод амортизированной стоимости замещения, метод текущей оценочной стоимости, метод амортизированной стоимости замещения, первоначальная (фактическая) стоимость

10. Амортизация основных средств начисляется методами:

а) линейный;

б) линейный, нелинейный;

с) линейный, методом уменьшаемого остатка, пропорционально объему продукции.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Процесс реформирования бухгалтерского (бюджетного) учета в конце XX – начале XXI вв. охватил все страны мира. Это обусловлено процессами глобализации, интеграции и конвергенции учетных систем, а также современными требованиями общества к качеству управления государственными (муниципальными) финансами. основополагающую роль играют бухгалтерский (бюджетный) учет и отчетность как основные источники информации для принятия решений заинтересованными пользователями, оценки эффективности деятельности органов власти и местного самоуправления и эффективности бюджетных расходов.

Дисциплина «Направления развития бухгалтерского учета организаций бюджетной сферы» способствует пониманию сущности бухгалтерского (бюджетного) учета, основных методологических принципов его построения и этапов реформирования.

В первой части учебного пособия раскрыты необходимость и предпосылки реформирования системы бухгалтерского учета государственных финансов в Российской Федерации. Изучена трансформация национальных традиций бухгалтерского (бюджетного) учета согласно требованиям Руководства по статистике государственных финансов и международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора, осуществляемая в целях повышения качества учетно-отчетной информации для пользователей.

Проанализированы особенности современного этапа формирования системы ФСБУ государственных финансов, а также направления дальнейшего развития указанной системы.

Исследованы положения программ разработки ФСБУ государственных финансов, утвержденных Минфином России.

Формируемая система ФСБУ государственных финансов сопоставлена с действующей системой МСФО ОС, являющейся основой разработки ФСБУ государственных финансов.

В результате изучения настоящей дисциплины магистранты должны:

- иметь представление о секторе государственного управления национальной экономики нашей страны;
- знать направления реформирования бюджетного процесса, в том числе бюджетного учета и отчетности в секторе государственного управления;
- уметь пользоваться единым Планом счетов бюджетного учета;
- приобрести навыки критически оценивать процесс реформирования бюджетного учета на основе теоретически полученных знаний;
- использовать полученный при изучении курса материал при написании научных статей и выпускных квалификационных работ.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Арбатская Т.Г. Учет и анализ в государственных муниципальных учреждениях : учеб. пособие / Т.Г. Арбатская, Н.В. Кузнецова. – Иркутск : Изд-во БГУ, 2017. – 268 с.
2. Арбатская Т.Г. Проблемы признания расходов на восстановление объектов недвижимости организациями сектора государственного управления / Т.Г. Арбатская, Я.В. Путырская // Аудиторские ведомости. – 2019. – № 1. – С. 14–26.
3. Арбатская Т.Г. Роль инвентаризации в обеспечении достоверности бухгалтерской отчетности организации бюджетной сферы // Т.Г. Арбатская. Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2020. – № 2. – С. 96–110.
4. Артемова И.В. Вступает в силу федеральный стандарт «Доходы» / И.В. Артемова // Госсектор: учет, планирование, контроль. – 2018. – № 8. – С. 43–52.
5. Артемова И.В. Применение ФСБУ «Запасы» / И.В. Артемова // Советник бухгалтера бюджетной сферы. – 2019. – № 8. – С. 21–35.
6. Бородин О.А. Эволюция концепции справедливой стоимости / О.А. Бородин // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 23. – С. 28–33.
7. Варпаева И.А. Бухгалтерский учет восстановления объектов основных средств учреждения / И.А. Варпаева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2014. – № 1. – С. 2–6.
8. Васильева Н.В. Доход как категория финансового права / Н.В. Васильева // Налоги и финансовое право. – 2015. – № 5. – С. 13–18.
9. Годовой отчет для бюджетных учреждений – 2019 / под общ. ред. д-р экон. наук Ю.А. Васильева. Москва : БиТуби, 2019. – 257 с.
10. Гришакова О. Отдельные вопросы по применению ФСБУ «Доходы» / О. Гришакова // Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2019. – № 4. – С. 16–21.
11. Гуляев И.А. К вопросу о дефиниции «доходы бюджета» / И.А. Гуляев // Финансовое право. – 2014. – № 4. – С. 44–48.
12. Дружиловская Т.Ю. Проблемы учета доходов и расходов организаций государственного сектора / Т.Ю. Дружиловская, Е.Д. Хавронина // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2018. – № 10. – С. 2–10.
13. Дружиловская Э.С. Современный этап формирования систем федеральных стандартов бухгалтерского учета государственного и негосударственного секторов / Э.С. Дружиловская // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2019. – № 7. – С. 12–21.
14. Маслова Т.С. Применение Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы» / Т.С. Маслова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2020. – № 2. – С. 2–8.
15. Орлова О.Е. Внедрение федеральных стандартов бухучета для государственного сектора / О.Е. Орлова // Руководитель бюджетной организации. – 2018. – № 8. – С. 52–57.

16. Репин А. Федеральный стандарт «Доходы». Основные положения / А. Репин // Силловые министерства и ведомства: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2018. – № 7. – С. 9–18.
17. Слободняк И.А. Единая теория бухгалтерского учета как необходимое и достаточное условие формирования единого учетного пространства / И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 3. – С. 43–53.
18. Слободняк И.А. Особенности классификации затрат на поддержание технического состояния основных средств / И.А. Слободняк, А.В. Громова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2014. – № 10. – С. 43–51.
19. Бадмаев Б.Г. Финансовое право : учебник для бакалавров / Б.Г. Бадмаев, А.Р. Батяева, К.С. Бельский и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 3-е изд. Москва : Проспект, 2016. – 656 с.
20. Цизман И.О. Организация бухгалтерского учета в секторе государственного управления : учеб. пособие / И.О. Цизман. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2011. – 103 с.
21. Шихов А.Ю. Стандарты бухгалтерского учета для госсектора / А.Ю. Шихов // Советник бухгалтера в здравоохранении. – 2017. – № 2. – С. 28–36.
22. Яхин И.И. Развитие системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления на основе МСФО ОС / И.И. Яхин // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2019. – № 24. – С. 9–15.

Учебное издание

Арьбатская Татьяна Георгиевна

**НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ**

Учебное пособие

Часть 1

Издается в авторской редакции

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в пользование 31.08.20.

Научное издательство Байкальского государственного университета.

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

<http://bgu.ru>.