

Научная статья
 УДК 657.37
 EDN SAXXKB
 DOI 10.17150/2500-2759.2022.32(4).660-671



ОСОБЕННОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ ОБ АКТИВАХ СЕКТОРА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ В БАЛАНСЕ

Т.Г. Арбатская

Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация

Информация о статье

Дата поступления
 17 октября 2022 г.

Дата принятия к печати
 6 декабря 2022 г.

Дата онлайн-размещения
 23 декабря 2022 г.

Ключевые слова

Бухгалтерская отчетность;
 бухгалтерский баланс; активы;
 оценка; организации бюджетной
 сферы; ФСБУ государственных
 финансов

Аннотация

В статье исследовано развитие системы бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления в ходе бюджетной реформы, осуществленной в России в конце XX — начале XXI в. Исследование показало наличие тесной связи между информационными запросами пользователей и содержательным наполнением бухгалтерской (бюджетной) отчетности. Установлено, что современное содержание бухгалтерского баланса как одной из важнейших отчетных форм является следствием изменения подходов к управлению государственными (муниципальными) финансами и объектами государственной (муниципальной) собственности, а также информационных потребностей ключевых пользователей отчетной информации. Раскрыты особенности первого системообразующего элемента бухгалтерского баланса — актива, а также критерии отнесения объектов организаций бюджетной сферы к активам. На основе анализа федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов и иных нормативных правовых актов систематизированы требования к стоимостной оценке активов в балансе. Сделан вывод, что расширение методов стоимостной оценки повышает качественные характеристики, обеспечивающие полезность отчетной информации для пользователей. Вместе с тем применение новых методов стоимостной оценки активов является проблемным в силу их недостаточной разработанности. Полученные результаты могут быть использованы для дальнейшего развития стоимостной оценки объектов, а также для составления бухгалтерского баланса и осуществления государственного финансового контроля.

Original article

FEATURES OF DISCLOSURE OF INFORMATION ABOUT ASSETS OF PUBLIC ADMINISTRATION SECTORS IN THE BALANCE SHEET

Tatyana G. Arbatskaya

Baikal State University, Irkutsk, the Russian Federation

Article info

Received
 October 17, 2022

Accepted
 December 6, 2022

Available online
 December 23, 2022

Abstract

The article presents the development of the accounting of the public sector during the budget reform implemented in Russia in the late XXth — early XXIst centuries. The study showed a close relationship between the information request of users and the content of public sector accounting statements. It is found that the modern content of the balance sheet — one of the most important reporting forms is a consequence of changing approaches to the management of state (municipal) finances and objects of state (municipal) ownership, as well as the information needs of key users of reporting information. The article reveals the features of the first system — forming element

Keywords

Accounting statements; balance sheet; assets; assessment; public sector entities; FSBU of public finance

of the balance sheet — an asset, and the criteria for assigning objects of public sector entities to assets. The analysis of federal accounting standards of public finance and other regulatory legal acts allowed us to systematize the requirements for the valuation of assets in the balance sheet. It is concluded that the expansion of valuation methods increases the qualitative characteristics that ensure the usefulness of reporting information for users. At the same time, the use of new methods of valuation of assets is problematic due to their insufficient development. The obtained results can be used for the further development of the valuation of objects, as well as by practitioners for the preparation of the balance sheet and the implementation of state financial control.

В настоящее время в Российской Федерации создано 153 857 государственных и муниципальных учреждений¹ (далее — ГМУ) в различных сферах деятельности — социального обеспечения, здравоохранения, физической культуры и спорта, образования, культуры и др. Финансовое обеспечение этих учреждений осуществляется за счет средств бюджета, средств обязательного медицинского страхования, средств от осуществления приносящей доход деятельности на базе закрепленного государственного имущества. В условиях перехода к бюджетированию, ориентированному на результат, у пользователей появилась потребность в информации об эффективности использования бюджетных и иных средств, направленных на финансирование уставной деятельности учреждения, эффективности использования объектов государственной собственности², а также обеспечения их сохранности. Основным источником информации о финансовом положении и результатах деятельности, об использовании бюджетных средств и государственного имущества как отдельным учреждением, так и сектором государственного управления в целом являются данные бухгалтерской (бюджетной) отчетности.

Современный этап развития системы бухгалтерского учета в секторе государственного управления характеризуется необходимостью обеспечить соответствие бухгалтерского законодательства потребностям ключевых пользователей отчетности, международным стандартам, актуальному уровню развития науки и учетной практики. Исторические предпосылки пересмотра представлений в сфере государственных финансов изучались в трудах О.В. Малиновской, И.П. Скобелевой, А.В. Бровкиной [1], В.И. Самарухи, А.Г. Яруниной [2; 3],

И.А. Слободняка, И.О. Цизман [4] и др. В течение длительного исторического периода происходило формирование системы бухгалтерской (бюджетной) отчетности в соответствии с изменениями экономических и политических условий хозяйствования, запросов пользователей, технического обеспечения учетных процедур. Теоретические основы разработки национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления рассматривались в трудах Т.Ю. Дружиловской, Э.С. Дружиловской, Т.С. Масловой [5], Л.И. Куликовой, И.И. Яхина [6] и др. Вопросы появления новых форм и форматов бухгалтерской отчетности, а также их содержательного наполнения исследуются в работах О.Е. Качковой, А.С. Богопольского [7], С.И. Колесникова [8], Т.И. Копыловой, Е.К. Копыловой, А.К. Татариновой [9], Е.В. Кудиновой [10], Н.В. Логиновой, О.Н. Овечкиной [11], Д.А. Одаховской, Г.Г. Печенниковой [12], Ю.А. Шукшиной [13], а также в более ранних работах автора [14; 15]. Поскольку система бухгалтерского учета и отчетности развивается в тесной взаимосвязи с изменениями в экономической сфере, исследование современного состояния бухгалтерской отчетности организаций бюджетной сферы является актуальным.

Необходимость формирования достоверной и качественной отчетной информации для широкого круга пользователей, как обладающих, так и не обладающих правом требования предоставления такой информации, определила основные направления реформирования бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности в начале 2000-х гг.:

- пересмотр субъектов учета и отчетности;
- пересмотр учетных объектов;
- стандартизация отчетности.

Одним из направлений бюджетной реформы, проводившейся в нашей стране в начале 2000-х гг., был пересмотр субъектов учета и отчетности в соответствии с Руко-

¹ URL: <https://bus.gov.ru>.

² Здесь и далее под объектами государственной собственности понимаются также объекты муниципальной собственности.

водством по статистике государственных финансов, которое представляет собой методологическую основу учета и отчетности в секторе государственного управления. В руководстве структурированы институциональные секторы и сегменты национальной экономики, разделены «сектор государственного управления» и более широкая категория — «государственный сектор» любой страны. Сектор государственного управления состоит из структур, выполняющих функции органов государственного управления в качестве своего основного вида деятельности. К нему относятся органы государственной власти; органы управления государственными внебюджетными фондами, в том числе территориальными; органы местного самоуправления и созданные ими государственные (муниципальные) учреждения. Государственный сектор включает сектор государственного управления и организации, которые государством не финансируются, но контролируются — государственные (муниципальные) унитарные предприятия, коммерческие организации с государственным участием, финансовые и нефинансовые государственные корпорации.

В ходе масштабного реформирования сектора государственного управления 1 января 2011 г. вступил в силу федеральный закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ³, который кардинально изменил правовой статус существовавших ранее бюджетных и автономных учреждений, а также ввел новый тип — казенные учреждения. В последующих нормативных правовых актах министерства финансов закрепились классификация секторов экономики и перечень субъектов, которые относятся к сектору государственного управления и государственному сектору. Так, с 2019 г., согласно Порядку применения классификации операций сектора государственного управления № 209н⁴, состав субъектов сектора государственного управления и государственного сектора соответствует положениям Руководства по статистике государственных финансов (РСГФ-2014) в целях раскрытия данных о консолидируемых потоках при отражении расчетов с контрагентами по институциональной при-

³ О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений : федер. закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления : приказ Минфина РФ от 29 нояб. 2017 г. № 209н // СПС «КонсультантПлюс».

надлежности. В настоящее время перечень субъектов бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности представлен не только в Порядке № 209н, но и в ряде других нормативных документов минфина — в ФСБУ государственных финансов «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»⁵, в Инструкции по применению единого плана счетов № 157н⁶.

Также правильное отнесение субъектов к сектору государственного управления необходимо для целей ведения бухгалтерского (бюджетного) учета и формирования консолидированной бюджетной отчетности. До 2005 г. бухгалтерский (бюджетный) учет в России регулировали две инструкции. Органы, осуществляющие исполнение бюджета, вели учет по правилам, установленным Инструкцией по бухгалтерскому учету исполнения бюджетов № 15н⁷. Согласно указанной инструкции, объектами бухгалтерского учета исполнения бюджетов на всех уровнях являлись доходы, расходы и результаты исполнения бюджета; доходы и расходы от операций по приносящей доход деятельности; источники финансирования дефицита бюджета; денежные средства бюджетов; расчеты и обязательства; этапы санкционирования.

Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях старого типа осуществлялся, согласно Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях⁸, в отношении основных средств и долгосрочных вложений, материальных запасов и малоценных предметов, готовой продукции, средств учреждений, расчетов, расходов, выполненной и сданной заказчиком продукции, работ и услуг, доходов, прибыли (убытков), фондов и средств специального назначения. Вместе с тем для

⁵ Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» : приказ Минфина РФ от 31 дек. 2016 г. № 256н // СПС «КонсультантПлюс».

⁶ 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 : приказ Минфина РФ от 1 дек. 2010 г. № 157н // СПС «КонсультантПлюс».

⁷ Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету исполнения бюджетов : приказ Минфина РФ от 17 февр. 1999 г. № 15н // СПС «КонсультантПлюс».

⁸ Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях : приказ Минфина РФ от 30 дек. 1999 г. № 107н // СПС «КонсультантПлюс».

формирования качественной, прозрачной отчетности должна существовать единая система ведения бухгалтерского учета для всех субъектов сектора государственного управления, позволяющая консолидировать информацию.

Важнейшим этапом реформирования системы бухгалтерского учета в секторе государственного управления стала разработка и внедрение Инструкции по бюджетному учету⁹, в которой для всех субъектов сектора государственного управления правила бухгалтерского учета и учетные объекты были интегрированы. Таким образом произошло объединение бухгалтерского учета исполнения бюджета и бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях. Инструкция № 70н действовала очень недолго, взамен утверждались инструкции № 25н¹⁰ и № 148н¹¹, которые не содержали принципиальных различий и устраняли отдельные недостатки Инструкции № 70н.

Далее 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 применению¹² (далее — Инструкция № 157н). Несомненными достоинствами внедрения Единого плана счетов, положительно повлиявшими на формирование учетно-аналитической и отчетной информации о деятельности сектора государственного управления и обеспечение реализации принципа единства, заложенного в ст. 29 Бюджетного кодекса¹³, являются:

- обязательное применение Единого плана счетов всеми субъектами сектора государственного управления на всех уровнях бюджетной системы РФ — федеральном, региональном и местном;

- интеграция с бюджетной классификацией РФ;

- единые принципы и методы ведения бухгалтерского учета для всех субъектов СГУ;

- систематизированные балансовые и забалансовые счета по всем учетным объектам, в том числе при исполнении бюджетов, что позволяет учитывать все факты хозяйственной жизни, совершаемые в секторе государственного управления.

В рамках реформирования системы бухгалтерского учета одним из самых первых необходимых шагов стал отказ от использования кассового метода при ведении бухгалтерского (бюджетного) учета и формирования отчетности (за исключением отдельных форм) и внедрение метода начисления, активно применяемого организациями негосударственного сектора. Смена основополагающего метода учета обусловила появление новых учетных объектов у всех субъектов сектора государственного управления (нематериальных, произведенных, биологических активов, активов культурного наследия, финансовых активов и обязательств, прав пользования активами, оценочных обязательств и др., в том числе учитываемых на забалансовых счетах) и потребовала их правильную стоимостную оценку. Также новые нормативные документы позволили осуществлять не только оперативный, но и бухгалтерский (бюджетный) учет отдельных объектов — акций и других ценных бумаг, принадлежащих государству, государственных запасов драгоценных металлов и камней, имущества казны, расчетов с налогоплательщиками по налогам и сборам и др.

Последующее реформирование осуществлялось министерством финансов путем разработки и внедрения Федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов (далее — ФСБУ государственных финансов), что привело к стандартизации учета и отчетности. Логичным продолжением всех изменений стало принятие двух инструкций о порядке составления и представления бухгалтерской и бюджетной отчетности, применяемых в актуальных редакциях до настоящего времени. Государственные (муниципальные) бюджетные и автономные учреждения составляют и представляют бухгалтерскую отчетность своим учредите-

⁹ Об утверждении Инструкции по бюджетному учету : приказ Минфина РФ от 26 авг. 2004 г. № 70н // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰ Об утверждении Инструкции по бюджетному учету : приказ Минфина РФ от 10 февр. 2006 г. № 25н // СПС «КонсультантПлюс».

¹¹ Об утверждении Инструкции по бюджетному учету : приказ Минфина РФ от 30 дек. 2008 г. № 148н // СПС «КонсультантПлюс».

¹² 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 : приказ Минфина РФ от 1 дек. 2010 г. № 157н.

¹³ Бюджетный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

лям по формам и в порядке, установленным минфином в Инструкции № 33н¹⁴. На основе представленной бюджетными и автономными учреждениями индивидуальной бухгалтерской отчетности учредители формируют консолидированную отчетность согласно требованиям Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ № 191н¹⁵. С учетом изложенного обеспечивается сопоставимость отчетности всех организаций бюджетной сферы, что позволяет уполномоченным финансовым органам формировать консолидированную бюджетную отчетность публично-правовых образований.

Информация об учетных объектах, в том числе о государственном имуществе, сформированном за счет различных источников, о принятых обязательствах и полученных финансовых результатах на отчетную дату раскрывается в агрегированном виде в бухгалтерском балансе. Рассмотрим существующую структуру и системообразующие элементы бухгалтерского баланса организации бюджетной сферы. В более ранних работах автора [15] была предложена классификация бухгалтерской (бюджетной) отчетности по различным признакам, способствующая более глубокому пониманию сущности, назначения и взаимосвязи различных видов отчетности. Для проведения исследования в настоящей статье рассмотрим баланс, формируемый в составе индивидуальной отчетности. Во-первых, это обусловлено тем, что индивидуальную отчетность формируют все организации бюджетной сферы в отношении показателей своей деятельности. Во-вторых, порядок формирования индивидуальной отчетности закреплен федеральным законодательством и нормативными правовыми актами Министерства финансов РФ. Рассмотрим следующие отчетные формы:

- баланс ГМУ (ф. 0503730)¹³;
- баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, админи-

¹⁴ Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений : приказ Минфина РФ от 25 марта 2011 г. № 33н // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁵ Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации : приказ Минфина РФ от 28 дек. 2010 г. № 191н // СПС «КонсультантПлюс».

стратора доходов бюджета (ф. 0503130, далее — баланс ГРБС)¹⁴.

Как отчетная форма бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, в которой одна и та же сумма средств, находящихся в собственности (на праве оперативного управления, хозяйственного ведения) и под контролем экономического субъекта, представлена в двух разрезах — по составу, размещению и функциональной роли (актив) и по источникам их образования (пассив).

Укрупненный формат бухгалтерского баланса организации бюджетной сферы (на основе форм балансов ГРБС (ф. 0503130) и ГМУ (ф. 0503730)) отражен в табл. 1.

Таблица 1
Баланс организации бюджетной сферы*

Актив	Пассив
I. Нефинансовые активы	III. Обязательства
II. Финансовые активы	IV. Финансовый результат
Баланс	Баланс

* Составлена по данным инструкций № 33н, № 191н.

Общеизвестно, что бухгалтерский баланс предполагает равенство итогов актива и пассива, а балансовое уравнение объясняет логику построения и задает формат баланса:

$$A = П,$$

где A — актив баланса; $П$ — пассив баланса.

Балансовое уравнение организации бюджетной сферы можно представить следующей балансовой моделью:

$$НФА + ФА = О + ФР,$$

где $НФА$ — нефинансовые активы; $ФА$ — финансовые активы; $О$ — обязательства; $ФР$ — финансовый результат.

В настоящей статье начнем рассмотрение системообразующих элементов баланса с активов.

Активы представляют собой имущество, в том числе наличные и безналичные денежные средства, принадлежащие субъекту и находящиеся в его пользовании, контролируемое субъектом в результате произошедших фактов хозяйственной жизни, от которого ожидается поступление полезного потенциала или экономических выгод (п. 36 приказа № 256н¹⁶). Для целей отражения в

¹⁶ Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» : приказ Минфина РФ от 31 дек. 2016 г. № 256н // СПС «КонсультантПлюс».

учете и публичного раскрытия в отчетности активы ГМУ должны отвечать следующим критериям:

- принадлежать учреждению и (или) находиться в его пользовании;
- быть способными обеспечить поступление полезного потенциала или экономических выгод;
- контролироваться учреждением в результате произошедших фактов хозяйственной жизни.

В отношении первого признака отмечается следующее. В отличие от коммерческих организаций у государственных (муниципальных) учреждений право собственности на активы отсутствует, а все имущество (за некоторыми исключениями) закрепляется на праве оперативного управления, земельные участки — на праве постоянного (бессрочного) пользования. Право собственности такого имущества принадлежит РФ, субъекту, муниципальному образованию. Право оперативного управления включает право владения, пользования и право ограниченного распоряжения имуществом. В процессе осуществления своей деятельности учреждения владеют, пользуются закрепленным имуществом в пределах, установленных законодательством. Право владения позволяет учреждениям фактически обладать переданным имуществом, а право пользования дает возможность эксплуатации имущества с целью извлечения полезных свойств, поступлений и доходов. Соответствие второму условию (признаку) признания актива означает, что субъект может использовать актив самостоятельно или совместно с другими активами для выполнения функций или оказания государственных (муниципальных) услуг, для управленческих нужд, обмена на другие активы или погашения обязательства. Возможность контроля означает, что учреждение может исключить или иным образом регулировать доступ к активу или полезному потенциалу и экономическим выгодам, возникающим от актива, со стороны других лиц. При несоблюдении вышеперечисленных условий имущество, не соответствующее критериям, списывается с балансовых счетов и отражается за балансом в справке.

В балансе коммерческих организаций активы раскрываются в разрезе внеоборотных и оборотных активов, т.е. в зависимости от участия в производственном процессе и срока использования. В балансе организации бюджетной сферы представлены нефинансовые и финансовые активы, т.е. классификация осуществляется исходя из их формы. В

первом разделе отражены менее ликвидные нефинансовые активы, а во втором разделе — более ликвидные финансовые активы. При этом финансовые активы представлены в порядке убывания ликвидности.

В последние годы Министерством финансов России были существенно изменены формы бухгалтерского баланса организаций бюджетной сферы, что связано с внедрением современной терминологии, изменением бюджетной классификации и классификации учетных объектов, а также с развитием правил учета объектов и их стоимостной оценки. В настоящее время баланс ГМУ любого типа представлен четырьмя разделами, состоящими из статей, большинство из которых теперь отражается обобщенно, без детализации. Так, из баланса исключена детализация по статьям основных средств, нематериальных активов, нефинансовых активов в пути, вложений в нефинансовые активы в разрезе недвижимого, движимого имущества и имущества, полученного в лизинг. Такая информация теперь раскрывается в пояснениях в составе сведений о движении нефинансовых активов (ф. 0503168, ф. 0503768). Финансовые активы в балансе имеют большую детализацию, в частности подлежит раскрытию информация о денежных средствах учреждения, размещенных в органе казначейства, в кредитных организациях и в кассе. Существенным изменением стал перенос показателя расходов будущих периодов из IV раздела «Финансовый результат»¹⁷ в I раздел «Нефинансовые активы». Кроме того, IV раздел «Финансовый результат» с 2018 г. включает единственный показатель — финансовый результат экономического субъекта. До 2018 г. этот раздел включал также информацию по доходам и расходам будущих периодов, а также по резервам предстоящих расходов. В настоящее время указанные показатели перенесены в другие разделы баланса. В целом наименования статей баланса стали соответствовать разделам Единого плана счетов, а форма

¹⁷ О внесении изменений в Инструкцию о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденную приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2010 г. № 191н : приказ Минфина РФ от 30 нояб. 2018 г. № 244н // СПС «Консультант-Плюс» ; О внесении изменений в Инструкцию о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденную приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 марта 2011 г. № 33н : приказ Минфина России от 30 нояб. 2018 г. № 243н // Там же.

баланса стала более компактной и информативной для пользователей.

Также в целях соблюдения требований п. 26 ФСБУ «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» начиная с 2018 г. активы и обязательства в балансе подразделяются на долгосрочные (внеоборотные) и краткосрочные (оборотные). Для соблюдения этого требования формой баланса предусмотрено выделение долгосрочной части из общей суммы активов или обязательств по отдельным статьям. Например, долгосрочная часть выделяется в составе следующих активов: дебиторская задолженность, права пользования активами, финансовые вложения, денежные средства, размещенные на депозитах, материальные запасы, предназначенные для формирования капитальных вложений.

В настоящее время информационные возможности бухгалтерского баланса организаций бюджетной сферы существенно расширены за счет представления информации об учетных объектах в разрезе источников финансирования деятельности субъекта. Так, участники бюджетного процесса составляют баланс в разрезе бюджетной деятельности и деятельности со средствами во временном распоряжении, а бюджетные и автономные учреждения — в разрезе деятельности по выполнению задания учредителя, использования полученных целевых субсидий и средств от приносящей доход деятельности.

На основе анализа положений федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов и других нормативных актов в табл. 2 систематизированы правила оценки учетных объектов организаций бюджетной сферы в балансе (с применением форм балансов ГРБС (ф. 0503130) и ГМУ (ф. 0503730)).

Поскольку баланс является некоторой группировкой бухгалтерских счетов, путем группировок, детализаций и применения многообразных бухгалтерских оценок возможно получить различное представление информации [14]. В балансе возможно три варианта раскрытия основных и регулирующих счетов, все они имели место в отечественной практике в разные годы. Поэтому одним из основных вопросов является составление баланса в брутто- и нетто-оценке. Более того, актуальным является обеспечение пользователей качественной информацией об амортизируемом государственном имуществе как по первоначальной, так и по остаточной стоимости для контроля за его сохранностью. Баланс-брутто содержит регулирующие статьи, уточняющие оценку активов, а также отражает полученную и использованную прибыль в разных разделах баланса. Такое отображение отчетной информации имеет определенные недостатки для пользователей, требует проведения дополнительных расчетов и завышает показатели валюты баланса. Поэтому в настоящее

Таблица 2

Состав и структура актива бухгалтерского баланса организаций бюджетной сферы по разделам

Статья баланса	Оценка в балансе	Ссылка	Особенности статьи
<i>1. Нефинансовые активы</i>			
Основные средства	Раскрывается балансовая стоимость, уменьшение стоимости основных средств в результате амортизации и обесценения, остаточная стоимость. В валюту баланса включается только остаточная стоимость. Объект, предназначенный для отчуждения не в пользу организаций бюджетной сферы, отражается по справедливой стоимости, определяемой методом рыночных цен	Пункт 17 Инструкции № 33н, п. 16 Инструкции № 191н, п. 29 ФСБУ «Основные средства» (утв. приказом Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 257н)	–
Нематериальные активы	Раскрывается балансовая стоимость, уменьшение стоимости нематериальных активов в результате амортизации и обесценения, остаточная стоимость. В валюту баланса включается только остаточная стоимость. Объект, предназначенный для отчуждения не в пользу организаций бюджетной сферы, отражается по справедливой стоимости, определяемой методом рыночных цен	Пункт 17 Инструкции № 33н, п. 16 Инструкции № 191н, пп. 23, 24 ФСБУ «Нематериальные активы» (утв. приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 181н)	–

Продолжение табл. 2

Статья баланса	Оценка в балансе	Ссылка	Особенности статьи
Непроизведенные активы	Земельные участки отражаются по переоцененной (кадастровой) стоимости; другие объекты — в нетто-оценке за вычетом накопленных убытков от обесценения	Пункт 17 Инструкции № 33н, п. 16 Инструкции № 191н, п. 35, 36 ФСБУ «Непроизведенные активы» (утв. приказом Минфина России от 28 февраля 2018 г. № 34н)	В отличие от коммерческих организаций в бюджетной сфере земельные участки являются отдельным учетным активом и отражаются в составе непроизведенных активов наряду с ресурсами недр и иными непроизведенными активами
Материальные запасы	Отражаются по сумме фактических затрат на приобретение. Запасы, за исключением готовой продукции и товаров, предназначенные для отчуждения не в пользу организаций бюджетной сферы, отражаются по справедливой стоимости, определяемой методом рыночных цен. Готовая продукция и товары отражаются за вычетом резерва под снижение стоимости	Пункт 17 Инструкции № 33н, п. 16 Инструкции № 191н, пп. 29, 32 ФСБУ «Запасы» (утв. приказом Минфина России от 7 декабря 2018 г. № 256н)	При формировании показателя материальных запасов дополнительно указывается стоимость объектов, отнесенных к внеоборотным
Права пользования активами	Оценка производится по остаточной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения	Пункт 17 Инструкции № 33н, п. 16 Инструкции № 191н, п. 21 ФСБУ «Аренда» (утв. приказом Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 258н)	Выделяется долгосрочное право пользования активом
Вложения в нефинансовые активы	Раскрываются по сумме фактических затрат на приобретение	Пункт 17 Инструкции № 33н, п. 16 Инструкции № 191н	Дополнительно указывается стоимость объектов, отнесенных к внеоборотным активам, срок завершения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты или не может быть определен
Нефинансовые активы в пути	Отражаются по сумме фактических затрат на приобретение	Пункт 17 Инструкции № 33н, п. 16 Инструкции № 191н	Отражаются объекты основных средств и материальных запасов, отгруженные поставщиками, но не поступившие к концу отчетного периода в учреждение
Нефинансовые активы имущества казны	Отражаются по остаточной стоимости. Земельные участки в составе государственной (муниципальной) казны учитываются по их кадастровой стоимости	Пункт 17 Инструкции № 33н, п. 16 Инструкции № 191н, п. 142 Инструкции № 157н	Государственное (муниципальное) имущество, не закрепленное за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями, отражают только уполномоченные государственные органы власти и органы местного самоуправления
Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг	Оцениваются по сумме фактических затрат, связанных с производством продукции, выполнением работ (за исключением общехозяйственных затрат)	Пункты 28, 33 ФСБУ «Запасы» (утв. приказом Минфина России от 7 декабря 2018 г. № 256н), п. 137 Инструкции № 157н	Показатель отражается, если на отчетную дату у учреждения есть незавершенное производство
Расходы будущих периодов	Отражается не списанный остаток фактических расходов	Пункт 17 Инструкции № 33н, п. 16 Инструкции № 191н	Примечательно, что по этому показателю не подлежит раскрытию (выделению) долгосрочная часть

Статья баланса	Оценка в балансе	Ссылка	Особенности статьи
<i>II. Финансовые активы</i>			
Денежные средства учреждения	Отражается фактический остаток денежных средств в кассе или на счетах. Денежные средства в кредитной организации на депозитах отражаются по первоначальной стоимости, увеличенной на сумму начисленных на конец периода процентов и уменьшенной на сумму признанных убытков от обесценения	Пункт 18 Инструкции № 33н, п. 17 Инструкции № 191н, п. 19 ФСБУ «Финансовые инструменты» (утв. приказом Минфина России от 30 июня 2020 г. № 129н)	Отражаются только средства бюджетов, размещенные на депозитах, и денежные средства автономных учреждений от приносящей доход деятельности, размещенные на депозитах. У бюджетных учреждений показатель отсутствует, так как они не вправе размещать денежные средства на депозитах
Финансовые вложения	Финансовые активы, предназначенные для перепродажи, учитываются по справедливой стоимости; иные финансовые активы — по первоначальной стоимости за минусом убытка от обесценения (при наличии)	Пункты 19, 22, 25 ФСБУ «Финансовые инструменты» (утв. приказом Минфина России от 30 июня 2020 г. № 129н)	—
Дебиторская задолженность по доходам	Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков, по расчетам по причиненному ущербу отражается в нетто-оценке за минусом резерва по сомнительным долгам	Пункт 18 Инструкции № 33н, п. 17 Инструкции № 191н	Дополнительно раскрываются показатели долгосрочной задолженности
Дебиторская задолженность по выплатам	Дебиторская задолженность должна быть представлена в сумме дебетовых остатков по счетам, за исключением показателей просроченной дебиторской задолженности, подлежащей взысканию	Пункт 18 Инструкции № 33н, п. 17 Инструкции № 191н, п. 11 ФСБУ «Доходы» (утв. приказом Минфина от 27 февраля 2018 г. № 32н), п. 35 ФСБУ «Финансовые инструменты» (утв. приказом Минфина России от 30 июня 2020 г. № 129н)	
Расчеты по предоставленным кредитам, займам (ссудам)	Финансовые долговые требования отражаются по первоначальной стоимости, увеличенной на сумму начисленных процентов и уменьшенной на сумму погашения основного долга и начисленных процентов за вычетом убытков от обесценения	Пункт 16 ФСБУ «Финансовые инструменты» (утв. приказом Минфина России от 30 июня 2020 г. № 129н)	—
Прочие расчеты с дебиторами	Раскрываются в сумме задолженности, отраженной по расчетам с прочими дебиторами, финансовыми органами, органами казначейства, учредителями бюджетного, автономного учреждения и т.д.	Пункт 18 Инструкции № 33н, п. 17 Инструкции № 191н	Дополнительно раскрываются расчеты по налоговым вычетам по НДС
Вложения в финансовые активы	Отражаются в сумме фактических затрат в объекты финансовых активов	Пункт 18 Инструкции № 33н, п. 17 Инструкции № 191н	Также отражаются вложения в финансовые активы в рамках управления средствами на Едином казначейском счете (по управлению остатками средств бюджета)

время регулирующий орган предписывает составлять баланс-нетто, что упрощает представление данных. Вместе с тем для удовлетворения интересов пользователей амортизируемые нефинансовые активы (ос-

новные средства, нематериальные активы) должны быть раскрыты и по балансовой, и по остаточной стоимости, а также отражена сумма начисленной амортизации и убытков от обесценения. При этом основной и регу-

лирующие счета приводятся в одном разделе баланса, но в валюту баланса включается только разница между ними. Стоимость иных показателей в балансе не детализируется, и активы раскрываются сразу в нетто-оценке по остаточной стоимости (непроизведенные активы, права пользования), а также за минусом оценочных резервов (дебиторская задолженность, некоторые виды материальных запасов). Различная степень детализации при раскрытии отчетных данных также является в определенной степени дискуссионной.

Проведенное исследование показало, что в последние годы система бухгалтерского учета в секторе государственного управления в результате реформирования претерпела существенные изменения. Так, министерством финансов была разработана единая методология учета для всех субъектов сектора государственного управления. Это обусловило появление новых учетных объектов и необходимость их правильной стоимостной оценки при отражении в учете и раскрытии информации о них в отчетности. Целью формирования бухгалтерской (бюджетной) отчетности является представление качественной информации об объектах

сектора государственного управления и результатах его деятельности. Одной из ключевых отчетных форм является бухгалтерский баланс, в котором раскрывается информация о финансовом положении, активах и обязательствах субъекта. Проведенный в настоящей статье анализ ФСБУ государственных финансов позволил систематизировать правила стоимостной оценки статей актива баланса и выделить их особенности. Следует безусловно положительно рассматривать внедрение новых методов оценки, в том числе использование справедливой стоимости, формирование оценочных резервов, признание обесценения активов. Расширение методов стоимостной оценки активов позволяет формировать информацию на качественно новой основе и сближает регламентации по раскрытию отчетной информации для организаций государственного и частного секторов экономики. Вместе с тем значительной проблемой для системы российского бухгалтерского учета является применение справедливой стоимости при отсутствии четких регламентаций ее определения, что требует дальнейших научных исследований.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Малиновская О.В. Функции государственных и муниципальных финансов и модернизация их инструментов в современных условиях / О.В. Малиновская, И.П. Скобелева, А.В. Бровкина // Финансовая аналитика: проблемы и решения. — 2018. — Т. 11, № 1 (343). — С. 77–86.
2. Самаруха В.И. Развитие общегосударственных финансов в советский и постсоветский период (к 90-летию юбилею БГУ) / В.И. Самаруха. — DOI 10.17150/2500-2759.2020.30(4).497-506. — EDN TMIIVR // Известия Байкальского государственного университета. — 2020. — Т. 30, № 4. — С. 497–506.
3. Самаруха В.И. Бюджетные средства в составе финансовых ресурсов региона: теоретический аспект / В.И. Самаруха, А.Г. Ярунина. — EDN JPJETN // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2006. — № 2. — С. 18–20.
4. Слободняк И.А. Особенности деятельности учреждений, оказывающие влияние на экономический анализ эффективности их деятельности / И.А. Слободняк, И.О. Цизман. — EDN SIUDDH // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). — 2014. — № 4. — URL: <http://brj-bguer.ru/reader/article.aspx?id=19290>.
5. Дружиловская Т.Ю. Особенности нормативного регулирования бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях / Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская, Т.С. Маслова. — EDN CQNIXK // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2019. — № 22 (478). — С. 7–20.
6. Куликова Л.И. Эволюция бухгалтерского учета и отчетности в общественном секторе экономики / Л.И. Куликова, И.И. Яхин. — DOI 10.24891/ia.22.9.1067. — EDN ULGPGM // Международный бухгалтерский учет. — 2019. — Т. 22, № 9 (459). — С. 1067–1084.
7. Качкова О.Е. Элементы бухгалтерской финансовой отчетности, критерии их признания и оценка в бюджетных учреждениях / О.Е. Качкова, А.С. Богопольский. — EDN ZBEHBG // Актуальные проблемы социально-экономического развития России. — 2020. — № 4. — С. 15–20.
8. Колесников С.И. Об основном балансовом уравнении в бюджетном учете / С.И. Колесников. — EDN JWKDFZ // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2009. — № 5 (221). — С. 22–27.
9. Копылова Т.И. Классификация бухгалтерского баланса от истоков до наших дней / Т.И. Копылова, Е.К. Копылова, А.К. Татарина. — EDN JCBKOH // Global and Regional Research. — 2019. — Т. 1, № 4. — С. 47–53.
10. Кудинова Е.В. Формирование основных параметров бухгалтерского баланса бюджетного учреждения / Е.В. Кудинова. — EDN XRREMН // Центральный научный вестник. — 2018. — Т. 3, № 11 (52). — С. 87–88.
11. Логинова Н.В. Бухгалтерская отчетность в системе информационного обеспечения оценки эффективности деятельности бюджетного учреждения / Н.В. Логинова, О.Н. Овечкина. — EDN RMUGIL // Инновационное развитие экономики. — 2013. — № 4-5 (16). — С. 219–224.

12. Одаховская Д.А. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств, нематериальных активов и амортизационных отчислений в целях развития и совершенствования подходов к оценке имущества компании / Д.А. Одаховская, Г.Г. Печенникова. — DOI 10.17150/2500-2759.2019.29(1).113-122. — EDN AJHWTF // Известия Байкальского государственного университета. — 2019. — Т. 29, № 1. — С. 113–122.
13. Шукшина Ю.А. Информативность отдельных форм бухгалтерской отчетности государственного (муниципального) учреждения / Ю.А. Шукшина. — EDN VBJRHT // Мир науки и образования. — 2015. — № 4 (4). — С. 28.
14. Арбатская Т.Г. Роль инвентаризации в обеспечении достоверности бухгалтерской отчетности организаций бюджетной сферы / Т.Г. Арбатская. — DOI 10.31107/2075-1990-2020-2-69-95. — EDN FMMZTD // Финансовый журнал. — 2020. — Т. 12, № 2. — С. 96–110.
15. Арбатская Т.Г. Современное состояние бухгалтерской отчетности организаций бюджетной сферы / Т.Г. Арбатская. — DOI 10.24891/ia.25.4.432. — EDN JUZURN // Международный бухгалтерский учет. — 2022. — Т. 25, № 4 (490). — С. 432–458.

REFERENCES

1. Malinovskaya O.V., Skobeleva I.P., Brovkina A.V. Functions of Public and Municipal Finance and the Update of Financial Instruments in Modern Conditions. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya = Financial Analytics: Science and Experience*, 2018, vol. 11, no. 1, pp. 77–86. (In Russian).
2. Samarukha V.I. Development of Public Finances in the Soviet and Post-Soviet Period (To the 90th Anniversary of BSU). *Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2020, vol. 30, no. 4, pp. 497–506. (In Russian). EDN: TMIIVR. DOI: 10.17150/2500-2759.2020.30(4).497-506.
3. Samarukha V.I., Yarunina A.G. Budgetary Funds Are the Part of Financial Resources: Theoretical Aspect. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2006, no. 2, pp. 18–20. (In Russian). EDN: JPJETN.
4. Slobodnyak I.A., Tszman I.O. Institution's Operation Features Exerting Influence on Economic Analysis of their Operation Effective Strength. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2014, no. 4, pp. 4. (In Russian). EDN: SIUDDH.
5. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S., Maslova T.S. Peculiarities of normative regulation of accounting in state (municipal) institutions. *Bukhgalterskii uchët v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2019, no. 22, pp. 7–20. (In Russian). EDN: CQNIKK.
6. Kulikova L.I., Yakhin I.I. The Evolution of Accounting and Reporting in the Public Sector of Economy. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*, 2019, vol. 22, no. 9, pp. 1067–1084. (In Russian). EDN: ULGPGM. DOI: 10.24891/ia.22.9.1067.
7. Kachkova O.E., Bogopol'skii A.S. Elements of Accounting Financial Statements, Criteria for Their Recognition and Evaluation in Budgetary Institutions. *Aktual'nye problemy sotsial'no-ekonomicheskogo razvitiya Rossii = Actual problems of socio-economic development of Russia*, 2020, no. 4, pp. 15–20. (In Russian). EDN: ZBEHBG.
8. Kolesnikov S.I. About the Main Balance Sheet Equation in Budget Accounting. *Bukhgalterskii uchët v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2009, no. 5, pp. 22–27. (In Russian). EDN: JWKDFZ.
9. Kopylova T.I., Kopylova E.K., Tatarinova A.K. Classification of the Balance Sheet From the Beginnings to the Present Day. *Global and Regional Research*, 2019, vol. 1, no. 4, pp. 47–53. (In Russian). EDN: JCBKOX.
10. Kudinova E.V. Formation of the Main Parameters of the Accounting Balance of the Budgetary Institution. *Tsentral'nyi nauchnyi vestnik = Central Scientific Bulletin* 2018, vol. 3, no. 11, pp. 87–88. (In Russian). EDN: XRREMH.
11. Loginova N.V., Ovechkina O.N. Financial Reporting in the Information Support System for Assessing the Effectiveness of the Activities of a Budgetary Institution. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy Journal*, 2013, no. 4-5, pp. 219–224. (In Russian). EDN: RMUGIL.
12. Odakhovskaya D.A., Pechennikova G.G. Accounting and Tax Accounting of Fixed Assets, Intangible Assets and Depreciation for Development and Improvement of Approaches to Assessment of the Company's Assets. *Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2019, vol. 29, no. 1, pp. 113–122. (In Russian). EDN: AJHWTF. DOI: 10.17150/2500-2759.2019.29(1).113-122.
13. Shukshina Yu.A. Informational Content of Separate forms of Accounting Reports of the Public (Municipal) Institution. *Mir nauki i obrazovaniya = World of Science and Education*, 2015, no. 4, pp. 28. (In Russian). EDN: VBJRHT.
14. Arbatskaya T.G. Importance of Inventory in Ensuring Accurate Presentation of Financial Reporting by Public Sector Entities. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2020, vol. 12, no. 2, pp. 96–110. (In Russian). EDN: FMMZTD. DOI: 10.31107/2075-1990-2020-2-69-95.
15. Arbatskaya T.G. Financial Statements of Public Sector Organizations: the Current Status. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*, 2022, vol. 25, no. 4, pp. 432–458. (In Russian). EDN: JUZURN. DOI: 10.24891/ia.25.4.432.

Информация об авторе

Арбатская Татьяна Георгиевна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государ-

Authors

Tatyana G. Arbatskaya — Ph.D. in Economics, Associate Professor, Department of Accounting and Taxation, Baikal State University, Irkutsk, the Russian Fed-

ственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация, e-mail: ArbatskayaTG@bgu.ru,  <https://orcid.org/0000-0003-4500-2176>, SPIN-код: 9672-5213, AuthorID РИНЦ: 505100.

Для цитирования

Арбатская Т.Г. Особенности раскрытия информации об активах сектора государственного управления в балансе / Т.Г. Арбатская. — DOI 10.17150/2500-2759.2022.32(4).660-671. — EDN SAXXKB // Известия Байкальского государственного университета. — 2022. — Т. 32, № 4. — С. 660–671.

eration, e-mail: ArbatskayaTG@bgu.ru,  <https://orcid.org/0000-0003-4500-2176>, SPIN-Code: 9672-5213, AuthorID RSCI: 505100.

For Citation

Arbatskaya T.G. Features of Disclosure of Information about Assets of Public Administration Sectors in the Balance Sheet. *Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2022, vol. 32, no. 4, pp. 660–671. (In Russian). EDN: SAXXKB. DOI: 10.17150/2500-2759.2022.32(4).660-671.