

**Бухгалтерский учет,
анализ и аудит**

канд. экон. наук, доцент

Е.В. Арская

Белгородский государственный
технологический университет

им. В.Г. Шухова

д-р экон. наук, профессор

Л.В. Усатова,

магистрант

И.Н. Коротков,

магистрант

Э.Р. Самедова

Белгородский государственный

НИУ «БелГУ»

**ОСНОВНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В УЧЕТЕ ОРГАНИЗАЦИЙ
ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА**

Изменения, произошедшие в бухгалтерском учете государственного сектора в течение последних трех лет, ознаменовали начало принципиально нового подхода к организации учетного процесса и отчетности в бюджетных организациях.

Необходимо обратить внимание, что проводимые реформы бухгалтерского учета бюджетных организаций выдвигают вопросы получения достоверной, адекватной и «прозрачной» информации о деятельности бюджетных организаций.

Важно отметить, что основным инструментом реформирования бухгалтерского учета и отчетности в бюджетных организациях является применение утвержденных федеральных стандартов.

В настоящее время бухгалтерский учет в организациях государственного сектора ведется согласно федеральному стандарту «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора».

«Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» – базовый документ, который устанавливает единые требования к ведению бухгалтерского уче-

та активов и обязательств и составлению отчетности в организациях государственного сектора. Данный стандарт определяет:

- основные правила ведения бухгалтерского учета;
- объекты бухгалтерского учета, общие правила их признания (прекращения признания), оценку (денежное измерение) и методы оценки;
- общие правила формирования сведений, раскрываемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности, их качественные характеристики;
- основные принципы (допущения) подготовки отчетности;
- основные требования к инвентаризации активов и обязательств осуществляемой в целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности» [2].

Бюджетные учреждения осуществляют ведение бухгалтерского учета активов, обязательств, результатов финансовой деятельности учреждения, а также хозяйственных операций, их изменяющих, с учетом правил и способов организации и ведения бухгалтерского учета, в том числе признания, оценки, группировки объектов учета, исходя из экономического содержания хозяйственных операций.

«В стандарте «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» даны определения актива, обязательства, чистых активов, дохода, расхода.

Актив – это имущество (включая наличные и безналичные денежные средства), которое отвечает следующим условиям:

- принадлежит бюджетному учреждению и (или) находится в его пользовании;
- контролируется учреждением в результате произошедших фактов хозяйственной жизни;
- заключает полезный потенциал или экономические выгоды» [2].

В определении актива используется ряд терминов, которые применяются впервые.

«Полезный потенциал – это пригодность актива для использования в деятельности бюджетного учреждения, обмена, погашения принятых обязательств» [5]. Использование имущества не в обязательном порядке должно сопровождаться поступлением денежных средств. Достаточно того, что имущество служит для выполнения учреждением своих функций и достижения целей. Таким образом, актив характеризуется определенными потребительскими свойствами.

Будущими экономическими выгодами признаются поступления денежных средств (их эквивалентов) в результате использования актива, например, арендные платежи.

О контроле над активом можно говорить, если бюджетное учреждение вправе использовать активы, в том числе временно для извлечения

полезного потенциала или получения будущей экономической выгоды и может исключать или регулировать доступ к этому полезному потенциалу или экономическим выгодам. Основной целью ведения бухгалтерского учета предполагается, что бюджетное учреждение контролирует имущество, которое за ним закрепил собственник (учредитель).

«Обязательство – это задолженность, погашение которой приведет к выбытию активов, заключающих полезный потенциал или экономические выгоды» [5]. Обязательство принимается к бухгалтерскому учету, если оно возникло в силу закона, или иного нормативного акта, а также договора, контракта, соглашения.

Разница между активами и обязательствами на определенную дату показывает величину чистых активов. Имущество, которым учреждение не отвечает по своим обязательствам, в расчет чистых активов не включается. Чистые активы могут принимать как положительное, так и отрицательное значение.

Доход – это увеличение полезного потенциала актива и (или) поступление экономической выгоды за отчетный период (кроме поступлений, связанных с вкладами собственника, учредителя). Вкладом собственника (учредителя) является имущество, которое он передал бюджетному учреждению (кроме денежных средств и их эквивалентов).

Расход – это снижение полезного потенциала активов и (или) уменьшение экономической выгоды за отчетный период в результате выбытия или потребления актива, возникновения обязательств. Исключение составляет изъятие имущества собственником (учредителем), за исключением денежных средств и их эквивалентов.

Разница между доходами и расходами представляет собой финансовый результат за отчетный период.

Доходы бюджетов учитывают администраторы, расходы – главные распорядители (распорядители) и получатели бюджетных средств.

«В соответствии с предъявляемыми требованиями при признании объектов в учете и отражении в отчетности необходимо одновременное соблюдение следующих условий:

- объект соответствует установленному определению;
- бюджетное учреждение уверено в будущем повышении (снижении) полезного потенциала либо увеличении (уменьшении) будущих экономических выгод, связанных с объектом;
- стоимость объекта можно оценить» [2].

Если стоимость объекта нельзя оценить, в бухгалтерском учете он не признается, однако информация о нем раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Объект выбывает с балансового учета на дату, когда хотя бы одно из перечисленных условий перестало соблюдаться.

Если доходы признаются в течение нескольких отчетных периодов, то расходы, которые соответствуют этим доходам, должны быть распределены между теми же отчетными периодами.

Согласно федеральному стандарту «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» введено понятие «справедливая стоимость». Она соответствует цене, по которой право собственности на актив переходит между независимыми сторонами сделки. Объекты учета, которые необходимо оценивать по справедливой стоимости, а также случаи ее применения будут устанавливаться в стандартах, посвященных этим объектам.

«Справедливую стоимость активов и обязательств можно определить двумя основными методами:

– рыночных цен – на основании текущих рыночных цен или данных о недавних сделках с аналогичными или схожими активами (обязательствами), совершенных без отсрочки платежа;

– амортизированной стоимости замещения – рассчитывается как разница между стоимостью полного восстановления полезного потенциала актива или замены актива (в зависимости от того, какая из этих величин меньше) и суммой накопленной амортизации, рассчитанной на основе такой стоимости» [2].

В качестве примера стоимости восстановления (воспроизводства) актива можно с уверенностью представить стоимость восстановления здания в случае его разрушения. Необходимо подчеркнуть, что стоимость замены актива рассчитывается на основе рыночной цены покупки аналогичного актива с сопоставимым оставшимся сроком его полезного использования. Например, стоимость замены разрушенного здания иным зданием с сопоставимым сроком полезного использования.

«Согласно федеральному стандарту «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» сформулированы характеристики, которым должна отвечать информация в отчетности:

– уместность (релевантность) – данные могут использоваться для финансовой оценки будущих событий и (или) для подтверждения и корректировки ранее сделанных выводов;

– существенность – показатели влияют на решения пользователей;

– достоверное представление (полнота, нейтральность, отсутствие существенных ошибок) – отчетность включает все имеющиеся данные, которые отображены объективно и сформированы в соответствии с нормативными правовыми актами;

- сопоставимость – позволяет идентифицировать сходства и различия между такой информацией и информацией в других отчетах;

- возможность проверки и (или) подтверждения достоверности данных (верификация) путем прямого подсчета; в качестве примера, можно представить проведение инвентаризации или с использованием формул, моделей, других способов;

- своевременность – доступность пользователям отчетности в период, когда информация может повлиять на принимаемые решения;

- понятность – состав (содержание) и форма представления информации позволяют понять ее смысл пользователям отчетности, обладающим необходимыми знаниями о деятельности учреждения» [2].

Необходимо подчеркнуть, что в стандарте впервые закреплён принцип приоритета содержания над формой. Он означает, что информация об объектах бухгалтерского учета, фактах хозяйственной жизни должна быть представлена в соответствии с их экономической сущностью, а не только их правовой формой.

Юридическое и экономическое содержание фактов хозяйственной жизни может различаться или даже противоречить друг другу. Например, если говорить об имуществе, то с юридической точки зрения важен объем прав на это имущество – находится оно в бюджетном учреждении на праве оперативного управления или взято в аренду, получено в безвозмездное пользование, на хранение, на комиссию.

С экономической точки зрения для признания имущества активом важны не права на него, а его полезный потенциал, способность приносить экономические выгоды и возможность контролировать объект. Имущество может использоваться в деятельности бюджетного учреждения для достижения его уставных целей, но не принадлежать на праве оперативного управления, а находиться в аренде. Возможна и обратная ситуация – имущество закреплено за бюджетным учреждением на праве оперативного управления и числится на балансе, но непригодно к эксплуатации.

В предыдущие периоды формирования отчетности на балансе учреждения отражалось только имущество, которое закреплено на праве оперативного управления, а имущество, полученное в возмездное или безвозмездное пользование, показывалось на забалансовых счетах. Однако в настоящее время принцип представления информации в учете и отчетности бюджетного учреждения кардинально поменялся. Определяющей становится не юридическая, а экономическая трактовка фактов хозяйственной жизни. Тем самым методология бухгалтерского учета сближается с подходами, принятыми в международных стандартах финансовой отчетности.

Применительно к операциям с имуществом это означает, что право пользования арендованными основными средствами будет отражаться пользователем (арендатором) в составе нефинансовых активов как самостоятельный объект бухгалтерского учета. Это закреплено и в Федеральном стандарте «Аренда», который также вступает в силу с первого января 2018 года.

Резюмируя вышесказанное, необходимо отметить, что особого внимания заслуживает применение федерального стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» при ведении бухгалтерского учета и формировании отчетности бюджетными учреждениями.

Библиографический список

1. Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с ФЗ от 03.11.2015 № 301-ФЗ.

2. Приказ Минфина России от 31.12.2016 года № 256н. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора».

3. Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (ред. от 31.03.2018) «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».

4. Приказ Минфина России от 28.12.2010 № 191н (ред. от 07.03.2018) «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 03.02.2011 № 19693).

5. Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства» (Зарегистрировано в Минюсте России 27.04.2017 № 46518).

Рекомендовано кафедрой
бухгалтерского учета
и аудита БГТУ