



АНАЛИЗ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ОСНОВ МЕЖДУНАРОДНЫХ И РОССИЙСКИХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА

Л. Б. Трофимова

Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова,
Москва, Россия

В статье рассмотрены элементы и объекты финансовой отчетности, принятые концепциями финансовой отчетности общественного сектора для МСФО, а также российскими концептуальными основами организаций государственного сектора. При исследовании концепций МСФО общественного сектора и российского государственного сектора автором указывается на ряд отличий концептуального уровня. При сопоставлении перечней элементов и объектов финансовой отчетности выявлено, что российские концепции государственного сектора имеют состав, обеспечивающий полный учет чистой финансовой позиции экономического субъекта за счет включения в него источников финансирования деятельности субъекта. Вместе с тем в процессе исследования определены несоответствия и недочеты, касающиеся структуры и состава российских концепций государственного сектора. Практическая значимость исследования заключается в разработке обоснованных предложений по дальнейшему совершенствованию и развитию федеральных стандартов бухгалтерской отчетности государственного сектора в Российской Федерации.

Ключевые слова: МСФО, государственный сектор, баланс, экономический ресурс.

ANALYZING CONCEPTUAL FOUNDATIONS OF INTERNATIONAL AND RUSSIAN STANDARDS OF FINANCE ACCOUNTING IN PUBLIC SECTOR

Liudmila B. Trofimova

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

The article studies elements and items of finance accounting adopted by concepts of finance accounting in public sector for ISFA and Russian conceptual foundations of public sector organizations. In researching ISFA concepts of public sector and Russian state sector the author pointed out to certain differences of the conceptual level. If we compare lists of elements and items of finance accounting it is obvious that Russian concepts of state sector include components providing complete accounting of net finance standing of business entity due to inclusion of sources of entity financing. At the same time in the process of research the author found discrepancies and shortcomings dealing with the structure and composition of Russian concepts of state sector. The practical value of the research is connected with working-out of grounded proposals aiming at further development of federal standards of accounting in state sector of the Russian Federation.

Keywords: ISFA, state sector, balance, economic resource.

Развитие международных стандартов финансовой отчетности и бюджетного учета и отчетности Российской Федерации общественного сектора произошло различными путями до момента внедрения МСФО в российскую практику

ведения учета государственного сектора экономики. В 2010 г. Советом по МСФО были разработаны IPSAS (МСФО ОС), в основу построения которых положены МСФО коммерческого сектора [1].

Министерством финансов Российской Федерации в 2011 г. была начата работа в направлении официального признания IPSAS в России как базовой платформы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственного сектора (ФСБУ ГС). В этом заключается основное назначение МСФО общественного сектора в Российской Федерации. Несмотря на то, что за основу разработки ФСБУ ГС были взяты МСФО ОС в силу российских национальных особенностей учета и отчетности, имеется ряд существенных отличий не только в самих международных и российских стандартах, но и в их концептуальных основах [4].

При построении бухгалтерской отчетности учреждениями общественного сектора в соответствии с общими требованиями МСФО применяются Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора (далее – Концепции МСФО ОС)¹, которые опубликованы на сайте Минфина России 1 июля 2017 г. Концепции МСФО ОС устанавливают принципы, которые должны применяться не только при разработке самих стандартов, но и при подготовке и представлении финансовой отчетности общего назначения организациями общественного сектора.

31 декабря 2016 г. Министерством финансов Российской Федерации приняты Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности субъектов государственного сектора (далее – Концепции ГС)². Основным отличием концептуальных основ международных и российских стандартов является то, что Концепции ГС определены не как принципы, а как федеральный стандарт. Российские Концепции ГС имеют структуру, отличную от Концепций МСФО ОС, поскольку они содер-

жат, помимо основных концептуальных компонентов, описание особенностей ведения бюджетного учета и формирования учетной политики. Кроме того, Концепции ГС отличаются терминологией, составом элементов, их признанием и пр.

Особенности структуры Концепций ГС проявляются в определении требований формирования бюджетной отчетности. В них перечисляется ряд требований, необходимых к выполнению при подготовке финансовой отчетности:

- формирование учетной политики для субъектов бюджетного учета;
- наличие единой учетной политики субъектов бюджетного учета в случае централизации учета;
- разработка плана счетов;
- введение правил формирования инвентаризационных ведомостей;
- разработка первичных документов;
- подготовка регистров учета;
- разработка технологии учетной информации;
- введение правил формирования, отправки и хранения финансовых документов.

Анализ действующих нормативных документов, устанавливающих правила ведения бухгалтерского учета в государственном секторе экономики, показал, что перечисленные требования уже содержатся в ранее принятых нормативных актах. Иными словами, Концепциями ГС в краткой форме продублирована часть разделов из Единого плана счетов бюджетного учета, а также ФСБУ ГС по учетной политике, что само по себе вносит путаницу между документами и размывает основное назначение Концепций ГС. Помимо этого, уменьшается основное назначение концептуальных основ как механизма установления общих принципов. На практике бухгалтер применяет концептуальные основы для поиска базовых подходов к принятию решения в том случае, когда уникальность определенной финансовой операции не содержит конкретной инструкции в ФСБУ, которые в силу их прямого назначения ориен-

¹ URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=120260-kontseptualnye_osnovy_finansovoi_otchetnosti_obshchego_naznacheniya_organizatsii_obshchestvennogo_sektora

² URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/07/main/256n_Kontseptualnye_osnovy.pdf

тированы на определенные рамки их применения. Сопоставим структуру элементов концептуальных основ Концепций МСФО коммерческого сектора, Концепций МСФО ОС и объектов российских Концепций ГС (таблица).

Состав элементов (объектов) финансовой отчетности общественного сектора

Перечень элементов Концепций МСФО коммерческого сектора*	Перечень элементов Концепций МСФО ОС**	Перечень объектов Концепций ГС***
Активы	Активы	Активы
Обязательства	Обязательства	Обязательства
Капитал	Доходы	Доходы
Доходы	Расходы	Расходы
Расходы	Вклады собственников	Источники финансирования экономических субъектов
	Выплаты собственникам	Иные объекты учета и факты хозяйственной жизни

* Источник: Концептуальные основы представления финансовых отчетов. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=125979-kontseptualnye_osnovy_predstavleniya_finansovykh_otchetov

** Источник: Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=120260-kontseptualnye_osnovy_finansovoi_otchetnosti_obshchego_naznacheniya_organizatsii_obshchestvennogo_sektora

*** Источник: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 декабря 2016 г. № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора"». – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/05/main/prikaz_256n_31122016.pdf

В отличие от МСФО для коммерческого сектора в Концепциях МСФО ОС отсутствуют элементы капитала и условия его поддержания. Это положение объясняется тем, что данный элемент возникает в деятельности компании, основной целью которой является извлечение прибыли, а также ее приращение. Организационно-правовая сущность и экономическое содержание субъектов общественного сектора предполагает отсутствие капитала в его чистом виде, поэтому структура балансового отчета о финансовом положении существенно отличается от структуры баланса коммерческого сектора. В МСФО ОС концепции капитала заменены вкладами собственников и выплатами собственникам. Вклады собственников означают приток ресурсов, предоставляемых внешними сторонами в организацию, возникший вследствие увеличения доли в чистой финансовой позиции организации и представляющий собой разницу между активами и обязательствами после добавления прочих ресурсов и вычета прочих обязанностей [2]. Иными словами, чистая финан-

совая позиция является агрегированной величиной, включающей чистые активы, вклады собственников и выплаты собственникам с учетом прочих ресурсов и вычета прочих обязанностей. Исходя из определения чистой финансовой позиции, содержащегося в Концепциях МСФО ОС, можно сделать вывод, что в отношении собственных источников перечень элементов неисчерпывающий. В Концепциях МСФО ОС необходимо расширить перечень элементов в отношении собственных источников финансирования.

В российском бухгалтерском учете при обозначении элементов применяется термин «объекты». В Концепциях ГС вклады собственников и выплаты собственникам заменены на источники финансирования деятельности субъекта учета. В российских Концепциях ГС, в отличие от Концепций МСФО ОС, не раскрываются основные понятия применяемой терминологии.

Разберем структуру IV раздела баланса «Финансовый результат», в котором отражаются источники финансирования деятельности субъекта учета в российских ба-

лансах учреждений госсектора. Источники финансирования учреждений госсектора имеют свою специфику в зависимости от того, какова организационно-правовая форма учреждения. Так, приказом № 191н¹ в форме баланса № 0503130 для казенных учреждений деятельность отражается по двум видам:

- бюджетная;
- средства во временном распоряжении.

Конечный финансовый результат экономического субъекта определяется с учетом:

- расчетов по взносам в бюджет;
- переоценки активов;
- расчетов внутри ведомства;
- накопленной амортизации;
- обесценения;
- доходов экономического субъекта;
- расходов экономического субъекта [5].

Для бюджетных и автономных учреждений приказом № 33н² в форме баланса № 0503730 деятельность отражается по следующим видам:

- по госзаданию;
- с целевыми объемами средств;
- деятельность, приносящая доход.

Конечный финансовый результат экономического субъекта бюджетных и автономных учреждений отражается за минусом остатков по следующим счетам:

- доходы будущих периодов;
- расходы будущих периодов;
- резервы предстоящих расходов.

Из вышеизложенного следует, что в российских Концепциях ГС наименование объекта «Источники финансирования деятельности субъекта учета» больше соот-

ветствует своему экономическому содержанию, поскольку его универсальность подходит для различных источников финансирования. В силу национальных особенностей имеется необходимость в применении двух форм баланса, при этом в каждом из балансов применяются по два либо по три вида деятельности. Очевидно, что в каждом из пяти видов деятельности характер источников финансирования различен. В то же время Концепциями МСФО ОС описывается структура субъекта, чья организационная форма отличается от российских форм, поэтому название объекта «Источники финансирования деятельности субъекта учета» применимо для всех видов деятельности [6].

В перечне Концепций ГС имеется также объект «Факты хозяйственной жизни». Данный объект применяется для субъектов госсектора, поскольку он определен статьей 5 Федерального закона от 22 ноября 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», хотя в финансовой отчетности он не раскрывается. Факты хозяйственной жизни находят отражение при построении бухгалтерских регистров, применяются при составлении журналов операций, карточек по счетам и в прочих аналитических регистрах. Иными словами, он имеет природу, отличную от остальных объектов учета и отчетности, но в силу национальных особенностей включен законом в состав объектов учета и отчетности.

При введении нового понятия экономического ресурса дискуссионным документом СМСФО DP/2013/1³ делается акцент на том, что как права, так и другие источники активов *должны быть способны приносить экономическую выгоду*, в отличие от прежнего определения, в котором будущая экономическая выгода *ожидается*. Исходя из того, что в МСФО активы, признанные в финансовой отчетности, являются ресурсами, а не имуществом, считаем недоработкой в пунктах 41–42 Концепций

¹ См.: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2010 г. № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации».

² См.: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 25 марта 2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений».

³ URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/conceptual-framework/discussion-paper/published-documents/dp-conceptual-framework.pdf>

ГС вклады собственников и выплаты собственникам признавать в качестве имущества. При этом Концепциями МСФО ОС вклады собственников и выплаты собственникам признаются как приток либо как отток ресурсов [3].

Таким образом, в процессе сущностного разбора Концепций МСФО ОС и российского государственного сектора выявлены отличия, начиная с их структуры и заканчивая составом указанных документов. Выявлено, что оба документа имеют положительные и отрицательные особенности. Положительной чертой российских Концепций ГС является включение в состав объекта «Источники финансирования деятельности субъекта учета» вместо двух элементов в Концепциях МСФО ОС – «Вклады собственников» и «Выплаты собственникам». Исходя из их определения было доказано, что «Вклады собственников» и «Выплаты собственникам» составляют лишь часть чистой финансовой позиции, поэтому отчет о финансовом положении не может быть полностью сбалансирован.

В исследовании было доказано, что источники финансирования деятельности субъекта учета могут включать более широкий спектр источников финансирования в силу того, что в баланс могут входить

несколько различных видов деятельности. Вместе с тем считаем недоработкой в российских Концепциях ГС отсутствие определений компонентов, входящих в концептуальный уровень. Считаем также, что следует убрать из документа многие положения, не относящиеся к концептуальному уровню. Целесообразно заменить в некоторых положениях термины «имущество» и «актив» на понятие «экономический ресурс», поскольку в балансе признанные активы, способные приносить будущую экономическую выгоду или иметь сервисный потенциал в общественном секторе экономики, являются экономическими ресурсами.

Практическая значимость исследования заключается в разработке обоснованных предложений по дальнейшему совершенствованию и определению основного вектора развития ФСБУ ГС бюджетного учета и отчетности Российской Федерации, а также выявлению основных концептуальных несоответствий МСФО в отношении формирования финансовой отчетности в общественном секторе экономики. Результаты научного исследования могут быть применены при формировании бюджетной отчетности.

Список литературы

1. Бахарева А. И., Боброва А. А., Чиликина А. А., Трофимова Л. Б. Сравнительный анализ концептуальных основ финансовой отчетности и общего назначения организаций общественного сектора // Приоритеты мировой науки: новые подходы и актуальные исследования : сборник научных трудов по материалам XXXIII Международной научно-практической конференции. – Анапа : Изд-во «НИЦ ЭСП» в ЮФО, 2022. – С. 4–14.
2. Проданова Н. А., Трофимова Л. Б. Институциональный анализ нормативно-законодательной базы учета и отчетности организаций государственного сектора // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2020. – № 3 (178). – С. 29–38.
3. Трофимова Л. Б. Ключевые подходы при создании электронного образовательного ресурса «МСФО общественного сектора» // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2022. – № 05-2. – С. 64–70.
4. Akhmetshin E. M., Prodanova N. A., Trofimova L. B., Kamolov S. G., Trapaidze K. Z., Pavlyuk A. V. Institutional Methodology of the Formation of the Public Sector Reporting Concept in Accordance with IPSAS // European Research Studies Journal. – 2018. – Vol. XXI. – Special Issue. – N 3. – P. 154–165.

5. Korshunova L., Trofimova L., Prodanova N., Savina N., Ulianova N., Karpova T., Shilova L. Public Sector Entities' Reporting and Accounting Information System // *Advanced Research in Dynamical and Control Systems*. – 2019. – Vol. 11. – Special Issue. – N 8. – P. 416–424.

6. Trofimova L. B., Prodanova N. A., Korshunova L. N., Savina N. V., Ulianova N. V., Karpova T. P., Shilova L. F. Creating the Conceptual Essence of Reporting Public Sector Entities // *Eurasian Journal of Analytical Chemistry*. – 2018. – N 13 (4). – P. 304–311.

References

1. Bakhaeva A. I., Bobrova A. A., Chilikina A. A., Trofimova L. B. Sravnitelnyy analiz kontseptualnykh osnov finansovoy otchetnosti i obshchego naznacheniya organizatsiy obshchestvennogo sektora [Comparative Analysis of the Conceptual Foundations of Financial Reporting and General Purpose Organizations of the Public Sector]. *Prioritety mirovoy nauki: novye podkhody i aktualnye issledovaniya: sbornik nauchnykh trudov po materialam XXXIII Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii* [Priorities of World Science: New Approaches and Current Research. Collection of scientific papers based on materials of 23th International scientific and practical conference]. Anapa, Izd-vo «NITS ESP» v YUFO, 2022, pp. 4–14. (In Russ.).

2. Prodanova N. A., Trofimova L. B. Institutsionalnyy analiz normativno-zakonodatelnoy bazy ucheta i otchetnosti organizatsiy gosudarstvennogo sektora [Institutional Analysis of the Regulatory and Legislative Framework for Accounting and Reporting of Public Sector Organizations]. *Bukhgalterskiy uchët i nalogooblozhenie v byudzhetykh organizatsiyakh* [Accounting and Taxation in Budgetary Organizations], 2020, No. 3 (178), pp. 29–38. (In Russ.).

3. Trofimova L. B. Klyuchevye podkhody pri sozdanii elektronno obrazovatel'nogo resursa «MSFO obshchestvennogo sektora» [Key Approaches to Creating an Electronic Educational Resource IPSAS]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya* [Economics and Management: Problems, Solutions], 2022, No. 05-2, pp. 64–70. (In Russ.).

4. Akhmetshin E. M., Prodanova N. A., Trofimova L. B., Kamolov S. G., Trapaidze K. Z., Pavlyuk A. V. Institutional Methodology of the Formation of the Public Sector Reporting Concept in Accordance with IPSAS. *European Research Studies Journal*, 2018, Vol. XXI, Special Issue, No. 3, pp. 154–165.

5. Korshunova L., Trofimova L., Prodanova N., Savina N., Ulianova N., Karpova T., Shilova L. Public Sector Entities' Reporting and Accounting Information System. *Advanced Research in Dynamical and Control Systems*, 2019, Vol. 11, Special Issue, No. 8, pp. 416–424.

6. Trofimova L. B., Prodanova N. A., Korshunova L. N., Savina N. V., Ulianova N. V., Karpova T. P., Shilova L. F. Creating the Conceptual Essence of Reporting Public Sector Entities. *Eurasian Journal of Analytical Chemistry*, 2018, No. 13 (4), pp. 304–311.

Сведения об авторе

Людмила Борисовна Трофимова

кандидат экономических наук,
доцент базовой кафедры финансового
контроля, анализа и аудита Главного
контрольного управления города Москвы
РЭУ им. Г. В. Плеханова.

Адрес: ФГБОУ ВО «Российский экономический
университет имени Г. В. Плеханова», 117997,
Москва, Стремянный пер., д. 36.

E-mail: Trofimova.LB@rea.ru

Information about the author

Liudmila B. Trofimova

PhD, Assistant Professor
of the of the Basic Department of Financial
Control, Analysis and Audit
of the Main Control
of the PRUE.

Address: Plekhanov Russian University
of Economics, 36 Stremyanny Lane,
Moscow, 117997, Russian Federation.

E-mail: Trofimova.LB@rea.ru