

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА В КОНТЕКСТЕ ПРИМЕНЕНИЯ СТАНДАРТОВ IPSAS

Л. Б. Трофимова

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

В статье рассмотрены основные направления совершенствования финансовой отчетности общественного сектора, построенной с учетом ключевых особенностей экономики государственных субъектов. На основе проведенного анализа структуры построения отчета о результатах финансовой деятельности, опубликованного в стандарте IPSAS 1 «Представление финансовой отчетности», выявляются факторы, влияющие на бухгалтерскую отчетность общественного сектора. Автором исследованы такие понятия, как сервисный потенциал, будущие экономические выгоды общественного сектора, обменные и необменные операции в качестве базовых факторов, влияющих на структуру отчета о результатах финансовой деятельности. Кроме того, разработаны и предложены к применению проекты моделей отчета о результатах финансовой деятельности, учитывающие ключевые особенности экономических субъектов общественного сектора, исходя из классификации деятельности на полезный (сервисный) потенциал и будущие экономические выгоды. Выявлено, что характер приобретения активов путем обменных и необменных операций позволит облегчить подходы к оценке экономических ресурсов с применением либо справедливой стоимости на дату приобретения, либо фактической себестоимости. В процессе исследования уточнены характеристики моделей построения отчета о результатах финансовой деятельности по характеру затрат, а также по их функциональному назначению в зависимости от национальных особенностей ведения бюджетного учета конкретной страны.

Ключевые слова: общественный сектор, сервисный потенциал, будущие экономические выгоды, обменные операции, необменные операции.

KEY TRENDS IN UPGRADING FINANCE ACCOUNTING OF PUBLIC SECTOR IN VIEW OF USING IPSAS STANDARDS

Lyudmila B. Trofimova

Plekhanov Russian University of Economics,
Moscow, Russia

The article studies key trends in upgrading finance accounting in public sector built with regard to principle peculiarities of economy in state entities. By analyzing the structure of drawing-up the report on results of finance operations published in IPSAS 1 standard 'Providing Finance Accounting' factors were found that influence accounting of public sector. The author researched the following notions: service potential, future economic benefits of public sector, exchange and non-exchange operations as basic factors affecting the structure of report on results of finance operations. Apart from that, draft report models on results of finance operations were developed and offered for use as they take into account key peculiarities of economic entities of public sector proceeding from classification of work by useful (service) potential and future economic benefits. It was found out that nature of asset acquisition by exchange and non-exchange operation can simplify the approaches to estimation of economic resource by using either just value or factual cost value. In the process of research the author specified characteristics of models for

drawing up the report on results of finance operations by nature of costs and by their functional purpose depending on national specific features of conducting budget accounting in the concrete country.

Keywords: public sector, service potential, future economic benefits, exchange operation, non-exchange operations.

Основной целью совершенствования международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе (МСФО ОС, или IPSAS) является работа по унификации бюджетного учета на международном уровне. IPSAS призваны обеспечить минимизацию различий в ведении бухгалтерского учета субъектов госсектора экономики. Одновременно с этим работа по внедрению IPSAS зачастую подвергается критике практикующими бухгалтерами, поскольку данные стандарты в недостаточном объеме учитывают специфику общественного сектора экономики. Данная ситуация возникла в результате того, что изначально IPSAS создавались на основе IFRS – МСФО для коммерческого сектора, поэтому многие положения коммерческого учета были перенесены в основу разработки МСФО ОС без учета главной специфики целевого назначения общественного сектора экономики, заключающейся в ориентированности своей деятельности на социальные и общественные цели. Данное положение не лучшим образом сказалось на выборе основных подходов в построении финансовой отчетности для субъектов общественного сектора.

Как было упомянуто выше, при создании IPSAS Международным советом по стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе были использованы подходы, применяемые в коммерческом секторе экономики. Вместе с тем целью субъектов общественного сектора является создание продукции, работ и услуг, а также полезного (сервисного) потенциала, направленных на решение социальных целей, поэтому бюджетная отчетность должна строиться с учетом данной специфики [1–3]. В пункте 5.7 Концептуальных основ финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора Советом по МСФО ОС упоминает-

ся понятие сервисного потенциала как оказание услуг согласно социальным целям субъекта госсектора. С другой стороны, субъекты общественного сектора наделены возможностью получения будущих экономических выгод и занятия деятельностью, приносящей доход, если она соответствует их уставной деятельности. На рис. 1 показаны виды деятельности субъектов государственного сектора.

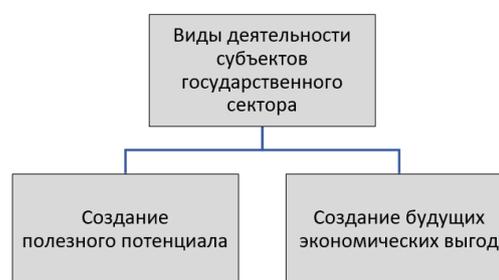


Рис. 1. Классификация деятельности субъектов государственного сектора

Данную классификацию целесообразно взять за основу при построении финансовой отчетности для субъектов общественного сектора. Результаты финансовой деятельности в отчете о результатах финансовой деятельности (ОРФД) следует отразить с уточнением их деятельности по созданию сервисного потенциала либо по получению будущих экономических выгод. Например, согласно Приказу от 25 марта 2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» и Приказу 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», субъектами госсектора осуществляются следующие

виды деятельности по созданию сервисного (полезного) потенциала:

- целевая деятельность;
- оказание услуг путем формирования государственного задания;
- деятельность с находящимися во временном распоряжении средствами;
- бюджетная деятельность [4–6].

Какую бы форму ни принимали описанные выше виды деятельности, они все направлены на решение определенных социально значимых задач, поэтому их объединяет то, что все они направлены на создание сервисного потенциала.

Бюджетные и автономные учреждения в соответствии с Приказом Минфина России № 33н могут осуществлять приносящую доход деятельность, что в общественном

секторе напрямую связано с получением будущих экономических выгод. Исходя из вышесказанного, считаем целесообразным в проекте ОРФД все виды деятельности отразить согласно данной классификации (столбцы 2 и 3 в табл. 2 и 3).

Согласно IPSAS 1 «Представление финансовой отчетности», Международным советом по стандартам учета в государственном секторе за основу построения отчета о результатах финансовой деятельности были взяты модели, предложенные стандартом IAS 1 «Представление финансовой отчетности», а именно формат по характеру затрат и по функциональному назначению. Особенности обоих форматов показаны в табл. 1.

Т а б л и ц а 1

Сравнение моделей построения отчета о результатах финансовой деятельности согласно IAS 1 и IPSAS 1

<i>Структура отчета о совокупном доходе по назначению (функции) расходов в соответствии с МСФО (IAS 1)</i>				
Доходы субъекта	Себестоимость производимых товаров, работ, услуг	Управленческие, коммерческие и административные расходы	Прочие доходы. Прочие расходы	Прибыль до налогообложения
<i>Структура отчета о совокупном доходе по характеру расходов в соответствии с МСФО (IAS 1)</i>				
Доходы субъекта	Элементы расходов	Изменение запасов и готовой продукции	Прочие доходы. Прочие расходы	Прибыль до налогообложения
<i>Структура отчета о результатах финансовой деятельности по функциональному назначению согласно IPSAS 1</i>				
Доходы	Расходы по функциональному назначению		Прочие доходы. Прочие расходы	Финансовый (операционный) результат до налогообложения
<i>Структура отчета о результатах финансовой деятельности по характеру затрат согласно IPSAS 1</i>				
Доходы	Элементы расходов		Прочие доходы. Прочие расходы	Финансовый (операционный) результат до налогообложения

Основным отличием отчета о совокупном доходе согласно IAS 1 от отчета о результатах финансовой деятельности, предложенного IPSAS 1, в модели по функции расходов является то, что в коммерческом секторе применяется понятие себестоимости, в то время как в общественном секторе расходы отражаются по функциональному назначению в целом

без определения себестоимости по причине специфики субъектов госсектора, поскольку преобладающую долю в деятельности субъектов общественного сектора экономики занимает деятельность по предоставлению услуг. Считаем данный подход ограничивающим выбор структуры ОРФД, поскольку в различных странах существует более широкий подход к фор-

мированию финансовой отчетности общественного сектора. Например, в Российской Федерации в части ведения бюджетного учета существует множество различий в зависимости от организационно-правовой структуры организации. Деятельность организации госсектора может возникать:

- при осуществлении полномочий главного распорядителя бюджетных средств;
- у получателя бюджетных средств по госконтрактам;
- при осуществлении бюджетных инвестиций в строительство и прочую деятельность.

В соответствии с Приказом Минфина России № 157 затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг формируют себестоимость готовой продукции, работ, услуг, поэтому расходы в ОРФД могут быть представлены в виде общей себестоимости продукции, работ или услуг.

В модели ОРФД по характеру затрат в коммерческом секторе, предложенной стандартом IAS 1, отдельно показано изменение запасов, готовой продукции и незавершенного производства. Ввиду того, что при оказании услуг социального характера часто отсутствует необходимость определения незавершенности действия, в общественном секторе данная корректировка не производится по причине специфики его деятельности. Считаем, что данный подход сужает выбор субъектом госсектора формата ОРФД, поскольку в соответствии с законодательством в России вложения в нефинансовые активы, осуществляемые в целях создания объектов государственного (муниципального) имущества, строительство, предполагают наличие отчетной строки в ОРФД, содержащей изменение запасов, готовой продукции и незавершенного производства.

Спецификой IPSAS 1 также является классификация хозяйственных операций с подразделением их на обменные и необменные. При совершении необменной

операции не происходит эквивалентная передача активов, работ и услуг либо выполнение равноценных бартерных условий (рис. 2).



Рис. 2. Классификация хозяйственных операций

В отчете о результатах финансовой деятельности важно раскрытие данной детализации хозяйственных операций, поскольку характер приобретения активов за счет обменных либо необменных операций влияет на формирование их первоначальной стоимости (рис. 3).

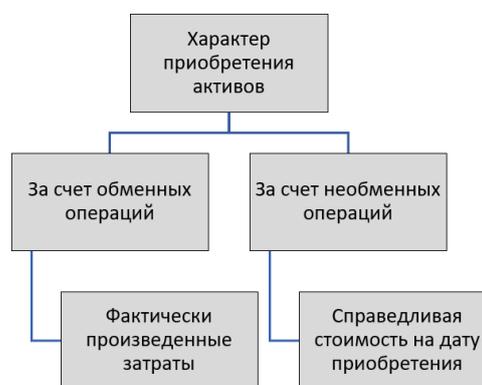


Рис. 3. Влияние характера операции на формирование первоначальной стоимости активов

Выявленные особенности общественно-го сектора предлагаем учитывать в проекте отчета о результатах финансовой деятельности. В табл. 2 показан проект ОРФД, построенный по характеру затрат.

Проект ОРФД субъектов государственного сектора по характеру затрат

Статьи ОРФД	Деятельность по созданию сервисного потенциала		Деятельность по созданию будущих экономических выгод		Итого	
	2		3		4	
	20X1 г.	20X0 г.	20X1 г.	20X0 г.	20X1 г.	20X0 г.
<i>Доходы</i>						
Продажа товаров, работ, услуг	X	X	X	X	X	X
Обмен товаров или услуг	X	X	X	X	X	X
Другие поступления от обменных операций	X	X	X	X	X	X
Налоги, трансферты и пр.	X	X	X	X	X	X
Другие поступления от необменных операций	X	X	X	X	X	X
Итого доходы	X	X	X	X	X	X
<i>Расходы</i>						
Расход материалов	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Заработная плата	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Амортизация внеоборотных активов	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Прочие расходы	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Изменение запасов, готовой продукции, незавершенного производства	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)
Расходы на финансирование	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Итого расходы	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Финансовый (операционный) результат до налогообложения за период	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>
Налог на прибыль	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Чистый финансовый (операционный) результат за период	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>
Чистый финансовый (операционный) результат прошлых периодов	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>
Результат переоценки внеоборотных активов	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)
Чистый финансовый (операционный) результат, относящийся:						
к собственникам	X	X	X	X	X	X
неконтролируемой доле	X	X	X	X	X	X

Согласно IPSAS 1, в ОРФД переоценка внеоборотных активов показывается отдельной статьей. И наоборот, если расходы классифицируются по функциональному назначению, обесценение включается в функцию, к которой оно относится. Считаем целесообразным результат от переоценки основных средств показать после определения операционного результата до налогообложения за период, поскольку он не оказывает влияния на размер налогооблагаемой прибыли. Для обеспечения сопоставимости ОРФД с отчетом о финансовом

положении также следует включить отчетную строку «Чистый финансовый (операционный) результат прошлых периодов».

Стандартом IPSAS 1 в образце формы ОРФД принята статья «Прибыли/убытки». По нашему мнению, примененный стандартом термин «Прибыли/убытки» в большей степени относится к коммерческой деятельности, поэтому предлагаем заменить его на «Финансовый (операционный) результат». В табл. 3 показан проект ОРФД, построенный по функциональному назначению.

Проект ОРФД субъектов государственного сектора по функциональному назначению

Статьи ОРФД	Деятельность по созданию сервисного потенциала		Деятельность по созданию будущих экономических выгод		Итого	
	2		3		4	
	20X1 г.	20X0 г.	20X1 г.	20X0 г.	20X1 г.	20X0 г.
<i>Доходы</i>						
Продажа товаров, работ, услуг	X	X	X	X	X	X
Обмен товаров или услуг	X	X	X	X	X	X
Другие поступления от обменных операций	X	X	X	X	X	X
Налоги, трансферты и пр.	X	X	X	X	X	X
Другие поступления от необменных операций	X	X	X	X	X	X
Итого доходы	X	X	X	X	X	X
<i>Расходы</i>						
Себестоимость*	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Расходы по функции: материалы, заработная плата, амортизация внеоборотных активов и прочие расходы**	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Расходы на финансирование	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Прочие расходы	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Итого расходы	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Финансовый (операционный) результат до налогообложения за период	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>
Налог на прибыль	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Чистый финансовый (операционный) результат за период	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>
Чистый финансовый (операционный) результат прошлых периодов	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>	<u>X/(X)</u>
Результат переоценки внеоборотных активов	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)
Чистый финансовый (операционный) результат, относящийся:						
к собственникам	X	X	X	X	X	X
неконтролируемой доле	X	X	X	X	X	X

* Для главных распорядителей бюджетных средств.

** Для получателей бюджетных средств.

Результат переоценки внеоборотных активов нужно включить в отчет после расчета налога на прибыль, поскольку результат дооценки либо уценки активов не должен влиять на размер налогооблагаемой прибыли. В предложенном проекте ОРФД результат переоценки показан после строки «Чистый финансовый (операционный) результат прошлых периодов».

Заключение

Предложенные проекты отчета о результатах финансовой деятельности субъек-

ектов государственного сектора содержат, по сути, два отчета. В ОРФД, отражающем результат деятельности по созданию сервисного потенциала, показаны доходы и расходы, сформировавшиеся в результате отражения фактов хозяйственной жизни субъекта государственного сектора. В отчете, показывающем деятельность по созданию будущих экономических выгод, отражены доходы и расходы, сформировавшиеся в результате деятельности, приносящей доход.

Практическая значимость исследования заключается в применении предложенных проектов отчетов при анализе показателей финансовой отчетности. Результаты науч-

ного исследования также могут быть применены при формировании бюджетной отчетности с учетом требований МСФО общественного сектора.

Список литературы

1. Бахаева 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. Трофимова Л. Б. Анализ концептуальных основ международных и российских стандартов финансовой отчетности общественного сектора // Вестник Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова. – 2023. – Т. 20. – № 2 (128). – С. 67–72.
3. Трофимова Л. Б. Ключевые подходы при создании электронного образовательного ресурса «МСФО общественного сектора» // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2022. – № 2. – С. 64–70.
4. Mkasiwa T. A. The Magic of IPSAS Accrual: the Real without Reality // The International Journal of Public Sector Management. – 2022. – Vol. 35. – N 6. – P. 692–706.
5. Oyeshola A. B., Olaniyi J. I., Olayiwola L. R. The Influence of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) on Financial Reporting Quality of Public Health Institutions in Nigeria // Journal of Accounting and Financial Management. – 2022. – Vol. 8. – N 4. – P. 39–59.
6. Tawiah V. The Impact of IPSAS Adoption on Corruption in Developing Countries // Financial Accountability & Management. – 2023. – Vol. 39. – N 3. – P. 1–22.

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. Trofimova L. B. Analiz kontseptualnykh osnov mezhdunarodnykh i rossiyskikh standartov finansovoy otchetnosti obshchestvennogo sektora [Analysis of the Conceptual Framework of International and Russian Public Sector Financial Reporting Standards]. *Vestnik Rossiyskogo ekonomicheskogo universiteta imeni G. V. Plekhanova* [Vestnik of the Plekhanov Russian University of Economics], 2023, Vol. 20, No. 2 (128), pp. 67–72. (In Russ.).
3. Trofimova L. B. Klyuchevye podkhody pri sozdanii elektronnoy obrazovatelnoy 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. 2, pp. 64–70. (In Russ.).

4. Mkasiwa T. A. The Magic of IPSAS Accrual: the Real without Reality. *The International Journal of Public Sector Management*, 2022, Vol. 35, No. 6, pp. 692–706.
5. Oyeshola A. B., Olaniyi J. I., Olayiwola L. R. The Influence of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) on Financial Reporting Quality of Public Health Institutions in Nigeria. *Journal of Accounting and Financial Management*, 2022, Vol. 8, No. 4, pp. 39–59.
6. Tawiah V. The Impact of IPSAS Adoption on Corruption in Developing Countries. *Financial Accountability & Management*, 2023, Vol. 39, No. 3, pp. 1–22.

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», 109992,
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 Department
of the City of Moscow of the PRUE.
Address: Plekhanov Russian University
of Economics, 36 Stremyanny Lane,
Moscow, 109992, Russian Federation.
E-mail: Trofimova.LB@rea.ru