



КЛЮЧЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ РОССИЙСКОГО И МЕЖДУНАРОДНОГО УЧЕТА СУБЪЕКТОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

Л. Б. Трофимова

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

В ходе проведенного исследования автором выявлена необходимость разработки финансовой отчетности общественного сектора, учитывающей ключевые особенности, применяемые государственными субъектами. В целях внесения корректив в рекомендуемые международными стандартами IPSAS образцы форм отчетностей автором исследуются базовые факторы, влияющие на структуру отчета о финансовом положении, а также отчета о финансовых результатах деятельности субъектов государственного сектора. На основе проведенного анализа особенностей экономических ресурсов, отраженных в концептуальных основах финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора, разработаны предложения по совершенствованию образца отчета о финансовом положении субъектов государственного сектора, предлагаемого в международном стандарте IPSAS 1 «Представление финансовой отчетности». В качестве ключевых особенностей ведения бюджетного учета автором применена классификация деятельности в государственных учреждениях, связанной с созданием сервисного потенциала, а также деятельности, обеспечивающей получение субъектом будущих экономических выгод. В процессе исследования выявлены определенные несоответствия и недочеты в стандартах государственного сектора. Практическая значимость исследования заключается в разработке обоснованных предложений по дальнейшему совершенствованию и развитию федерального стандарта бухгалтерского учета государственного сектора в Российской Федерации.

Ключевые слова: общественный сектор, сервисный потенциал, будущие экономические выгоды, финансовые активы, нефинансовые активы, социальные льготы, активы культурного наследия.

KEY FEATURES OF RUSSIAN AND INTERNATIONAL ACCOUNTING OF ENTITIES IN STATE SECTOR

Liudmila B. Trofimova

Plekhanov Russian University of Economics,
Moscow, Russia

In this research the author found the necessity to work out finance accounting of the public sector that takes into account key specific features used by state entities. To insert corrections in recommended by international standards IPSAS patterns of the form of accounting the author studies basic factors affecting the structure of report on finance standing and report on finance results of work of entities in state sector. On the basis of analyzing features of economic resources shown in conceptual foundations of finance accounting of general use of organizations in the public sector proposals were elaborated aimed at upgrading the pattern of report on finance standing of entities of state sector put forward in the international standard IPSAS 1 'Presenting Finance Accounting'. As a key characteristic of keeping budget accounting the author used the classification of work in state institutions that is connected with creation of the service potential and the work that provides future economic benefits for the entity. During the research the author found certain discrepancies and shortcomings in standards of the state sector. Practical importance of the research is connected with elaboration of grounded proposals on further improvement and development of the federal standard of accounting in the state sector in the Russian Federation

Keywords: public sector, service potential, future economic benefits, finance assets, non-finance assets, social preferences, assets of cultural heritage.

Работа по созданию международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе экономики стран (IPSAS) направлена на гармонизацию бюджетного учета на международном уровне. IPSAS призваны обеспечить получение сопоставимой финансовой информации за пределами национальных границ и свести к минимуму различия в общепринятых подходах в ведении бюджетного учета многих стран. Несмотря на ряд достоинств IPSAS, данные стандарты сопровождаются критикой со стороны бухгалтерских служб из-за того, что они в недостаточном объеме учитывают специфику государственного сектора [3–6]. По этой причине многие страны отказались адаптировать свои государственные системы учета к IPSAS.

Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора с 2000 г. разрабатываются Международным советом по стандартам учета для государственного сектора (International Public Sector Accounting Standards – IPSASB). Важным элементом рабочей программы IPSASB по развитию международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора является их сближение с МСФО коммерческого сектора экономики, поэтому изначально стандарты IPSAS создавались на основе стандартов IFRS.

Ряд стандартов напрямую относится к специфике учета в общественном секторе. Сюда входят IPSAS, устанавливающие правила по обесценению активов, по учету доходов от получения налогов и трансфертов, а также прочих операций, не имеющих аналогов в IFRS коммерческого сектора. Например, цель IPSAS 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства», состоит в установлении процедур, применяемых субъектом для определения факта наличия обесценения таких активов. Назначение стандарта IPSAS 22 «Раскрытие информации об основном государственном секторе» касается правил составления консолидированной финансовой отчетности. Аналога стандарта

IPSAS 23 «Доходы от необменных операций (налоги и трансферты)», устанавливающего требования к финансовой отчетности по доходам, полученным от необменных операций, в коммерческом секторе также нет, поскольку он касается доходов, полученных от уплаты налогов и трансфертов, включая прочие компоненты полученных льготных займов. Стандарт IPSAS 24 «Представление бюджетной информации в финансовой отчетности», возникающей вследствие исполнения бюджета, применим только к государственному сектору. Стандарт IPSAS 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» также касается сугубо данной специфики, поскольку определяет порядок учета концессионных соглашений о предоставлении услуг у концедента, являющегося субъектом общественного сектора.

В качестве базы в отношении большей части стандартов МСФО общественного сектора (МСФО ОС), как было упомянуто выше, были взяты МСФО (IFRS). При разработке IPSAS преследовалась задача сделать их более понятными для определенной степени популяризации и полноты внедрения. Также применение схожих схем ведения учета в коммерческом и общественном секторах экономики призвано облегчить не только анализ финансовой отчетности, но и аудит и финансовый контроль в государственных учреждениях [1; 2].

Более детальный анализ данных стандартов показал, что при использовании МСФО не всегда учитывалась специфика общественного сектора, что вносит некоторые несоответствия в ряд подходов при формировании бюджетной отчетности. Для того чтобы разобраться в этих несоответствиях, разберем, какие признаки общественного сектора в большей степени оказывают влияние на особенности формирования финансовой отчетности.

Ключевой и отличительной особенностью субъектов государственного сектора является некоммерческая направленность их деятельности, а также ориентирован-

ность на социальные и общественные цели. Получение прибыли не является целью таких субъектов, поскольку их деятельность направлена на максимальную социальную полезность. Из этого следует, что концепция капитала как основная коммерческая составляющая МСФО в IPSAS отсутствует. Концепция капитала в отчетности государственного сектора заменена такими элементами, как вклады и выплаты собственникам.

Следующей особенностью субъектов государственного сектора является создание ими сервисного потенциала. Отметим, что данное понятие не применяется в бизнесе и не находит отражения в коммерческих стандартах МСФО. Сервисный потенциал (service potential) – понятие специфическое и применяется только в общественном секторе. Под ним понимается оказание в соответствии с целевым назначением субъекта услуг, направленных на решение социальных целей. Обобщая сказанное, можно составить классификацию деятельности субъектов общественного сектора (рис. 1).



Рис. 1. Классификация видов деятельности субъектов государственного сектора

Субъекты общественного сектора посредством сервисного потенциала исполняют социальные задачи, поставленные государством. В коммерческом секторе результаты такой деятельности не могут соответствовать критериям признания и не должны быть отражены в отчетности субъекта. Объекты социальной сферы, к которым относятся муниципальные здания школ, медицинских учреждений, не генерируют потоки денежных средств, но, несомненно, обладают возможностью создания сервисного потенциала для реше-

ния социальных задач в здравоохранении, жизнеобеспечении, образовании и т. п. Следует также обратить внимание на особые отличия в оценках тех активов, которые не генерируют денежные потоки и целью владения которыми не является получение прибыли. Известно, что обесценение активов в общественном секторе производится по правилам, установленным стандартами IPSAS 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» и IPSAS 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства».

Разберем основные различия между этими стандартами:

1. IPSAS 21 определяет ценность от использования актива, не генерирующего денежные средства, как дисконтированную стоимость оставшегося сервисного потенциала актива. IPSAS 26 определяет ценность от использования активов, генерирующих денежные средства, как дисконтированную стоимость будущих потоков активов.

2. В IPSAS 21 не используется понятие единицы, генерирующей денежные средства, как определено в IPSAS 26, поскольку IPSAS 21 рассматривает обесценение отдельных видов активов.

3. В IPSAS 21, в отличие от IPSAS 26, для определения дисконтированной стоимости остаточного сервисного потенциала актива применяются методы амортизированной стоимости замещения, стоимости восстановления и полезных единиц.

Унитарные юридические лица, к которым относятся государственные и муниципальные учреждения, осуществляют следующие виды деятельности:

- целевую: при осуществлении деятельности с целевыми средствами государство обычно выделяет бюджетные средства на общественные проекты;
- оказание государственных услуг, определенных в качестве основных видов деятельности государственных учреждений; может осуществляться путем формирования государственного задания;

– с находящимися во временном распоряжении средствами: получение, возврат владельцу или перечисление в доход бюджета;

– бюджетную по формированию, распределению и организации использования бюджетов.

Описанные выше виды деятельности направлены на решение определенных социально значимых задач, поэтому все они относятся к деятельности по созданию сервисного потенциала.

Советом МСФО ОС рассмотрен вопрос, должно ли понятие ресурса включать возможность создания сервисного потенциала и способность генерировать экономические выгоды. Понятие ресурса определено как объект, обладающий возможностью создания сервисного потенциала или получения будущих экономических выгод (future economic benefits).

Получение будущих экономических выгод в общественном секторе напрямую связано с деятельностью, приносящей доход. Под приносящей доходы деятельностью понимается экономическая, финансовая и

иная деятельность бюджетного учреждения по разработке и реализации экономических проектов, не связанных с финансовым обеспечением деятельности учреждения.

Подходы к отражению в финансовой отчетности деятельности по созданию сервисного потенциала, с одной стороны, и деятельности по получению будущих экономических выгод – с другой, должны диаметрально различаться, поскольку они влекут за собой различия в способности генерировать экономические выгоды. Деятельность по получению будущих экономических выгод означает наличие способности генерировать экономические выгоды. Данное обстоятельство требует отдельного отражения в отчете о финансовом положении субъектов государственного сектора активов, способных генерировать денежные средства от активов, не генерирующих денежные средства. В таблице показан проект отчета о финансовом положении субъектов государственного сектора, разработанный с учетом предложенной методики.

Проект отчета о финансовом положении субъектов государственного сектора

Статьи отчета о финансовом положении	Деятельность по созданию сервисного потенциала		Деятельность по созданию будущих экономических выгод		Итого	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Статьи активов с классификацией на финансовые и нефинансовые активы, включая активы культурного наследия (cultural heritage assets) и социальные льготы (social benefits)						
Итого активы						
Статьи обязательств с классификацией на краткосрочные (current) и долгосрочные (non-current) обязательства						
Чистые активы						
В том числе профицит/дефицит						
Резервы						
Переоценка внеоборотных активов						
Вклады собственников						
Выплаты собственникам						
Итого обязательства						

В образце отчета о финансовом положении субъектов государственного секто-

ра, предложенном в стандарте IPSAS 1 «Представление финансовой отчетности»,

активы классифицируются на внеоборотные и оборотные.

В авторском проекте отчета о финансовом положении субъектов государственного сектора (таблица) статьи активов делятся на финансовые и нефинансовые. По нашему мнению, предложенная классификация наиболее подходит к государственному сектору, поскольку ряд стандартов IPSAS содержит деление информации на финансовую и нефинансовую. Так, в пункте 18 стандарта IPSAS 1 уточнено, что дополнительная информация, включающая нефинансовую отчетность, может быть предоставлена наряду с финансовой отчетностью для создания более полной картины о деятельности субъекта за отчетный период.

Стандарты IPSAS 2 «Отчеты о движении денежных средств» и IPSAS 4 «Влияние изменений валютных курсов» содержат правила отражения в отчетности национальной и иностранной валюты с учетом разделения статей на монетарные и немонетарные. Также упоминаются активы в качестве финансовой и нефинансовой информации, включенной в отчетность.

На наш взгляд, данная классификация упростит прочтение активных статей балансового отчета и будет более понятна для пользователей.

Предлагаем также включить в состав активов статью «Социальные льготы». Социальные льготы должны отражать в своем балансе учреждения и предприятия социального обслуживания, такие как:

- центры социального обслуживания населения;
- дома-интернаты для престарелых и инвалидов, детей с физическими недостатками;
- геронтологические центры;
- иные учреждения, предоставляющие социальные услуги.

Социальные льготы должны быть представлены как финансовыми, так и нефинансовыми активами. Например, финансовыми активами являются социальные

пособия, субсидии, социальные доплаты к пенсии и прочие льготы.

Нефинансовыми активами могут выступать различные пакеты социальных услуг.

Другое понятие, характерное исключительно для общественного сектора, – это активы культурного наследия (cultural heritage assets). Согласно IPSAS 31 «Нематериальные активы», активы культурного наследия производят либо сервисный потенциал, либо будущие экономические выгоды. В зависимости от того, что производят или для чего используются активы культурного наследия, их оценка осуществляется либо по справедливой стоимости, либо по стоимости, определяемой для нематериальных активов (рис. 2).



Рис. 2. Классификация и признание в отчетности активов культурного наследия

В связи с этим при создании в балансе субъектов государственного сектора балансовой строки «Активы культурного наследия» отчет о финансовом положении становится более понятным, а также систематизируется и уточняется вид оценки данных объектов, т. е. растут информативность и качество отчета.

В заключение отметим, что предложенный проект отчета о финансовом положении субъектов государственного сектора содержит, по сути, два балансовых отчета. В балансе, отражающем деятельность по созданию сервисного потенциала, показаны активы и обязательства, сформировавшиеся в результате хозяйственной жизни субъекта государственного сектора. Так, в зависимости от организационно-правовой формы организации баланс может отражать целе-

вую деятельность по освоению бюджетных средств на различные общественные проекты, а также деятельность с находящимися во временном распоряжении средствами муниципалитета либо деятельность по исполнению какого-либо государственного задания.

В балансе, показывающем деятельность по созданию будущих экономических выгод, отражены активы и обязательства, сформировавшиеся в результате приносящей доход деятельности. Данную деятельность нельзя считать коммерческой, поскольку субъект государственного сектора, осуществляя приносящую доход деятельность, действует в силу своего правового назначения во исполнение определенных социальных задач. Получение прибыли не является его конечной целью.

Предложенная модель отчета о финансовом положении субъектов государственного сектора, на наш взгляд, будет более понятна для пользователей, поскольку одна и та же балансовая статья, например, «Основные средства», может иметь сальдовые остатки в обоих видах деятельности, но пользователю будет ясно, что методы оценки активов, генерирующих денежные средства, будут отличаться от активов, не генерирующих денежные средства.

Исходя из изложенного, полученные результаты исследования могут быть использованы при переводе национальной финансовой отчетности в отчетность, составленную в соответствии с международными требованиями IPSAS, а также при консолидировании финансовой отчетности субъектами государственного сектора.

Список литературы

1. 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.
2. Трофимова Л. Б. Основные направления совершенствования финансовой отчетности государственного сектора в контексте применения стандартов IPSAS // Вестник Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова. – 2024. – Т. 21. – № 5. – С. 140–147.
3. 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.
4. Oulasvirta L. A Consistent Bottom-Up Approach for Deriving a Conceptual Framework for Public Sector Financial Accounting // Public Money & Management. – 2021. – Vol. 41 (6). – P. 436–446.
5. Oyeshola B. A., 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 // 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. – Issue 1. – P. 103–124.

References

1. Trofimova L. B. Analiz kontseptualnykh osnov mezhdunarodnykh i rossiyskikh standartov finansovoy otchetnosti obshchestvennogo sektora [Analysis of the Conceptual Foundations of International and Russian Standards of Financial Reporting of the Public Sector] *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.).

2. Trofimova L. B. Osnovnye napravleniya sovershenstvovaniya finansovoy otchetnosti gosudarstvennogo sektora v kontekste primeneniya standartov IPSAS [Main Directions of Improving Financial Reporting of the Public Sector in the Context of Applying IPSAS Standards]. *Vestnik Rossiyskogo ekonomicheskogo universiteta imeni G. V. Plekhanova* [Vestnik of the Plekhanov Russian University of Economics], 2024, Vol. 21, No. 5, pp. 140–147. (In Russ.).
3. 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.
4. Oulasvirta L. A Consistent Bottom-Up Approach for Deriving a Conceptual Framework for Public Sector Financial Accounting. *Public Money & Management*, 2021, Vol. 41 (6), pp. 436–446.
5. Oyeshola B. A., 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. *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, Issue 1, pp. 103–124.

Поступила: 01.11.2024

Принята к печати: 16.01.2025

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