

2.3. РАЗВИТИЕ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА В РОССИИ: СБЛИЖЕНИЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ С МСФОГС

Токарев И.Н., соискатель кафедры учета, анализа и аудита МГУ им. М.В. Ломоносова, старший эксперт ООО «ФБК»

Реформирование законодательства в сфере бюджетного учета в качестве одной из приоритетных задач ставит сближение с международными стандартами финансовой отчетности для обеспечения пользователей качественной информацией о финансовом положении и финансовых результатах деятельности бюджетных учреждений.

В настоящее время применение международных стандартов финансовой отчетности в бюджетной сфере не является обязательным. Вместе с тем, отчетность на основании МСФОГС может формироваться финансовыми органами в инициативном порядке для представления внешним пользователям.

В настоящей статье рассматривается учет основных средств. Дается сравнительный анализ основных учетных принципов в соответствии с действующей системой бюджетного учета и международными стандартами финансовой отчетности в секторе государственного управления.

Рассматриваются вопросы методов оценки, способов начисления амортизации, момент признания основных средств в качестве активов, правила раскрытия информации в финансовой отчетности.

Причины сближения бюджетного учета с МСФОГС

В настоящее время Минфином России осуществляется реформа системы бюджетного учета в Российской Федерации. Результатом реформы стала Инструкция по бюджетному учету, утвержденная Приказом Минфина РФ от 10 февраля 2006 г. № 25н. Новые формы бюджетной отчетности, а также порядок их заполнения раскрыты Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности, утвержденной Приказом Минфина РФ от 21 января 2005 г. № 5н. Кроме того, Минфин России издал ряд писем, поясняющих новые правила бюджетного учета.

Новая система бюджетного учета не только установила новые учетные правила, но значительно скорректировала такие основополагающие вопросы, как цель и назначение бюджетной отчетности, пользователи бюджетной отчетности.

Ранее отчетность об исполнении бюджета отражала в основном денежные потоки бюджета и носила преимущественно контрольную функцию, поскольку пользователями бюджетной отчетности были в основном участники бюджетного процесса – органы законодательной власти, Минфин России и Счетная Палата России и т.п.

Одной из главных задач бюджетного учета на современном этапе является формирование и представление отчетности о состоянии государственных финансов для широкого круга лиц – общественности, кредиторов, инвесторов.

Учитывая, что внешними пользователями бюджетной отчетности является не только российская общественность, но и международные организации, иностранные государства и иные зарубежные партнеры, было принято решение о том, что бюджетная отчетность публично-правовых образований (Российской Федерации, субъектов РФ, муниципальных образований) должна формироваться на основании международных стандартов финансовой отчетности в государственном секторе (МСФОГС).

Данные стандарты приняты Международной федерацией бухгалтеров (МФБ/IFAC) в 1977 г. и применяются большинством развитых стран. Их основой являются международные стандарты финансовой отчетности для коммерческих организаций (МСФО).

Стандарты МСФОГС были основаны на обширной международной практике бюджетного учета и, несомненно, могут служить ориентиром для разработки прогрессивных методов учета и формирования качественной бюджетной отчетности.

Несмотря на то, что нормативные акты, регулирующие бюджетный учет, не содержат явной ссылки на МСФОГС, во многом новые правила бюджетного учета соответствуют международным стандартам. Данная статья посвящена предметному анализу степени соответствия правил бюджетного учета, предусмотренных действующей российской системой бюджетного учета (РСБУ), принципам МСФОГС. Для анализа взяты лишь один из многих объектов учета – основные средства.

Признание основных средств

В качестве объектов основных средств в соответствии с РСБУ признаются материальные объекты, используемые в процессе деятельности учреждения при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд учреждения, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданные в аренду, а также имущество казны Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, независимо от стоимости объектов основных средств со сроком полезного использования более 12 месяцев.

Объектами основных средств в соответствии с МСФОГС 17 «Основные средства» являются материальные активы, которые используются субъектом для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим субъектам, или для административных целей и которые предполагается использовать в течение более чем одного отчетного периода.

В соответствии с МСФОГС в качестве объектов основных средств могут быть признаны объекты при соблюдении двух условий:

- с высокой вероятностью будущие экономические выгоды или выгоды от использования актива будут поступать субъекту;
- затраты по созданию актива или его справедливая стоимость могут быть оценены надежно.

Очевидно различие в учетных подходах. В бюджетном учете признание объектов основных средств происходит в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов и исходя из срока полезного использования, превышающего 12 месяцев. В соответствии же с МСФОГС обязательным условием признания объекта основных средств является наличие высокой вероятности получения экономических выгод от данного объекта в будущем и возможности достоверно оценить затраты по его созданию или его справедливую стоимость.

Необходимо также отметить, что в соответствии с МСФОГС объекты основных средств, полученные в финансовую аренду (лизинг), должны учитываться на балансе лизингополучателя (т.к. в случае финансового лизинга именно на лизингополучателя ложатся риски).

Инструкция по бюджетному учету применительно к арендованному имуществу говорит лишь о том, что законченные капитальные вложения арендатора в арендованные им здания, сооружения, оборудование

и другие объекты учитываются в составе собственных основных средств арендатора в сумме произведенных вложений, если иное не предусмотрено договором аренды.

Первоначальная оценка основных средств

И в российском бюджетном учете и в МСФОГС основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости. В бюджетном учете первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических вложений учреждения в приобретение, сооружение и изготовление объектов основных средств. В соответствии с МСФОГС 17 основные средства должны первоначально оцениваться по затратам на их создание (приобретение), в которые включаются покупная стоимость, импортные пошлины, невозмещаемые налоги и иные расходы, непосредственно связанные с доведением данного объекта основных средств до состояния, пригодного для использования.

Однако есть и различия в методах оценки. В соответствии с МСФОГС в первоначальную стоимость объекта основных средств может быть включена сумма расходов на демонтаж основного средства и приведение территории в первоначальное состояние. Российская система бюджетного учета этого не предусматривает.

Согласно РСБУ в стоимость основного средства могут быть включены суммы процентов по привлеченным для покупки основного средства кредитам и займам. Согласно же МСФОГС проценты за кредит не должны быть капитализированы, а должны быть выделены и отнесены на расходы текущего периода. Справедливости ради отметим, что альтернативный подход, предусмотренный МСФОГС 5, все же позволяет включать в первоначальную стоимость объекта основного средства проценты и прочие затраты по заемным средствам, взятым для приобретения или сооружения данного основного средства, при следующих условиях:

- затраты по займам и кредитам с высокой вероятностью будут способствовать получению от объекта основных средств экономических выгод в будущем;
- величина этих затрат может быть достоверно (надежно) оценена.

В противном случае затраты по займам признаются в качестве расходов текущего периода.

В бюджетном учете вложения на приобретение и сооружение основных средств определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в валюте Российской Федерации в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). В МСФОГС капитализация суммовых (курсовых) разниц не допускается.

Переоценка основных средств

Согласно РСБУ учреждения проводят переоценку стоимости объектов основных средств, за исключением активов в драгоценных металлах, по состоянию на начало отчетного года путем пересчета их балансовой стоимости и начисленной суммы амортизации. Сроки и порядок переоценки устанавливаются Правительством Российской Федерации.

В соответствии с МСФОГС 17 переоценка стоимости основных средств допускается только как альтернативный подход. Основным подходом МСФОГС 17 является отражение объектов основных средств по остаточной стоимости за минусом накопленной суммы обесцене-

ния. Обесценением в соответствии с МСФОГС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежный поток» признается снижение будущих экономических выгод от использования актива в размере, превышающем величину его накопленной амортизации.

Амортизация основных средств

В бюджетном учете расчет годовой суммы начисления амортизации основных средств производится линейным способом исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. В течение отчетного года амортизация на основные средства начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы. Срок полезного использования объектов основных средств определяется при принятии объектов к бухгалтерскому учету в соответствии с классификацией объектов основных средств, включаемых в амортизационные группы, установленной Правительством Российской Федерации. Начисленная амортизация в размере 100% стоимости на объекты, которые пригодны для дальнейшей эксплуатации, не может служить основанием для списания их по причине полной амортизации. По объектам основных средств амортизация начисляется в следующем порядке:

- на объекты основных средств и нематериальных активов стоимостью до 1 000 рублей включительно, а также на драгоценности, ювелирные изделия, библиотечный фонд, независимо от стоимости, амортизация не начисляется;
- на объекты основных средств и нематериальных активов стоимостью от 1 000 до 10 000 рублей включительно амортизация начисляется в размере 100% балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию;
- на объекты основных средств и нематериальных активов стоимостью свыше 10 000 рублей амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами.

В соответствии с МСФОГС 17 амортизация начисляется способом, наиболее адекватно раскрывающим принцип соответствия доходов и расходов. Таким образом, используемый метод амортизации должен отражать схему, по которой субъект потребляет экономические выгоды, получаемые от актива. Допустимыми методами в соответствии с МСФОГС 17 являются линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания стоимости основного средства пропорционально стоимости выпущенной продукции, причем метод амортизации может пересматриваться в течение срока полезного использования. Срок полезного использования может быть пересмотрен в течение времени использования актива, если ожидаемые на момент пересмотра будущие экономические выгоды отличаются от исходных (принятых изначально).

Раскрытие в финансовой отчетности

В соответствии с Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности, утвержденной Приказом Минфина РФ от 21 января 2005 г. № 5н, основные средства отражаются в бюджетной отчетности следующим образом. В активе баланса по строке 010 отражается первоначальная стоимость основных средств, по строке 020 – сумма начисленной амортизации, а по строке 030 – остаточная стоимость основных средств.

В соответствии же с МСФОГС форма отчета о финансовом положении предусматривает отражение лишь

остаточной стоимости основных средств. Вместе с тем, правила формирования баланса в соответствии с Инструкцией № 5н не противоречат требованиям МСФОГС.

Дальнейшие шаги по сближению бюджетного учета с МСФОГС

Как видно из приведенного выше сравнительного анализа, МСФОГС не предусматривает каких-либо лимитов по стоимости основных средств, в связи с этим необходимо отказаться и в бюджетном учете от существующих пороговых значений (1 000 руб. и 10 000 руб.) в целях начисления амортизации на объекты основных средств. Необходимо отметить, что в соответствии с МСФОГС списание стоимости основных средств на расходы и его отражение в отчете о результатах финансовой деятельности должно производиться исходя из критерия существенности (материальности) стоимостей данных основных средств и запасов для целей сооставления отчетности.

Принцип существенности, как и другие фундаментальные принципы бухгалтерского учета, в системе нормативного регулирования российского бюджетного учета отсутствуют. Этот недостаток системы бюджетного учета необходимо устранить в ближайшем будущем.

Исходя из этого принципа необходимо будет, например, реклассифицировать материальные ценности, учитываемые в бюджетном учете на счетах 010108000 «Драгоценности и ювелирные изделия» и 010106000 «Производственный и хозяйственный инвентарь» и перевести их в состав материальных запасов для целей подготовки отчетности в соответствии с МСФОГС в случае, если их стоимость не является существенной для целей сооставления отчетности. Для целей сооставления бюджетной отчетности данные активы могут быть также реклассифицированы как прочие активы, причем в группу прочих активов должны попасть те из них, стоимостная оценка которых по отдельным группам не является существенной для представления данных групп развернуто в отчетности.

Необходимо также обеспечить возможность учета в составе затрат на приобретение и создание объекта основных средств затрат на его демонтаж и восстановление территории в случае создания (признания в учете) резерва на демонтаж данного основного средства по завершении его эксплуатации и приведения территории в первоначальное состояние. В связи с этим необходимо представить дополнительную информацию о созданных резервах на воссоздание исходных условий на территориях размещения основных средств субъекта (рекультивацию земель и т.п.).

Необходимо скорректировать учет курсовых и суммовых разниц в рамках бюджетного учета. Для сближения бюджетного учета с учетом по МСФОГС необходимо отказаться от капитализации суммовых и курсовых разниц, относя их на прочие доходы и расходы в отчете о результатах финансовой деятельности.

Применение линейного метода при начислении амортизации основных средств не противоречит требованиям МСФОГС, но для сближения бюджетного учета с МСФОГС необходимо предусмотреть возможность использования бюджетными учреждениями метода списания стоимости основного средства пропорционально стоимости выпущенной продукции. Это позволит приблизить бюджетный учет к практике применения МСФОГС, в соответствии с которой используемый ме-

тод амортизации должен отражать схему, по которой субъект потребляет экономические выгоды.

Как известно, на балансе бюджетных учреждений зачастую числится негодное для использования имущество, которое не может быть списано по причине отсутствия разрешения соответствующего органа по управлению государственным (муниципальным) имуществом. Для целей приведения бюджетного учета в соответствие с МСФОГС необходимо исключить указанные основные средства из бюджетной отчетности, поскольку использование таких объектов основных средств не принесет с высокой вероятностью будущие экономические выгоды субъекту, и, следовательно, такие объекты не соответствуют критериям признания актива по МСФОГС.

В данной статье нами были проанализированы правила учета лишь одного из вида имущества. Вместе с тем, правила бюджетного учета требуют совершенствования и в части иных активов, а также обязательств и иных объектов бюджетного учета.

Литература

1. Инструкция по бюджетному учету, утвержденная Приказом Минфина РФ от 10 февраля 2006 г. № 25н.
2. Инструкция о порядке сооставления и представления годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности, утвержденная Приказом Минфина РФ от 21 января 2005 г. № 5н.
3. Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора, 2001 год.

Токарев Игорь Николаевич

РЕЦЕНЗИЯ

Проблемы, поднятые в статье И.Н. Токарева, представляют значительный интерес как с теоретической, так и с практической точки зрения. Дело в том, что реформирование законодательства в сфере бюджетного учета в качестве одной из приоритетных задач ставит сближение с международными стандартами финансовой отчетности для обеспечения пользователей качественной информацией о финансовом положении и финансовых результатах бюджетных учреждений.

Применение МСФО вызывает массу затруднений даже у коммерческих организаций. В бюджетной же сфере, с ее спецификой хозяйственных операций, проблема применения МСФО стоит тем более остро.

В работе Токарева И.Н. фиксируются существенные правила учета одного из видов активов бюджетных учреждений – основных средств. Проводится сравнительный анализ указанных требований с требованиями МСФО. Рассматриваются вопросы методов оценки, способов начисления амортизации, момент признания основных средств в качестве активов, правила раскрытия в финансовой отчетности.

В качестве нормативной основы в работе использованы как действующие нормативные документы, регулирующие бюджетный учет (инструкция по бюджетному учету, инструкция о формировании бюджетной отчетности), так и международные стандарты финансовой отчетности в государственном секторе (МСФОГС).

Статья носит традиционный характер, что обусловлено предметом и способом исследования. Полученные автором результаты представляются обоснованными. Интерес представляют обозначенные автором пути дальнейшего совершенствования правил бюджетного учета основных средств.

В качестве недостатка работы можно указать на то, что автор не уделил внимания теоретическому обоснованию учетных механизмов, заложенных в МСФОГС, что, впрочем, является самостоятельным предметом исследования.

Резюмируя изложенное, можно констатировать, что статья и по содержанию, и по форме автором соответствует требованиям, предъявляемым к научно-практическим работам. Данную статью целесообразно опубликовать в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Чая В.Т., д.э.н., профессор, академик РАЕН, исполнительный директор Ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество», член редакционной коллегии журнала «Аудит и финансовый анализ»

2.3. DEVELOPMENT OF BUDGETARY ACCOUNTING IN THE RUSSIAN FEDERATION: CONVERGENCE WITH IPSAS REGARDING PROPERTY PLANT AND EQUIPMENT ACCOUNTING

Igor N. Tokarev, Post-graduate Student

Budgetary accounting reform that take place at the moment aimed among other things at convergence with international accounting standards to provide the users with high-quality information about financial position and results of operations of budgetary institutions. At present in budgetary accounting the compliance with international accounting standards is still not obligatory. Nevertheless the financial statements complied with IPSAS can be prepared and presented voluntary following the needs of users. The present paper comprises the comparative analysis of the key accounting approach related to the property plant and equipment used in the present budgetary accounting and International Public Sector Accounting Standards. In particular the publication deals with accounting issues related to the recognition, measurement, depreciation of the property, plant and equipment as well as with related disclosures in the financial statements.