

Лекция 1. Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций сектора государственного управления

Основные направления реформирования бюджетного учета и отчетности в РФ

Современный этап развития российской экономики характеризуется проведением реформы бюджетной системы, одним из основных положений которой является реорганизация бюджетных учреждений. В настоящее время в бюджетной сфере Российской Федерации продолжается масштабное реформирование, нацеленное на повышение эффективности её функционирования. Данная реформа была начата Минфином России в 2004 году, когда были обозначены основные направления реформирования бюджетного сектора.

Федеральным законом от 08.05.2010 г. №83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» предусмотрено создание трех типов учреждений.

ТИПЫ УЧРЕЖДЕНИЙ (п. 4 ст. 6 Закона № 83-ФЗ)

- **Казенное учреждение** (правовое положение установлено в ст. 161 БК РФ);
- **Бюджетное учреждение** (правовое положение установлено ст. 9.2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»)
- **Автономное учреждение** (правовое положение установлено Федеральным законом от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях»)

КАЗЕННОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ (ст. 6 БК РФ)

Государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации полномочий органов государственной власти или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основе бюджетной сметы

КАЗЕННОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ

Правовое положение	Ст. 161 Бюджетного кодекса России
Сфера деятельности	Оборонеспособность и безопасность страны
Финансовое обеспечение	На основе бюджетной сметы. Доходы от приносящей доход деятельности зачисляются в бюджет в полном объеме
Документы о планах деятельности	Бюджетная смета. Для отдельных учреждений – государственное (муниципальное) задание
Открытие счетов	В органах Казначейства
Распространение действия Закона № 44-ФЗ (2)	Да
Учет и отчетность	Бюджетный учет и бюджетная отчетность

ИМУЩЕСТВО КАЗЕННОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

- Закрепляется на праве оперативного управления
- Казенное учреждение не вправе отчуждать или иным способом распоряжаться имуществом без согласия собственника имущества

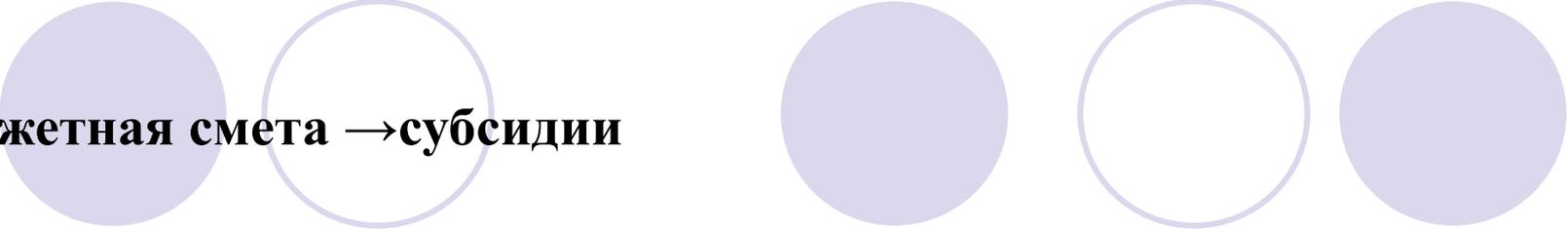
Бюджетное учреждение

- **некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий соответственно органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах.**

Бюджетное учреждение (продолжение)

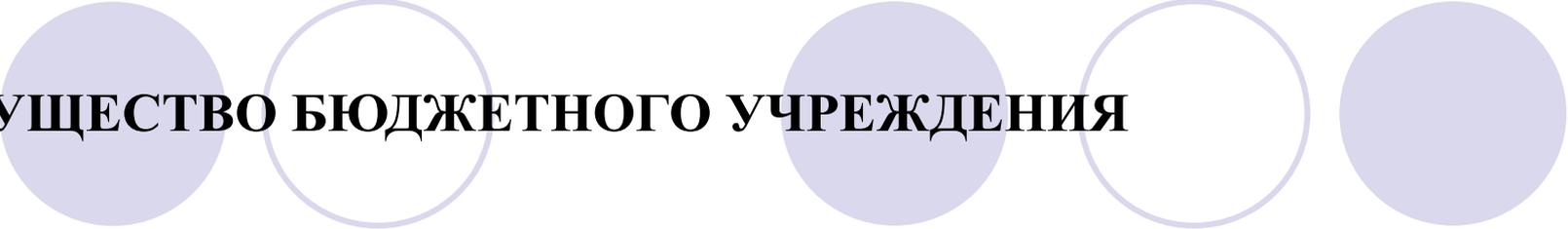
- **Бюджетное учреждение осуществляет деятельность, связанную с выполнением работ, оказанием услуг, относящихся к его основным видам деятельности (в обязательном порядке указанным в учредительных документах) в соответствии с государственным (муниципальным) заданием, от выполнения которого оно не вправе отказаться.**
- **Бюджетные и автономные учреждения согласно п.1 ст. 78.1 БК РФ получают вместо бюджетных ассигнований на выполнение государственного (муниципального) задания субсидии из соответствующего бюджета.**

Правовое положение БЮДЖЕТНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ	Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»
Сфера деятельности	Не ограничена
Финансовое обеспечение	В виде субсидий в соответствии с государственным заданием. Доходы от приносящей доход деятельности поступают в самостоятельное распоряжение
Документы о планах деятельности	План финансово-хозяйственной деятельности, государственное задание
Открытие счетов	В органах Казначейства
Распространение действия Закона № 44-ФЗ	Да
Учет и отчетность	Бухгалтерский учет и бухгалтерская отчетность



Бюджетная смета → субсидии

Средства из бюджета бюджетным и автономным учреждениям предоставляются в виде субсидии на возмещение нормативных затрат, связанных с выполнением государственного (муниципального) задания.



ИМУЩЕСТВО БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

1. Закрепляется Учредителем на праве оперативного управления
2. Без согласия собственника **не вправе распоряжаться** (в том числе сдавать в аренду):
 - **любым недвижимым имуществом;**
 - **особо ценным движимым имуществом,** закрепленным за ним собственником и приобретенным за счет средств, выделенных собственником на приобретение такого имущества
3. Остальным имуществом распоряжается самостоятельно, кроме совершения крупной сделки, которая заключается с предварительного согласия Учредителя

КРИТЕРИИ ОТНЕСЕНИЯ ВЕЩЕЙ К НЕДВИЖИМОМУ ИМУЩЕСТВУ

- **Неразрывная связь объекта (вещи) с землей;**

○ **Невозможность перемещения объекта (вещи) без нанесения несоразмерного ущерба их назначению**

(ст. 130 - 132 ГК РФ)

(3) ОСОБО ЦЕННОЕ ДВИЖИМОЕ ИМУЩЕСТВО

(постановление Правительства РФ от 26 июля 2010 г. № 538)

подлежит включению в состав такого имущества, **балансовая стоимость которого превышает**

- **от 200 тыс. рублей до 500 тыс. рублей** – для федеральных автономных и бюджетных учреждений;
- **от 50 тыс. рублей до 500 тыс. рублей** – для автономных и бюджетных учреждений субъекта Российской Федерации;
- **от 50 тыс. рублей до 200 тыс. рублей** – для муниципальных автономных и бюджетных учреждений

ОСОБО ЦЕННОЕ ДВИЖИМОЕ ИМУЩЕСТВО

ОСНОВНЫЕ КРИТЕРИИ:

- 1) **Балансовая стоимость;**
- 2) **Возможность осуществления уставной деятельности без данного имущества;**
- 3) **Специальный порядок отчуждения**

Внимание! Виды особо ценного имущества определяют соответствующие органы исполнительной власти. Перечень особо ценного движимого имущества определяет Учредитель

КРУПНАЯ СДЕЛКА (ст. 9.2 Закона № 7-ФЗ)

Сделка, связанная с распоряжением денежными средствами, отчуждением иного имущества (которым бюджетное учреждение вправе распоряжаться самостоятельно), а также с передачей такого имущества в пользование или в залог при условии, что цена такой сделки либо стоимость отчуждаемого имущества **превышает 10% балансовой стоимости активов бюджетного учреждения.**

Автономные учреждения

создаются собственником (органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя). Правовой статус и полномочия автономных учреждений определены Федеральным законом от 03 ноября 2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях». Финансовое обеспечение деятельности автономных учреждений осуществляется за счет средств бюджета в виде субсидий в соответствии с заданием учредителя, бюджетных инвестиций. Доходы от приносящей доход деятельности остаются в распоряжении автономного учреждения. Автономные учреждения принимают бюджетные обязательства от своего имени. Публично-правовое образование не несет субсидиарную ответственность по обязательствам автономных учреждений, им созданных.

АВТОНОМНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ

Правовое положение	Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях»
Сфера деятельности	Решают задачи в сферах социального развития
Финансовое обеспечение	В виде субсидий в соответствии с государственным заданием. Доходы от приносящей доход деятельности поступают в самостоятельное распоряжение
Документы о планах деятельности	План финансово-хозяйственной деятельности, государственное задание
Открытие счетов	Вправе открывать счета в банках или в соответствии с соглашением в Казначействе
Распространение действия Закона № 44-ФЗ	Нет
Учет и отчетность	Бухгалтерский учет и бухгалтерская отчетность

ИМУЩЕСТВО АВТОНОМНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

1. Закрепляется Учредителем на праве оперативного управления
2. Без согласия собственника **не вправе распоряжаться** (в том числе сдавать в аренду):
 - **недвижимым имуществом**, закрепленным за ним собственником;
 - **особо ценным движимым имуществом**, закрепленным за ним собственником и приобретенным за счет средств, выделенных собственником на приобретение такого имущества
3. Остальным имуществом распоряжается самостоятельно, кроме совершения крупной сделки, которая заключается с предварительного согласия Учредителя.

Реформа бюджетного учета

Цель реформы – обеспечить концептуальную и учетную основу, пригодную для анализа и оценки бюджетно-налоговой политики (в особенности, результатов деятельности субъектов сектора государственного управления).

Новые подходы к системе учета в секторе государственного управления

- **разработана новая бюджетная классификация;**
 - **введена новая категория – расходные обязательства (ст. 65 БК РФ);**
 - **введен метод начислений;**
 - **введен новый показатель – финансовый результат или чистая стоимость активов;**
- (приказ Минфина России от 26.08.2004 г. № 70н)

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА

Введена новая Инструкция по бюджетному учету (**приказ Минфина России от 10.02.2006 г. № 25н**):

- Устранены технические ошибки;
- Приведены в соответствие номера счетов по кодам КОСГУ кодам экономической классификации;
- Приведены в соответствие кодам экономической классификации номера аналитических счетов;
- Отражены финансовые и хозяйственные операции в Инструкции по бюджетному учету

Дальнейшее совершенствование бюджетного учета продолжается

Введена Инструкция по бюджетному учету (**приказ Минфина России от 30.12.2008 г. № 148н**):

1. Разграничены понятия «учреждение», «органы Казначейства», «финансовые органы»;
2. Исключено определение понятия «бюджетный учет»;
3. Понятие «бюджетное законодательство» заменено на «Бюджетный кодекс»;
4. Понятие «корреспонденция счетов бюджетного учета» заменено на понятие «перечень типовых корреспонденций счетов бюджетного учета»

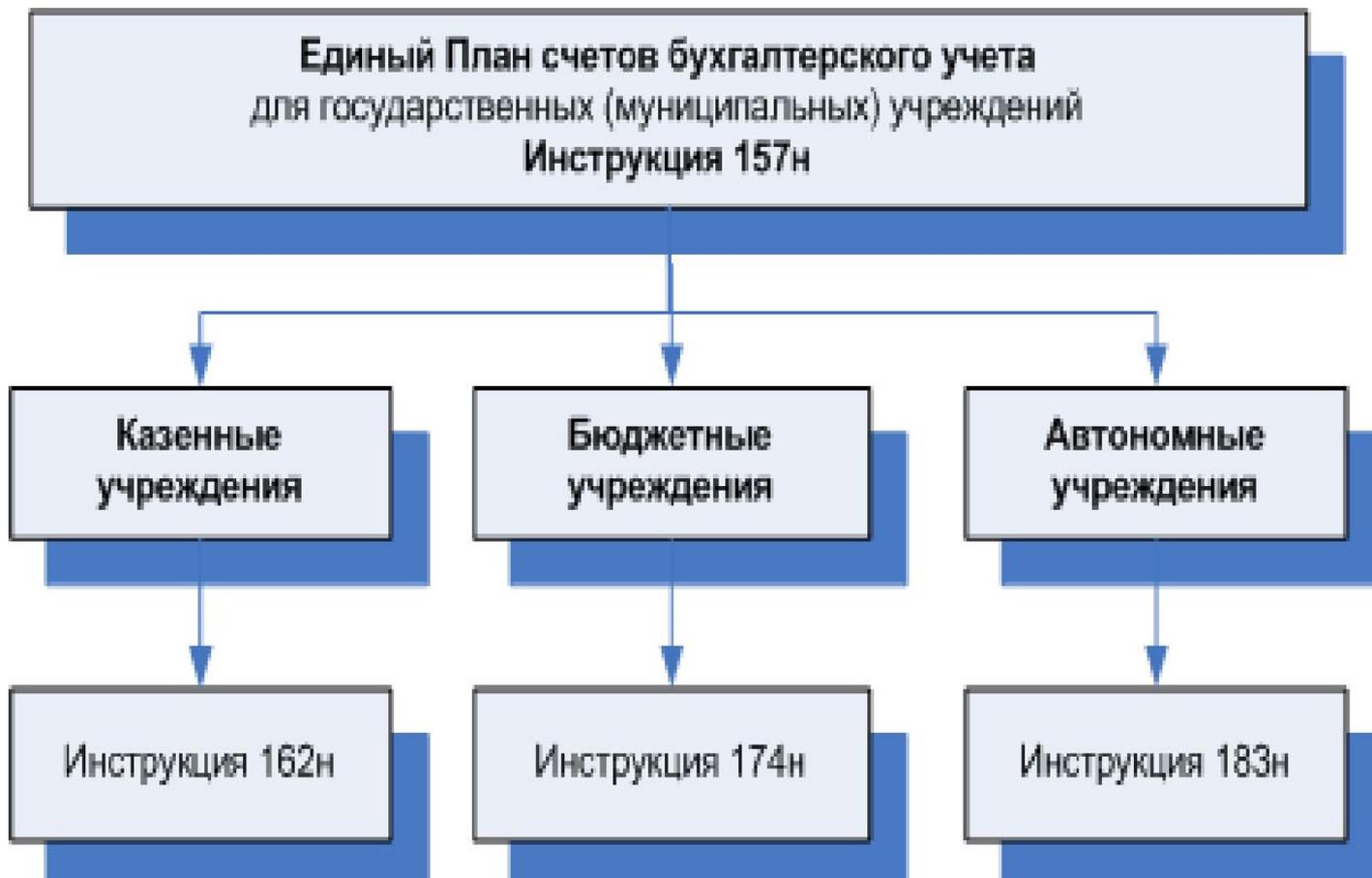
Основные нормы, формирующие концепцию организации учета и отчетности в секторе государственного управления

- **Бюджетный кодекс Российской Федерации**
- **Федеральный закон от 6.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»**
- **Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора**
(Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации»)

СУБЪЕКТЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- **Органы государственного регулирования** (Минфин России, Центральный банк Российской Федерации)
- **Совет по стандартам бухгалтерского учета** (создан при Минфине России и занимает промежуточное место между государственными и негосударственными органами)
- **Органы негосударственного регулирования** (саморегулируемые организации)

УЧЕТНАЯ СИСТЕМА сектора государственного управления



ФЕДЕРАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОРГАНИЗАЦИЙ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

ФСБУ ОГС	Дата принятия и номер приказа	Дата вступления в силу
Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора	приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256 н (рег. № 46517)	1 января 2018 г.
Основные средства	приказ Минфина России от 31.12.2016 № 257н (рег. № 46518)	1 января 2018 г.
Аренда	приказ Минфина России от 31.12.2016 № 258 н	1 января 2018 г.
Обесценение активов	приказ Минфина России от 31.12.2016 № 259 н (рег. № 46520)	1 января 2018 г.
Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности	приказ Минфина России от 31.12.2016 № 260 н (рег.№ 46519)	1 января 2018 г.

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

Стандарт «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» устанавливает единые требования к ведению бухгалтерского учета государственными (муниципальными) бюджетными и автономными учреждениями, бюджетного учета активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства, формированию информации об объектах бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) учреждений, бюджетной отчетности.

Стандарт также определяет: основные правила (способы) ведения бухгалтерского учета субъектами бухгалтерского учета, объекты бухгалтерского учета; общие правила признания (прекращения признания) их в бухгалтерском учете; оценку (денежное измерение); методы оценки (денежного измерения) объектов бухгалтерского учета;

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА (продолжение)

- общие требования к порядку формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, и ее качественные характеристики; основные принципы (допущения) подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектами бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также основные требования к инвентаризации активов и обязательств, осуществляемой в целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности.
- В стандарте приводится перечень объектов учета организаций государственного сектора. **К объектам учета данных организаций относятся: активы, обязательства, чистые активы, доходы, расходы, финансовый результат.**

СПРАВЕДЛИВАЯ СТОИМОСТЬ

Стандарт «Концептуальные основы бухг. учета и отчетности организаций государственного сектора» вводит определение справедливой стоимости: цена, по которой может быть осуществлен переход права собственности на актив или обязательство между хорошо осведомленными, желающими совершить сделку независимыми сторонами. Стандарт устанавливает основные методы определения справедливой стоимости для различных видов активов и обязательств.

МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ

- метод рыночных цен. Рыночная цена – это цена, которая может быть получена при продаже актива (обязательства) между хорошо осведомленными, желающими совершить сделку независимыми сторонами. Рыночной не является расчетная цена, завышенная или заниженная в результате особых условий или обстоятельств, специальных условий или скидок, предоставляемых любой стороной, связанной с продажей.
- метод амортизированной стоимости замещения – определяется как разница между стоимостью восстановления (воспроизводства) актива или стоимостью замены актива в зависимости от того, какая из этих величин меньше, и суммой накопленной амортизации, рассчитанной на основе такой стоимости.

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА (продолжение)

Наиболее важным нововведением стандарта «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» является установление нового состава бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора, который включает:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах деятельности;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет, сопоставляющий утвержденный бюджет и исполнение бюджета;
- пояснительную записку к раскрываемым показателям бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- пояснения.

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА (продолжение)

- Стандарт «Основные средства» устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету активов, классифицируемых как основные средства, а также требования к информации об основных средствах, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.
- Важным изменением, которое вносится в учет федеральным стандартом «Основные средства», является введение нового объекта учета – инвестиционной недвижимости.
- Следует отметить, что введение в учет названного объекта, с одной стороны, сближает российскую систему учетных объектов с международной, поскольку последняя также включает инвестиционную недвижимость. С другой стороны, отечественная классификация данного объекта одновременно и отдаляет указанные системы, поскольку признает инвестиционную недвижимость в качестве одной из групп основных средств, в то время как в международных стандартах инвестиционная недвижимость и основные средства являются двумя разными объектами учета.

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА (продолжение)

- Кроме нового объекта учета стандарт «Основные средства» устанавливает и новую классификацию операций, в результате которых в организацию поступают основные средства и инвестиционная недвижимость, а также новые правила первоначальной оценки данных активов, зависящие от вида поступления.
- Согласно данному Стандарту организации государственного сектора могут выбирать следующие методы начисления амортизации основных средств:
 - линейный;
 - уменьшаемого остатка;
 - пропорционально объему продукции. Для начисления амортизации стандарт устанавливает стоимостные границы.

Стоимостные границы для начисления амортизации основных средств по федеральному стандарту «Основные средства» и инструкции

№157н

Федеральный стандарт	Инструкция №157н
1. На объекты ОС стоимостью свыше 100 000 руб. амортизация начисляется на основе рассчитанных в установленном порядке норм амортизации	На объекты движимого и недвижимого имущества стоимостью свыше 40 000 руб. амортизация начисляется в установленном порядке нормами амортизации
2. На объекты ОС стоимостью до 10 000 руб. включительно, за исключением объектов библиотечного фонда, амортизация не начисляется	На объекты движимого имущества – объекты основных средств стоимостью до 3 000 руб. включительно, за исключением объектов библиотечного фонда, амортизация не начисляется

принятии к учету.

- На объекты движимого имущества стоимостью от 3 000 до 40 000 руб.

Федеральный стандарт

Инструкция №157н

включительно амортизация начисляется в размере 100 % балансовой

3. На объекты библиотечного фонда

стоимостью до 100 000 руб.

включительно амортизация

начисляется в размере 100 %

первоначальной стоимости при

выдаче объекта в эксплуатацию

3. На объекты библиотечного фонда

стоимостью до 40 000 руб.

включительно амортизация

начисляется в размере 100 %

балансовой стоимости при выдаче

объекта в эксплуатацию

4. На иные объекты основных средств

стоимостью от 10 000 до 100 000

руб. включительно амортизация

начисляется в размере 100 %

первоначальной стоимости при

выдаче объекта в эксплуатацию

- На объекты недвижимого имущества

стоимостью до 40 000 руб.

включительно амортизация

начисляется в размере 100 %

балансовой стоимости объекта при

принятии к учету.

- На объекты движимого имущества

стоимостью от 3 000 до 40 000 руб.

включительно амортизация

начисляется в размере 100 %

балансовой стоимости при выдаче

объекта в эксплуатацию

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА (продолжение)

- Таким образом, подходы к начислению амортизации основных средств в федеральном стандарте «Основные средства» соответствуют подходам в МСФО ОС 17 «Основные средства».
- Еще одним существенным сближением с МСФО ОС является требование обязательного учета обесценения активов.
- Федеральный стандарт «Обесценение активов» является аналогом двух международных стандартов: МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства»; МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства». Вместе с тем российский стандарт имеет некоторые принципиальные отличия от своих международных аналогов.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ «ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ» - ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ ПРИЗНАКИ ОТ МЕЖДУНАРОДНЫХ АНАЛОГОВ

- Согласно стандарту убыток от обесценения актива – это превышение остаточной стоимости актива над его справедливой стоимостью за вычетом затрат на выбытие актива.
- Согласно требованиям МСФО ОС 21 и МСФО ОС 26 балансовая стоимость активов (в том числе основных средств) доводится не до справедливой, а до возмещаемой стоимости.
- При этом возмещаемая стоимость определяется как наибольшая из двух величин:
 - справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу объекта;
 - ценности его использования.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА «АРЕНДА»

- Наиболее важным изменением в федеральном стандарте «Аренда» является введение в стандарте требования о применении справедливой стоимости и дисконтированной стоимости для оценки активов и обязательств, возникающих из договора аренды. Так, согласно стандарту, арендатор признает в учете актив, полученный в финансовую аренду, в оценке, равной стоимости обязательств перед арендодателем и сумме первоначальных прямых затрат, понесенных арендатором.
- Величина данных обязательств, в свою очередь, определяется как наименьшая из:
 - справедливой стоимости арендуемых активов;
 - дисконтированной стоимости всех минимальных арендных платежей за срок аренды.

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

- Таким образом, стандарты «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» и «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» регулируют общие вопросы организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности организациями сектора государственного управления.
- Стандарты «Основные средства», «Аренда» и «Обесценение активов» регулируют правила учета основных средств и операций с ними и были выбраны для адаптации в числе первых, поскольку их применение существенно влияет на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций сектора государственного управления. Следует отметить, что при правильном применении на практике федеральных стандартов должна существенно повыситься достоверность учетной и отчетной информации организаций государственного сектора.