



Свешникова Ольга Николаевна

кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Федеральное Государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева»
svesholga@yandex.ru

Носонова Валерия Артуровна

бакалавр, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Федеральное Государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева»
vartno@mail.ru

УДК 657.01

**ДОХОДЫ И РАСХОДЫ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ
СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ
ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА**

В статье рассматриваются доходы и расходы как объекты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора. Применение международных стандартов финансовой отчетности для общественного сектора при подготовке финансовой информации позволит пользователям, в частности, государству получить более прозрачное и сопоставимое представление о результатах финансовой деятельности организации и эффективности использования выделенных бюджетных ресурсов. В результате исследования выявлена специфика признания выручки по различным видам обменных операций, установлены варианты классификации расходов в финансовой отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, выручка, доходы, классификация, критерии, расходы, международные стандарты, общественный сектор, отчет о финансовых результатах.



Общественный сектор является частью современной экономической системы государства, где для решения социально значимых вопросов постоянно вступают во взаимодействие рынок и государство. Субъекты данного сектора нуждаются в информации, отражающей правильность, эффективность и результативность использования предоставленных обществом в их распоряжение ресурсов. Получение данной информации возможно путем составления финансовой отчетности на основе показателей, характеризующих финансовые результаты хозяйственной деятельности – доходов и расходов.

С 1 января 2018 на территории Российской Федерации начали применяться некоторые федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, среди которых основополагающим является стандарт «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора». В нем сконцентрированы базовые требования к ведению учета в бюджетных, автономных, государственных (муниципальных) учреждениях. Применение данного стандарта направлено на повышение достоверности, прозрачности и подотчетности учреждений государственного сектора при достижении ими заданной результативности использования бюджетных средств. Несмотря на отсутствие в целях деятельности данного типа учреждений явной коммерциализации, одним из объектов бухгалтерского учета, являются доходы.

В стандарте доходом признается увеличение полезного потенциала активов и (или) поступление экономических выгод за отчетный период, за исключением поступлений, связанных с вкладами собственников (учредителей) [1]. Из него следует, что сущность дохода раскрывается через новый термин – полезный потенциал, содержание которого не раскрывается в этом стандарте. В то время как в проекте федерального стандарта (2015 г.) было указано, что полезный потенциал представляет собой пригодность актива к использованию субъектом учета самостоятельно или совместно с другими активами в целях выполнения государственных функций, а также к обмену на другие активы и погашению обязательств, принятых субъектом учета [9].

Следует отметить, что в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС), для характеристики показателей финансовых результатов не применяется термин «доход». Вместо него МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» использует понятие «revenue» (выручка), как валовое поступление экономических выгод или возможности полезного использования в течение



ISSN: 2500-4212. Свидетельство о регистрации СМИ: ЭЛ № ФС 77 - 67083 от 15.09.2016
Научное обозрение. Раздел II. Наука и практика. 2018. №2. ID 112

отчетного периода, приводящее к увеличению чистых активов / капитала, не связанного с увеличением взносов собственников [4].

Исторически сложилось, что термин «выручка», активно применяемый в коммерческом секторе, имеет определенную смысловую нагрузку (выручка как «вырученные деньги» имеет отношение к поступлениям только от основных видов деятельности и только по обменным операциям), и, на первый взгляд, не может использоваться в общественном секторе [5]. Однако в российском законодательстве доход является одним из объектов бухгалтерского учета.

Основным вопросом в учете дохода служит момент его признания. Доход признается организацией в случае осуществления возможности полезного использования или получения будущих экономических выгод, что соответствует определению, а также при возможности оценки справедливой стоимости вознаграждения. Справедливая стоимость представляет собой цену, которая позволяет осуществить переход права собственности на актив от одной независимой стороны сделки к другой, которые хорошо осведомлены о предмете сделки и желают ее совершить.

В целях бухгалтерского учета субъекты общественного сектора могут иметь два вида выручки: от обменных и необменных операций. Каждый из них является предметом раскрытия МСФО ОС соответственно 9 «Выручка от обменных операций» и 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)». Выручка от обменных операций обусловлена продажей активов, услуг или погашением обязательств, а также соответствует передаче в обмен другой организации примерно равной стоимости имущества.

Существует определенная специфика в отношении критериев признания различных видов выручки (см. табл.).



ISSN: 2500-4212. Свидетельство о регистрации СМИ: ЭЛ № ФС 77 - 67083 от 15.09.2016

Научное обозрение. Раздел II. Наука и практика. 2018. №2. ID 112

Таблица. Критерии признания выручки от обменных операций в соответствии с МСФООС9 «Выручка от обменных операций»

<i>Критерии признания</i>	<i>Тип обменной операции и события</i>		
	<i>Продажа товаров</i>	<i>Оказание услуг</i>	<i>Проценты, роялти, дивиденды</i>
Перенос организацией на покупателя существенных рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности	+	-	-
Отсутствие участия в управлении и контроля организацией над проданным товаром	+	-	-
Сумма выручки может быть надежно измерена	+	+	+
Возникает вероятность поступления экономических выгод, связанных со сделкой в организацию	+	+	+
Ожидаемые и понесенные расходы могут быть надежно оценены	+	+	-
Возможно надежно оценить стадию завершенности сделки на отчетную дату	-	+	-
Проценты признаются в пропорциях во времени с учетом эффективной доходности активов	-	-	+
Признание осуществляется в соответствии с содержанием соответствующего соглашения	-	-	+
Признание осуществляется за счет установления прав акционеров на получение выплат	-	-	+



Из таблицы следует, что различные критерии признания выручки от обменных операций обладают определенными особенностями. В процессе признания выручки от продажи товаров ключевой критерий связан с переходом рисков и контроля от продавца к покупателю. При предоставлении услуг таковым является метод определения стадии завершенности работ, называемый «по мере готовности», согласно которому признание выручки происходит в тех отчетных периодах, в которых оказываются услуги. Преимущество данного подхода заключается в возможности сопоставления величины оказанных услуг с результатами деятельности организации. При признании таких видов выручки, как проценты, роялти, в первую очередь, учитывается доходность актива пропорционально во времени, т.е. равномерность начисления на весь период их уплаты. Доход от лицензионных платежей признается путем сопоставления метода начислений и условий заключаемого договора.

Для большинства организаций общественного сектора выручка от необменных операций (налоги, трансферты) является основным источником доходов. К таковым, например, относятся национальные и региональные правительства, а также органы муниципальной власти. Также к выручке от необменных операций относится выручка от использования суверенных властных полномочий: государственные пошлины и штрафы, товары и услуги в натуральной форме, гранты, пожертвования.

Выручка от необменных операций оценивается в сумме признанного увеличения чистых активов. По мере исполнения обязательств по поступлению ресурсов в процессе осуществления необменной операции организация уменьшает балансовую стоимость признанных обязательств и признает сумму выручки, равной этому снижению [3].

Понятие расходов по своей сущности противоположно понятию доходов. Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод или полезного потенциала в течение отчетного периода в форме выбытия, или потребления активов, или возникновения обязательств, которое приводит к уменьшению чистых активов / капитала, не связанного с выплатами в пользу собственников [1].

Расходы могут быть классифицированы на подклассы, что применяется при составлении Отчета о финансовых результатах.

Требования к представлению информации о доходах и расходах субъектами общественного сектора регламентируются МСФООС 1 «Представление финансовой отчетности». Они раскрываются в Отчете о финансовых результатах. Информация о финансовых результатах позволяет



ISSN: 2500-4212. Свидетельство о регистрации СМИ: ЭЛ № ФС 77 - 67083 от 15.09.2016
Научное обозрение. Раздел II. Наука и практика. 2018. №2. ID 112

пользователям оценивать, насколько рационально данная организация распоряжается ресурсами и эффективно их использует в процессе выполнения ими своих полномочий.

Стандарт устанавливает перечень обязательных показателей, представляемых в Отчете о финансовых результатах: выручка, финансовые затраты, доля в профите (дефиците) ассоциированных компаний и совместной деятельности по долевному участию, прибыль (убыток) до налогообложения от выбытия активов или погашения обязательств при прекращенной деятельности, прибыль или убыток [1].

В состав прибыли (убытка) обычно включаются все статьи выручки и расходов, имеющих место в отчетном периоде, что позволяет оценить влияние изменений оценочных значений. Однако возможны ситуации исключения конкретных статей из состава прибыли или убытка в текущем периоде. В частности, МСФООС рассматривает две такие ситуации: исправление ошибок и влияние изменений в учетной политике [6].

В Отчете о финансовых результатах отражаются некоторые статьи, соответствующие определению доходов или расходов согласно МСФООС, однако они не включаются в расчет прибыли (убытка). К таковым относятся прибыль (убыток) от пересчета показателей финансовой отчетности по зарубежной деятельности и от переоценки финансовых активов, которые предназначены для продажи. В данном случае они относятся на счет капитала организации, в частности, добавочного.

Характер и сумма доходов и расходов раскрываются в Отчете о финансовых результатах отдельно, если они являются существенными. Отдельное раскрытие статей доходов и расходов обязательно при следующих обстоятельствах:

- уценка запасов до уровня чистой цены продажи или уценка основных средств до уровня возмещаемой стоимости активов, генерирующих и не генерирующих денежные средства;
- реструктуризация деятельности организации и восстановление любых резервов по затратам на реструктуризацию;
- выбытие объектов основных средств;
- приватизация или прочее выбытие инвестиций;
- прекращение деятельности;
- урегулирование судебных споров;
- прочие случаи восстановления резервов [2].



ISSN: 2500-4212. Свидетельство о регистрации СМИ: ЭЛ № ФС 77 - 67083 от 15.09.2016

Научное обозрение. Раздел II. Наука и практика. 2018. №2. ID 112

МСФООС предусматривает разбивку статей расходов на подклассы с целью выделения и возмещения затрат по видам деятельности, конкретным программам, а также другим сегментам деятельности субъекта. Данная информация раскрывается в Отчете о финансовых результатах с применением классификаций либо по характеру расходов, либо по их назначению [10]. Выбор подхода осуществляется организацией самостоятельно в зависимости от специфики хозяйственной деятельности с учетом представления более надежной и уместной информации для пользователей.

При формировании Отчета о финансовых результатах с использованием метода «по характеру расходов» в состав его показателей включаются: выручка, расходы по вознаграждениям работникам, расходы на амортизацию, прочие расходы, итого расходы, прибыль (убыток). Следовательно, первая классификация предусматривает группировку расходов в соответствии с их характером без перераспределения по их назначению в рамках организации общественного сектора. Его преимуществом является простота применения, поскольку в данном случае расходы не перераспределяются по назначению [7].

Кроме того, расходы классифицируются по их назначению в соответствии с целями и программами, на которые они направлялись. На наш взгляд, данный подход способствует предоставлению пользователям более уместной информации, в отличие от классификации расходов по их содержанию, поскольку отражает конкретные направления расходования ресурсов. В тоже время такое распределение расходов является более субъективным, так как основывается на профессиональном суждении [9]. Составление Отчета о финансовых результатах с использованием метода «по назначению расходов» начинается с показателя выручки, затем отражаются различные виды расходов, например, расходы на образование, здравоохранение и т.д. Далее раскрываются прочие расходы и, в конечном итоге, рассчитывается прибыль или убыток.

Субъекты общественного сектора выбирают один из двух подходов к классификации расходов, что зависит от характера организации, нормативных требований, а также исторических факторов. Оба подхода отражают расходы, которые находятся в прямой или косвенной зависимости от объема производства. МСФООС требует, чтобы руководство выбрало подход к классификации расходов, который будет наиболее уместным и надежным с учетом преимуществ представления информации каждого из них. При этом следует иметь в виду, что информация о характере расходов позволяет прогнозировать будущие денежные потоки, а использование классификации расходов по назначению предполагает раскрытие дополнительной информации о причинах их возникновения в пояснительной записке бухгалтерской отчетности.



ISSN: 2500-4212. Свидетельство о регистрации СМИ: Эл № ФС 77 - 67083 от 15.09.2016

Научное обозрение. Раздел II. Наука и практика. 2018. №2. ID 112

К сожалению, федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» не раскрывает минимальный перечень показателей Отчета о финансовых результатах аналогично МСФО ОС 1, как было выше изложено. Это снижает ценность стандарта применительно к составлению отчета о финансовых результатах и опять возвращает к приоритету инструкций Министерства финансов РФ по заполнению форм отчетности.

Тем не менее, федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора направлены на обеспечение единства требований к ведению бухгалтерского учета государственными учреждениями, их соблюдение позволит получать качественную информацию об использовании ресурсов государства.

Список использованных источников

1. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н. URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/#ixzz4zWUAXgOk (дата обращения: 17.02.2018).

2. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 31.12.2016 № 260н. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=16828 (дата обращения: 18.02.2018).

3. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы» (по состоянию на 25.08.2017) [Электронный ресурс]: проект приказа Минфина России. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=117498 (дата обращения: 18.02.2018).



ISSN: 2500-4212. Свидетельство о регистрации СМИ: ЭЛ № ФС 77 - 67083 от 15.09.2016

Научное обозрение. Раздел II. Наука и практика. 2018. №2. ID 112

4. Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора. Официальный перевод [Электронный ресурс]: сборник. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/>. (дата обращения: 22.02.2018).

5. Гирфанова Л. А., Казакова Е. А. Цели перехода бюджетных организаций на МСФО ОС // Экономика в меняющемся мире: материалы эконом. форума с междунар. участием. Казань: Изд-во Казанского (Приволжского) фед. ун-та, 2017. С. 210–212.

6. Комарова Е. О. Применение МСФО в общественном секторе России // *Juventus scientia*. 2015. № 1. С. 70–74.

7. Легенькова М. К. Применение международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе экономики России // *Регионология*. 2017. № 3. С. 92–97.

8. Свешникова О. Н., Корж Я. В. Доходы и расходы в бухгалтерской отчетности коммерческих и бюджетных организаций // *Вестник Волжского университета им. В. Н. Татищева*. 2016. Т. 2, № 2. С. 116–123.

9. Табалина С. А. Международные стандарты отчетности организаций сектора государственного управления // *Вопросы государственного и муниципального управления*. 2016. № 3. С. 25–33.

10. Ткаченко Л. И. Совершенствование бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС) // *Проблемы учета и финансов*. 2016. № 4. С. 66–69.



Sveshnikova Olga

PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Federal State Budget Educational Institution of Higher Education «National Research N. P. Ogarev Mordovian State University»

Nosonova Valeria

bachelor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Federal State Budget Educational Institution of Higher Education «National Research N. P. Ogarev Mordovian State University»

INCOME AND EXPENSES ACCORDING TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR THE PUBLIC SECTOR

The article considers income and expenses as objects of accounting for public sector organizations. *The use of international financial reporting standards for the public sector in the preparation of financial information allows the users, for example, the state, to obtain a more transparent and comparable view of the institution's financial activities and the effectiveness of the use of allocated budget resources. As a study result the specifics of revenue recognition for various types of exchange transactions were revealed, and options for classifying expenses in financial reporting were noted.*

Keywords: accounting, revenues, incomes, classification, criteria, expenses, international standards, public sector, financial results report.

© АНО СНОЛД «Партнёр», 2018

© Свешникова О. Н., 2018

© Носонова В. А., 2018

Учредитель и издатель журнала:

Автономная некоммерческая организация содействие научно-образовательной и литературной деятельности «Партнёр»
ОГРН 1161300050130 ИНН/КПП 1328012707/132801001

Адрес редакции:

430027, Республика Мордовия, г. Саранск, ул. Ульянова, д.22 Д, пом. 1
тел./факс: (8342) 32-47-56; тел. общ.: +79271931888;
E-mail: redactor@anopartner.ru



www.anopartner.ru
"ПАРТНЕР"
ИЗДАТЕЛЬСТВО



ISSN: 2500-4212. Свидетельство о регистрации СМИ: ЭЛ № ФС 77 - 67083 от 15.09.2016

Научное обозрение. Раздел II. Наука и практика. 2018. №2. ID 112

О журнале

- ✓ Журнал имеет государственную регистрацию СМИ и ему присвоен международный стандартный серийный номер ISSN.
- ✓ Материалы журнала включаются в библиографическую базу данных научных публикаций российских учёных Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).
- ✓ Журнал является официальным изданием. Ссылки на него учитываются так же, как и на печатный труд.
- ✓ Редакция осуществляет рецензирование всех поступающих материалов, соответствующих тематике издания, с целью их экспертной оценки.
- ✓ Журнал выходит на компакт-дисках. Обязательный экземпляр каждого выпуска проходит регистрацию в Научно-техническом центре «Информрегистр».
- ✓ Журнал находится в свободном доступе в сети Интернет по адресу: **www.srjournal.ru**. Пользователи могут бесплатно читать, загружать, копировать, распространять, использовать в образовательном процессе все статьи.

Прием заявок на публикацию статей и текстов статей, оплата статей осуществляется через функционал Личного кабинета сайта издательства "Партнёр" (www.anopartner.ru) и не требует посещения офиса.