

ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО В ПРОЦЕССЕ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Л. Ф. Еськова,
канд. экон. наук, доцент, БГЭУ

Учитывая направленность на сближение отечественной и международной систем ведения учета и составления отчетности в Республике Беларусь ведутся активные работы по их унификации и гармонизации.

Если для коммерческих организаций использование международных стандартов финансовой отчетности (далее МСФО) уже обеспечено значительным количеством комментариев и методических разработок, то порядок формирования отчетности бюджетных организаций в соответствии с принципами международных стандартов в Беларуси еще не прорабатывался.

В мировой практике организации бюджетного процесса широко применяется модель бюджетирования, ориентированного на результаты в рамках среднесрочного финансового планирования и основанного на мониторинге результативности. Ее суть – распределение бюджетных ресурсов между администраторами бюджетных средств и (или) реализуемых ими бюджетными программами с учетом или в прямой зависимости от достижения конкретных результатов (предоставления услуг) в соответствии со среднесрочными приоритетами и в пределах прогнозируемых объемов бюджетных ресурсов. Таким образом, план финансирования в социально-экономической политике утверждается на срок более одного года, т. е. ориентирован на долгосрочную перспективу. Данная модель нацелена, прежде всего, на сокращение сфер неэффективного расходования ресурсов и выбор таких направлений бюджетных расходов, которые в большей степени соответствуют среднесрочным приоритетам общественного развития.

Такое бюджетное планирование на основе мониторинга результативности широко применяется в системе учреждений, финансируемых из бюджета в Швеции, Австрии, Новой Зеландии. Характерным, например, для Швеции является использование принципа рамочных ассигнований в отношении практически всех государственных организаций (т. е. финансирование не по бюджетным классификациям, а в рамках конкретных программ). Систему критериев эффективности формы финансирования из бюджета формируется на основе количественных и качественных показателей. Наиболее важный вопрос в данной модели финансирования – правильное определение показателей, по которым оценивается результата деятельности той или иной организации. В документах, регламентирующих деятельность учреждений, правительство уточняет стратегические цели, конкретные задачи и критерии оценки деятельности на бюджетный период. Там же устанавливаются требования к предоставляемой отчетности, которая должна содержать сведения об эффективности и непосредственно наблюдаемых результатах работы в сравнении с затратами, которые были осуществлены. Учреждениям, кроме того, предоставлена возможность получить бюджетные кредиты, так и право переносить неиспользованные ассигнования на следующий период.

За последние годы наблюдаются активные преобразования в национальной системе бухгалтерского учета и отчетности бюджетных организаций. Принятие с 1 января 2009 года Бюджетного кодекса Республики Беларусь существенно упорядочило правовые основы бюджетных отношений, обязанности участников бюджетного процесса, ответственность за нарушение бюджетного законодательства.

В рамках проводимой бюджетной реформы Министерство финансов Республики Беларусь вводит в действие новые методологические подходы в большей степени ориентированные на гармонизацию правил бюджетного и коммерческого учета и их максимального приближения.

Приближение национальной системы бюджетного учета к международным стандартам сопряжено с определенными трудностями. К их числу можно отнести отсутствие методических разъяснений на законодательном уровне. В идеале нормативно-законодательные акты должны быть доступны и просты, а главное однозначны для пользователя. В действительности при наличии параллельности бухгалтерского и налогового учетов это не наблюдается. Действующий Налоговый кодекс Республики Беларусь закрепляет особенности налогообложения для бюджетных организаций, но отдельный раздел, посвященный методологии ведения налогового учета для бюджетной сферы в нем не предусмотрен.

Одним из принципов, являющимся обязательным в МСФО, но не всегда применяемым в белорусской системе учета, является приоритет содержания сущности над формой представления финансовой информации. В соответствии с Международными стандартами, содержание операций или других событий не всегда идентично их юридической или отраженной в учете форме. В белорусской системе учета операции, как правило, учитываются строго в соответствии с их юридической формой, что не всегда соответствует экономической сущности хозяйственных операций. Примером, когда форма превалирует над содержанием

в белорусской системе учета, является случай отсутствия надлежащих оснований для списания основных средств, когда нормативный срок службы объекта не истек. Это не позволяет провести в учете их списание, несмотря на то, что руководству известно, что такие объекты более не используются в деятельности организации, а их стоимость не соответствует отраженной в учете. Налоговое законодательство также сдерживает управленческий персонал от проведения подобных операций, поскольку списание остаточной стоимости основных средств подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. Такие статьи расходов в бюджетной смете не предусмотрены. Не вправе бюджетная организация реализовать неиспользуемые объекты основных средств, поскольку такие операции не согласуются с основным (уставным) видом деятельности.

Вторым главным принципом Международных стандартов учета, отличающим их от белорусской системы бухгалтерского учета и ведущим к возникновению множественных различий в финансовой отчетности, является отражение затрат. Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия (начисления), согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения связанного с ними дохода, независимо от времени их документального оформления. В белорусской системе учета затраты отражаются только на основании определенным образом составленных документов. Необходимость иметь такую документацию, зачастую не позволяет организациям учесть все операции, относящиеся к определенному периоду [2].

Существующие различия качественных характеристик учет и отчетности в национальной системе учета, отчетности и в соответствии с требованиями МСФО перечислены в таблице.

**Ключевые различия между белорусской системой бухгалтерского учета
и Международными стандартами финансовой отчетности**

Белорусская система бухгалтерского учета и отчетности	МСФО
1	2
Несопоставимость: Использование в отчетности единиц различной покупательной способности (в условиях гиперинфляции рубль на начало и на конец любого периода имеет разную покупательную способность). Изменения налогового законодательства приводят к частому изменению принципов подготовки бухгалтерской отчетности из-за доминирования налогового учета над финансовым.	Сопоставимость: Использование сопоставимой единицы учета. Неизменность принципов составления финансовой отчетности, используемой для анализа.
В активе баланса бюджетной организации отражаются расходы и убытки.	Активы – имущество предприятия, имеющее потенциал будущих экономических выгод.
Часть расходов (заработная плата, налоги к уплате) отражаются по принципу начисления. Некоторые расходы (например, процентные) после уплаты денег (по кассовому принципу). Выручка от реализации по выбору организации, либо «по отгрузке», либо «по оплате». В бюджетных организациях преимущественно финансовый результат от реализации определяется кассовым методом, т. е. «по оплате».	Все доходы и расходы отражаются исходя из принципа начисления.
Приоритет формы над содержанием операций предусматривает необходимость следовать формальным инструкциям независимо от их целесообразности в конкретной ситуации	Преобладание сущности над формой – в отчетности «все вещи называются своими именами», согласно их экономической сущности.
Формальные требования к внешнему виду и составу отчетности: бухгалтерская отчетность стандартизирована и ограничена табличными формами.	Полнота раскрытия информации – вся необходимая информация должна быть включена в отчетность в наиболее удобном виде.

Для организаций, деятельность которых определяется бюджетным финансированием или реализацией товаров (услуг) не на коммерческой основе, Международной федерацией бухгалтеров (г. Нью-Йорк) были разработаны специальные стандарты финансовой отчетности – Международные стандарты финансовой отчетности для государственного сектора (далее – МСФОГС). В соответствии с МСФОГС составление

финансовой отчетности в государственном секторе должно быть направлено не только для предоставления информации пользователям для принятия решений, но и на то, чтобы учреждение отчиталось за доверенные ему ресурсы.

В англоязычных странах, например, США, Канада, стандарты финансовой отчетности для сектора государственного управления устанавливаются Комитетом по бухгалтерскому учету и аудиту государственного сектора (Public Sector Accounting and Auditing Board – PSAAB). Стандарты бухгалтерского учета (Financial Accounting Standards, FAS), связанные с учетом некоммерческих организаций представлены следующими позициями:

1. FAS 93 – признание амортизации некоммерческими организациями (Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations) (Вопросы оценки и учета основных средств и амортизации).

2. FAS 116 – бухгалтерский учет полученных и сделанных вкладов (Accounting for Contributions Made) (Определение критериев вкладов, передач различных активов, пожертвований).

3. FAS 117 – финансовая отчетность некоммерческих организаций (Financial Statements of Not-for-Profit Organizations). (Составление отчетности и различные виды раскрытия ее содержания).

4. FAS 124 – бухгалтерский учет некоторых инвестиций, предназначенных для поддержки некоммерческих организаций (Accounting for Certain Investments Held by Not-for-Profit Organizations). (Определение критериев различных видов инвестиций, которые осуществляются некоммерческими организациями).

5. FAS 136 – передачи некоммерческим организациям или благотворительным фондам активов для увеличения или поддерживающих вкладов в другие организации. (Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organizations or Charitable Trust That Raises or Holds Contributions for Others) (Учет различных видов поступлений и перечислений (передач) организаций, участвующих в некоммерческой деятельности) [3].

Проанализировав содержание приведенных выше стандартов можно отметить, что они в большей степени сориентированы на приведение в соответствие учета коммерческих и некоммерческих организаций. Например, в стандарте FAS 116 говорится, что применение термина «специализированный» для обозначения бухгалтерского учета некоммерческих организаций недопустимо, поскольку принципы учета должны быть общими для коммерческих и некоммерческих организаций.

Таким образом, исходя из требований МСФОГС, главная задача на этапе реформирования учета заключается в приведении принципов и требований бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере в соответствие с условиями деятельности субъектов в рыночной экономике, а также с принципами требований бухгалтерского учета и отчетности в других сферах экономики.

В Российской Федерации активно проводится бюджетная реформа, в соответствии в которой новая методология бюджетного учета строится на принципе «управления затратами», при котором бюджет формируется исходя из целей и планируемых результатов государственной политики. Бюджетные ассигнования имеют четкую привязку к функциям (услугам, видам деятельности) и при их планировании основное внимание уделяется обоснованию конечных результатов в рамках бюджетных программ. В стране введен план счетов бюджетного учета, обеспечивающий учет затрат по функциям и программам и интегрированный с бюджетной классификацией. Счета бюджетного учета состоят из двадцати шести разрядов и учитывают коды классификации доходов, ведомственной, функциональной классификации расходов бюджетов, классификации источников финансирования дефицита бюджетов; код вида деятельности; код синтетического и аналитического счета. Планы счетов бюджетного учета, код классификации операций сектора государственного управления, код счета бюджетного учета. Используемая в учете детализация счетов обеспечивает их максимальную приближенность к бюджетной классификации доходов и расходов, которая является аналитической основой бюджетного учета.

Переход в Российской Федерации к бухгалтерскому учету, основанному на методе начисления в отличие от кассового метода, который позволяет отследить потоки денежных средств, метод начислений позволяет оценивать результаты исполнения программ, а также сопоставлять себестоимость оказываемых государством услуг и затраты на возможное приобретение указанных услуг на рынке.

В ближайшее время Министерство финансов Республики Беларусь не планирует вносить коррективы в систему национального учета и отчетности бюджетных организаций, что обусловлено утверждением новой инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности бюджетных организаций, в соответствии с которым содержание форм отчетности не претерпело существенных изменений, за исключением введения новых форм, не предусмотренных положениями МСФО. Поэтому в настоящий момент наиболее важными направлениями на этапе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в республике являются: законодательное, методическое обеспечение и нормативное

регулирование системы бюджетного учета, формирование информационной системы, обеспечивающей доступ к основным положениям МСФО в области бюджетного учета

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. В. Ф. Палий Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2002. 456 с.
2. Бухгалтерский и налоговый учет в бюджетных учреждениях. В. М. Родионова, И. М. Баятова, Е. В. Маркина и др.; Под общ. ред. В. М. Родионовой. М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2004. 416 с.
3. Ю. В. Носкова. Современное состояние налогового учета в бюджетном секторе экономики. // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2009. № 7 (223) С. 33–40.
4. А. В. Суворов. Правила учета и бюджетный процесс. // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2009. № 6 (222) С. 44–47.
5. Е. В. Боровикова. Индикаторы результативности в системе среднесрочного бюджетирования // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2006. № 8 (152) С. 9–12.
6. Батурина И. Н. Развитие бюджетного учета. Дис. канд экон. наук. 08.00.12. Москва, 2007. – 97 с.
7. В. В. Качалин. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. – 2-е изд., испр. и перераб. – М.: Дело, 1998. – 432 с.
8. Лавров А. М. Бюджетная реформа 2001–2008 гг.: От управления затратами управлению результатами // Финансы, 2005. № 9 С. 3–12.
9. Инструкция о порядке составления и представления годовой квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ, утвержденная приказом Министерства финансов России от 13.11.2008 г. № 128н.
10. Инструкция по бюджетному учету, утвержденная приказом Министерства финансов России от 30.12.2008 г. № 148н.

РАЗВИТИЕ МЕТОДИК УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ И ПРИБЫЛИ КАК ОСНОВНЫХ ИСТОЧНИКОВ ФИНАНСИРОВАНИЯ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОЕКТОВ

*Е. О. Лагуновская,
аспирантка БГЭУ*

В настоящее время становится актуальным создание источников финансирования вложений во внеоборотные активы за счет внутренних ресурсов организации, привлечения части прибыли на долевую ответственность в виде акций работников и снижение кредитной зависимости. Основными финансовыми источниками для этих целей являются в первую очередь, амортизация и чистая прибыль.

Процесс формирования собственных источников воспроизводства, в том числе за счет амортизационных отчислений, является составляющей системы взаимодействия государственной инвестиционной политики и амортизационной политики организаций.

В настоящее время особую значимость приобретает изучение организации учета **амортизации** основных средств в качестве источника финансирования вложений во внеоборотные активы сельскохозяйственных организаций. Необходимо пересмотреть сущностное содержание амортизации как экономической категории в современных экономических условиях функционирования организаций. В соответствии с законодательством Республики Беларусь амортизация в настоящее время трактуется как процесс перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг [4]. Происходит этот процесс в результате начисления ежемесячных амортизационных отчислений по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (расходов на реализацию) 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. [7]. За счет амортизационных отчислений создается амортизационный фонд, который предназначен для воспроизводства основных средств. Порядок учета, формирования и использования амортизационных фондов установлен Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [4]. В целях контроля использования начисленной амортизации используется амортизационный фонд, учет формирования и использования которого ведется на забалансовых счетах 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» и 013 «Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов».

Основной проблемой современной системы бухгалтерского учета является недостаточность инфор-