

УДК 657 DOI: 10.14451/1.238.114

Система допущений бухгалтерской (бюджетной) отчетности

© 2024 **Леухина Татьяна Леонидовна**

Кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учёта, налогов и экономической безопасности. Поволжский государственный технологический университет, Россия, Йошкар-Ола.
E-mail: leuhinat@mail.ru

© 2024 **Моторин Антон Леонидович**

Кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учёта, налогов и экономической безопасности. Поволжский государственный технологический университет, Россия, Йошкар-Ола.
E-mail: motal@mail.ru

© 2024 **Черкасова Татьяна Ивановна**

Кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учёта, налогов и экономической безопасности. Поволжский государственный технологический университет, Россия, Йошкар-Ола.
E-mail: account313@mail.ru

Ключевые слова: допущения отчетности, учетная политика, методы учета, бухгалтерский (бюджетный) учет, организации бюджетной сферы.

Обязательным условием при составлении отчетности организациями бюджетной сферы является соблюдение основополагающих допущений. Требования по следованию данным принципам закреплены в бухгалтерских стандартах, которые начали вступать в действие с 2018 года. В данной статье нашли отражение вопросы по содержанию трех допущений бухгалтерской (бюджетной) отчетности. Представлены позиции ученых и практиков на обозначенную проблему. Обосновано применение учетного метода начисления и допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни в бюджетной сфере при составлении отчетности.

На законодательном уровне [1; 14] закреплено (допущений).

требование обязательности ведения бухгалтерского (бюджетного) учета организациями бюджетной сферы и составление на его основе бухгалтерской (бюджетной) отчетности. Во исполнение этой нормы, указанные субъекты должны соблюдать нормы учетных стандартов для государственного сектора [11]. Непосредственно сама отчетности должна быть составлена с соблюдением трех основополагающих принципов

Во-первых, в балансе должны быть отражены только активы и обязательства непосредственно самой организации, а аналогичные активы и пассивы учредителей данного субъекта, а также объекты других владельцев не должны фиксироваться в данной отчетности.

Когда должностными лицами производится оценка того, было ли соблюдение допуще-

ния имущественной обособленности экономическим субъектом, то должны быть учтены следующие моменты.

- Организации бюджетной сферы могут распоряжаться имуществом, поступившим в результате обменной или необменной операции. Подведомственные организации, являющиеся государственными или муниципальными, получают от учредителей имущество в оперативное управление. Если организацией осуществляется покупка объектов нефинансовых активов, то соглашение с поставщиком (подрядчиком) оформляется либо договором, если осуществляются прямые закупки, либо контрактом, если это конкурентная закупка. Обязательно должно быть оформлено право собственности на объекты недвижимости. Стоит отметить, что и при покупке и при других способах поступлений активов должны быть соблюдены нормы гражданского права [4].
- Организации, работающие в бюджетной сфере, несут ответственность за свои долги с соблюдением требований гражданского законодательства. Так, субъекты отчетности, являющиеся казенными, получают средства из соответствующего бюджета на погашение своих денежных обязательств по утвержденным статьям в смете. Если у организации недостаточно средств для погашения долгов по одной статье, то она не может их взять из другой статьи. За этим следит Федеральное казначейство России, которое осуществляет казначейское обслуживание по проведению операций с денежными средствами в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств. Соответственно, учредители имущества таких экономических субъектов несут субсидиарную ответственность с ними по имеющимся долгам перед бюджетом, внебюджетными фондами, юридическими и физическими лицами. Что касается бюджетных и автономных организаций, то их деятельность субсидируется в соответствии с планом финансово-хозяйственной деятельности. Указанные организации погашают свои обязательства перед фискальными органами, контрагентами,

а также своими работниками за счет полученного объема финансового обеспечения и доходов от внебюджетной деятельности. Следовательно, данные субъекты сами отвечают по своим долгам в пределах имеющихся средств, не получая дополнительной помощи от учредителей в случае необходимости.

Во-вторых, организация будет продолжать свою жизнедеятельность в течение обозримого будущего, которое для субъектов бюджетной сферы ограничено четырьмя годами. За указанный период с даты составления последней отчетности экономический субъект будет выполнять полномочия и функции, которыми он наделен своим учредителем, и соответственно, погашать свои обязательства, возникающие из финансово-хозяйственной деятельности. Важным условием соблюдения допущения непрерывности деятельности является то, что у собственников организации нет замыслов и потребности в ликвидации или прекращении ее работы в течение обозримого будущего. Поэтому, когда производится оценка указанного допущения, обязательно должны приниматься планы и намерения собственников субъектов, которые составляют отчетность.

Практика показывает, что не всегда заблаговременно учредители (собственники) экономических субъектов оповещают работников, получателей государственных (муниципальных) услуг и работ, а также других пользователей отчетности о своих намерениях по остановке ее работы или передаче функций данных организаций другим экономическим субъектам.

При этом к несоблюдению непрерывности деятельности не относятся:

- изменение подведомственности, учредителя, например, в 2018 году ГБУ «Малый бизнес Москвы», ГБУ «Агентство инноваций Москвы», ГБУ «ГАУИ» передали в ведомственное подчинение Департамента предпринимательства и инновационного развития города Москвы;
- изменение типа государственного (муниципального) учреждения. Так, в 2019 году в Вол-

гоградской области был изменен тип учреждения Волжского центра социального обслуживания населения с казенного на бюджетный.

Что касается смены типа учреждения, то в данном случае происходит изменение названия организации, следовательно, с каждым сотрудником должно быть заключено дополнительное соглашение к трудовому договору, должны быть внесены записи о переименовании организации в его трудовую книжку.

Первостепенно меняется правовое положение организации. Если деятельность казенных учреждений регулируется статьей 161 Бюджетного кодекса Российской Федерации [1], то при смене типа на бюджетное, его деятельность уже регламентируется статьей 9.2 Федерального закона «О некоммерческих организациях» [12], а на автономное – Федеральным законом «Об автономных учреждениях» [13]. Согласно перечисленным законодательно-правовым документам, бюджетные и автономные учреждения имеют большую свободу действий. Так, последние финансируются за счет субсидий на выполнение государственного или муниципального задания, следовательно, деньги расходуются согласно плану финансово-хозяйственной деятельности. Также они имеют право заниматься внебюджетной деятельностью согласно учредительным документам, доходы и имущество от которой поступают в собственное распоряжение. При получении нового статуса указанные организации теряют субсидиарную ответственность со своими собственниками.

В-третьих, организации бюджетной сферы должны отражать объекты бухгалтерского (бюджетного) учета по методу начисления независимо от того, когда фактически поступили денежные средства на счета или были списаны и потрачены, следовательно, соблюдать допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни при составлении отчетности.

Таким образом, в бюджетной сфере при составлении бухгалтерских (бюджетных) отчетов необходимо придерживаться системы допущений

отчетности.

Проблемы соблюдения допущений подготовки отчетности подняты в ряде научно-практических работ. Так, редактор-эксперт журнала «Бюджетный учет» Л. Ю. Симонова [3] проводит связь бюджетного цикла с допущением непрерывности деятельности в части продления договора аренды представительными органами муниципальных образований на неопределенный срок и обосновывает расчет арендных платежей как на период до года, так и до трех лет.

Также необходимо остановиться на мнении эксперта службы правового консалтинга ГАРАНТ, советника государственной гражданской службы РФ 2 класса Анны Шершневой [9], согласно которому создание резерва на оплату отпусков отражается по методу начисления. Данная точка зрения обоснована, так как организации бюджетной сферы могут применять только указанный подход для фиксирования учетных объектов. Также данный специалист излагает позицию, в соответствии с которой корректировка резерва предстоящих расходов на оплату отпусков должна проводиться с той же регулярностью, с которой установлено требование о включении соответствующих показателей в отчетные формы. Тем самым возможно соблюдение допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни для целей подготовки отчетности. Необходимо отметить, что учетной политикой организации может быть выбрана иная периодичность корректировки резерва, нежели чем цикличность отчетов, например, год, тогда нет необходимости в правках данного показателя ежеквартально. В случае если организация будет регулировать показатель, тогда потребуются отражать данный факт в Пояснительной записке к балансу.

В статье С. Н. Иванцовой [7] обосновываются особенности признания и списания расходов будущих периодов, тем самым обеспечивается соблюдение временной определенности фактов хозяйственной жизни при формировании отчетности. Также необходимо отметить то, что указанные расходы, учитываемые в порядке, пропи-

санном в учетной политике в составе текущих расходов, приводят к снижению полезного потенциала активов или уменьшению экономических выгод организации, что позволит соблюсти федеральные стандарты, регулирующие основы ведения учета и составления отчетности.

В другой статье С. Н. Иванцова [6] особое внимание уделяет достижению достоверности сформированной отчетности казенными и бюджетными учреждениями в части применения статей и подстатей КОСГУ, которое обеспечивается, в том числе за счет соблюдения всех допущений подготовки отчетности.

Данным автором в другой работе [5] отмечается обязательность соблюдения непрерывности деятельности организацией, и увязывается этот принцип с планированием показателей на три последующих периода, которое основано на составлении либо Плана финансово-хозяйственной деятельности субъектом бухгалтерской отчетности, либо сметы доходов и расходов субъектом бюджетной отчетности. Кроме того в указанной статье раскрывается вопрос заключения договоров (контрактов по результатам конкурентных процедур) при продолжительности периода исполнения признание доходов и расходов относится к разным периодам, что позволяет следовать допущению временной определенности фактов хозяйственной жизни.

В качестве ключевого доказательства по соблюдению допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни в статье А. В. Кондратьевой [8] описывается отражение расходов по подписке на печатные издания в составе расходов будущих периодов, так как оплата производится в виде авансового платежа. Непосредственно в учетной политике организации должен быть описан порядок списания данных трат в состав текущих расходов, либо на дату получения периодического издания, либо на последний день текущего месяца.

Кроме того, необходимо формировать отчетность с учетом событий после отчетной даты, основываясь на принципе временной опреде-

ленности фактов хозяйственной деятельности. Данный учетный аспект рассмотрен в работе И. А. Варпаевой и Р. В. Треушниковой [2].

Во многих научных работах приводится информация об обязательности соблюдения названных допущений отчетности при составлении отчетов с целью соблюдения требований стандартов и доведения достоверной информации до пользователей отчетности. Особое внимание в проанализированных статьях уделяется допущению временной определенности фактов хозяйственной жизни. Это связано с тем, что организации бюджетной сферы обязаны применять только метод начисления при признании и учете доходов и расходов, независимо от того когда проходят платежи по совершаемым фактам хозяйственной деятельности. При этом каждый учетный объект должен отвечать следующим условиям:

- соответствовать критериям этого объекта;
- оказывать влияние на изменение полезного потенциала или экономической выгоды;
- иметь возможность надежно оценить стоимость объекта.

Сформированная отчетность должна быть основана на соблюдении не только требований законодательно-нормативных актов в правовой и учетной области, но стандартов самого субъекта, в том числе учетной политики и отражать результаты деятельности за отчетный период. К учетным методам, которые не связаны с поступлениями и выбытиями денежных средств, относятся следующие подходы:

1. Основные средства.

Метод начисления амортизации:

- линейный;
- уменьшаемого остатка;
- пропорционально объему продукции (услуг)

2. Нематериальные активы.

Метод начисления амортизации:

- линейный;
- уменьшаемого остатка;
- пропорционально объему продукции

- (услуг).
3. Непроизведенные активы.
Периодичность проверки информации об изменении кадастровой стоимости земли:
 - ежеквартально;
 - ежегодно;
 - иная периодичность.
 4. Материальные запасы.
Оценка материальных запасов при их выбытии:
 - по средней фактической стоимости;
 - по фактической стоимости каждой единицы.
 5. Себестоимость (текущие расходы).
Состав прямых расходов (определяется организацией самостоятельно).
Состав накладных расходов (определяется организацией самостоятельно).
Состав общехозяйственных расходов (определяется организацией самостоятельно).
Способ распределения накладных и общехозяйственных расходов между видами услуг:
 - пропорционально прямым затратам по оплате труда;
 - пропорционально материальным затратам;
 - пропорционально иным прямым затратам;
 - пропорционально объему выручки от реализации продукции (работ, услуг);
 - пропорционально иному показателю, характеризующему результаты деятельности учреждения.
 6. Расчеты с дебиторами.
Оценка суммы ущерба материальным ценностям, выявленной при инвентаризации:
 - по текущей восстановительной стоимости;
 - по текущей оценочной стоимости.
 Периодичность формирования и корректировки резерва по сомнительным долгам:
 - один раз в год;
 - ежеквартально;
 - ежемесячно
 7. Доходы.
Виды операций, по которым устанавливается момент признаний доходов:
 - от реализации нефинансовых активов;
 - по условным арендным платежам;
 - прочих доходов
 8. Расходы будущих периодов.
Состав (определяется организацией самостоятельно) Способ отнесения затрат на финансовый результат текущего года:
 - ежемесячно;
 - ежеквартально;
 - пропорционально календарным дням;
 - другой способ
 9. Резервы предстоящих расходов.
Состав (определяется организацией самостоятельно). Резерв для оплаты отпусков создается в обязательном порядке
- Приведенные в таблице методы учета являются подтверждением применения требования к ведению бухгалтерского учета в части использования метода начисления доходов и расходов и составления отчетности, исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни. Необходимо сказать, что организации бюджетной сферы не могут выбрать кассовый метод, так как это запрещено законодательством в связи с тем, что имеются разрывы в образовании и погашении дебиторской и кредиторской задолженности, а также в наличии амортизируемого имущества и использовании таких учетных объектов, как доходы и расходы будущих периодов, резервов предстоящих расходов и подобных объектов, образование которых не связано с движением денежных средств.
- Отметим, что организации бюджетной сферы не применяют допущение последовательности применения учетной политики, которое является обязательным для коммерческой сферы в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [10]. В государственном же секторе согласно федеральному стандарту «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» [11] хотя внутренний стандарт должен применяться из года в год, но в него можно вносить корректировки, в том числе, связанные со сменой организацией одного допустимого учетного метода на другой. Так, согласно бухгалтерским стандартам для государственного сектора по основным средствам и нематериальным активам

организации ежегодно должны пересматривать методы начисления амортизации в случае, если значительно меняется предстоящий способ получения будущих экономических выгод или полезного потенциала от эксплуатации указанных объектов.

В заключение скажем, что соблюдение допущений бухгалтерской отчетности бюджетными и автономными учреждениями и бюджетной отчетности казенными учреждениями и другими

государственными (муниципальными) органами власти является непереносимым условием подведения итогов за прошедший отчетный период. На данный результат оказывают влияние такие факторы, как следование требованиям учетных стандартов и внутренних стандартов субъекта отчетности, достоверность данных отражаемых в системе учета и непосредственно в самой отчетности, а также программы развития, реорганизации, ликвидации и т.п., утвержденные собственниками экономического субъекта.

Библиографический список

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 13.07.2024).
2. Варпаева И. А., Треушникова Р. В. События после отчетной даты в бухгалтерской (финансовой) отчетности автономных учреждений // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2018. – 21(453). – С. 14–23.
3. Вопрос-ответ / Бюджетный учет. – 2019. – URL: <https://www.b-uchet.ru/article/372763.php>.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ). – URL: <https://base.garant.ru/10164072>.
5. Иванцова С. Н. Без доходов нет расходов // Бюджетный учет. – 2018. – 8(164). – С. 33–39.
6. Иванцова С. Н. О КОСГУ и не только // Бюджетный учет. – 2019. – 12(180). – С. 28–33.
7. Иванцова С. Н. Расходы и резервы – общее и различное // Бюджетный учет. – 2018. – 12(168). – С. 10–15.
8. Кондратьева А. В. Подписная компания. Вопросы, ответы. – 2019. – С. 8–12.
9. Консультации экспертов / Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2021.
10. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»).
11. Федеральные стандарты для организаций бюджетной сферы. Справочная информация: «Основные нормативные акты и документы, регулирующие бухгалтерский учет в РФ» (Материал подготовлен специалистами Консультант-Плюс). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_71763/2ef627b0d2ef70112e98fc02bad849d660057abe/#dst100076.
12. Федеральный закон «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 № 7-ФЗ (ред. от 08.08.2024).
13. Федеральный закон «Об автономных учреждениях» от 03.11.2006 № 174-ФЗ (ред. от 21.11.2022).
14. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 12.12.2023).