

## ФИНАНСЫ

УДК 63.1+60+28.71

DOI 10.17223/19988648/31/8

**С.А. Квасов**

### **ПРИМЕНЕНИЕ МСФО В ОБЩЕСТВЕННОМ СЕКТОРЕ ЭКОНОМИКИ РОССИИ**

*В мировой практике действуют две системы МСФО: для коммерческого сектора и для общественного сектора (public sector). Исходя из экономического содержания, общественный сектор рассматривается ими как состоящий из трех подсекторов: государственного, добровольно-общественного и смешанного. Многообразие субъектов государственного сектора экономики, преследующих разные цели деятельности, свидетельствует, что лишь некоторые из них могут выступать отчитывающимися предприятиями в системе МСФО ОС. В составе общественного сектора экономики помимо государственного представлены также добровольно-общественный и смешанный подсектора.*

*Ключевые слова: бухгалтерский учет, общественный сектор, система МСФО.*

В мировой практике действуют две системы МСФО: для коммерческого сектора и для общественного сектора (public sector). Международные стандарты для коммерческого сектора разрабатывает и вводит в действие Совет по МСФО. Международные стандарты для общественного сектора устанавливаются Советом по МСФО для общественного сектора (МСФО ОС), который является постоянным комитетом Международной федерации бухгалтеров. Министерство финансов РФ в 2011 г. инициировало работы по осуществлению официального признания МСФО ОС в России как основы для разработки федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета в общественном секторе<sup>1</sup>.

Толчком к созданию системы международных стандартов послужили интернационализация бизнеса и усложнение механизмов взаимодействия с инвесторами и потребителями в разных странах, проявившиеся к 1970-м гг.

Деятельность Международной федерации бухгалтеров, основанной в 1977 г., осуществляется через специально созданные комитеты, один из которых, организованный в 1986 г., устанавливает МСФО ОС. Первый из МСФО ОС был принят в 2000 г. В настоящее время разработан 31 стандарт для общественного сектора на основе метода начислений и еще один – на основе кассового метода. «Это – высококачественные и независимо разработанные стандарты, которые пользуются поддержкой правительств, профессиональных бухгалтерских органов и международных организаций, включая Всемирный банк, Азиатский банк развития, Организацию экономического со-

---

<sup>1</sup> Рассмотрение вопросов, связанных с возможностями и ограничениями применения МСФО ОС субъектами общественного сектора экономики России, изложено в журнале «Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях», 2012, № 19.

трудничества и развития, Международный валютный фонд, Совет по МСФО и Международную организацию высших ревизионных учреждений.»<sup>1</sup>

Применение одной из двух систем международных стандартов зависит от того, какую цель преследует экономический субъект в ходе осуществления своей деятельности: Совет по МСФО разрабатывает и продвигает стандарты, которые предусмотрены для применения при составлении финансовой отчетности общего назначения и иной финансовой отчетности всех коммерческих организаций. МСФО ОС предназначены к применению в финансовой отчетности общего назначения всеми организациями общественного сектора.

В МСФО ОС не дается определения общественного сектора, а приводится лишь раскрытие этого понятия через перечисление относимых к нему институциональных единиц. Так, в предисловии к МСФО ОС указано, что к организациям общественного сектора относятся национальные органы государственного управления, региональные органы государственного управления (к примеру, на уровне штата, провинции, территории), местные органы власти (к примеру, города, района) и их подразделения (департаменты, ведомства, комитеты, комиссии), если не указано иное.

Существует несколько точек зрения на определение понятия «общественный сектор»<sup>2</sup>. То есть понятия «общественный сектор» и «государственный сектор», по сути, отождествляются; расширенную трактовку общественного сектора экономики можно встретить у других авторов, например, у Е.В. Пономаренко и В.А. Исаева. Авторы отмечают сходство терминов «общественный сектор» и «государственный сектор», но признают имеющиеся между ними различия по экономическому содержанию; более полную характеристику общественного сектора дают, на наш взгляд, Г.А. Ахинов и Е.Н. Жильцов [1]. Они допускают в определенной степени отождествление понятий «общественный сектор» и «государственный сектор», объясняя это тем, что в общественном секторе доминирует деятельность государства. Но в то же время общественный сектор определяется как совокупность ресурсов экономики, находящихся в распоряжении государства и общественных организаций. Отличительными признаками общественного сектора экономики авторы считают:

- преобладание нерыночного способа организации и координации;
- производство, распределение и потребление общественных благ;
- обеспечение экономического равновесия между спросом и предложением общественного (коллективного) блага с помощью соответствующих социальных институтов, в первую очередь бюджетно-финансовой политики.

Исходя из экономического содержания, общественный сектор рассматривается ими как состоящий из трех подсекторов: государственного, добровольно-общественного и смешанного (рис. 1)

<sup>1</sup> Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2012, № 19.

<sup>2</sup> Л.И. Якобсон определяет его как совокупность ресурсов экономики, находящихся в распоряжении государства [С. 24].

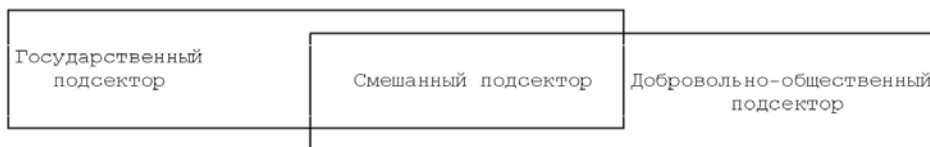


Рис. 1. Состав общественного сектора

Таким образом, МСФО, предназначенные для субъектов общественного сектора экономики, ориентированы, как следует из предисловия к ним, на представителей государственного подсектора.

Состав государственного подсектора экономики в РФ был определен Постановлением Правительства РФ от 04.01.1999 № 1 «О прогнозе развития государственного сектора экономики Российской Федерации». В данном документе используется термин «государственный сектор», а в п. 1 Постановления Правительства РФ от 04.01.1999 № 1 установлено, что к ним следует относить:

- государственные унитарные предприятия, в том числе казенные;
- государственные учреждения;
- хозяйственные общества, в уставном капитале которых более 50% акций (долей) находятся в государственной собственности;
- хозяйственные общества, в уставном капитале которых более 50% акций (долей) находятся в собственности хозяйственных обществ, относящихся к государственному сектору экономики.

Таким образом, возможность управления и полного контроля со стороны государства является основным признаком для отнесения субъектов к государственному сектору экономики. К субъектам государственного сектора также можно отнести государственные корпорации и государственные компании, организационно-правовой статус которых как некоммерческих организаций был установлен ст. 7.1 и 7.2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

Основным критерием является наличие в структуре их капитала 100%-ного или доминирующего государственного капитала. В то же время классификация только по этому основанию объединяет разнородные субъекты по другим качественным характеристикам – целям создания. В связи с этим все экономические субъекты с полным или преобладающим государственным участием могут быть разделены на две группы:

- субъекты, имеющие целью деятельности получение прибыли;
- субъекты, имеющие целью деятельности удовлетворение общественных интересов.

Через предприятия первой группы государство ведет свою предпринимательскую деятельность, направляя получаемые доходы на формирование бюджета. К первой группе можно отнести коммерческие государственные предприятия, а ко второй – некоммерческие государственные учреждения<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Однако классификация только по этому основанию относительна, так как и государственные и автономные учреждения могут занимать предпринимательской деятельностью в рамках, определен-

Одним из основных различий субъектов государственного сектора является характер предоставляемых ими экономических благ.

Некоммерческие государственные предприятия – государственные учреждения ориентированы на предоставление чистых и смешанных общественных благ:

- организацию государственного и муниципального управления;
- охрану границ;
- услуги правопорядка;
- таможенные услуги.

«Значительную долю в объеме услуг государственных учреждений занимает предоставление социально значимых благ, к которым относятся услуги образования, здравоохранения, культуры и т.д.»<sup>1</sup>

В системе национальных счетов (СНС) государственные предприятия не имеют отдельной идентификации, так как группировка по секторам экономики производится в соответствии с типами экономического поведения по способу получения доходов. Поэтому государственные субъекты в СНС представлены в двух секторах:

- секторе нефинансовых предприятий (унитарные предприятия и хозяйственные общества);
- секторе общего государственного управления (государственные учреждения, государственные корпорации и государственные компании).

Многообразие субъектов государственного сектора экономики, преследующих разные цели деятельности, свидетельствует, что лишь некоторые из них могут выступать отчитывающимися предприятиями в системе МСФО ОС.

В составе общественного сектора экономики помимо государственного представлены также добровольно-общественный и смешанный подсектора.

Добровольно-общественный подсектор включает негосударственные некоммерческие организации, которые выделены в виде отдельного сектора экономики в системе национальных счетов. Специфика таких организаций – это оказание нерыночных услуг личного характера населению, в основном в сфере образования, здравоохранения, культуры и искусства, рекреации и т.д., а также удовлетворение коллективных потребностей путем деятельности политических партий, профсоюзных организаций, обществ, ассоциаций и других общественных организаций. Принципиальными отличиями негосударственных некоммерческих организаций от государственных являются добровольность создания и независимость функционирования. Это предполагает значительно более существенную открытость и ответственность негосударственных некоммерческих организаций перед членами общества. В качестве источников финансирования члены добровольно-общественного подсектора используют добровольные взносы и пожертвования населения, а также доходы от собственности. Некоммерческие организации могут получать прибыль, но она направляется исключительно на достижение уставных целей.

---

ных законом. Сейчас в связи с указом Президента дополнительным источником выполнения государственной программы по повышению заработной платы бюджетникам являются внебюджетные средства.

<sup>1</sup> См. там же.

В исследованиях, посвященных общественному сектору экономики, некоммерческие организации классифицируются по различным признакам: по критерию наличия или отсутствия института членства, по статусу лиц, их учредивших, по имущественным правам участников и др. Для оценки перспектив и направлений использования организациями добровольно-общественного подсектора МСФО наиболее целесообразна, на наш взгляд, классификация, основанная на соотношении предоставляемых благ и получаемых доходов.

#### *Литература*

1. *Ахинов Г.А., Жильцов Е.Н.* Экономика общественного сектора. М.: ИНФРА-М, 2009. 345 с.
2. *Батурина М.В.* О бухгалтерском учете и аудите разных видов НКО // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2007. № 3.
3. *Вербицкая Ю.О.* Классификация некоммерческих организаций (к вопросу о совершенствовании гражданского законодательства) // Российское право: образование, практика, наука. 2009. № 9 (62). С. 47–56.
4. *Гусарова Л.В.* Актуальность внедрения международных стандартов российскими некоммерческими организациями // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 2 [Консультант-Плюс]
5. *Домбровская Е.Н.* Влияние характеристик организационно-правовых форм государственных предприятий на постановку бухгалтерского учета // Управленческий учет. 2010. № 11. С. 53–61.
6. *О некоммерческих организациях:* Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ.
7. *О прогнозе развития государственного сектора экономики Российской Федерации:* Постановление Правительства РФ от 04.01.1999 № 1.
8. *Пономаренко Е.В., Исаев В.А.* Экономика и финансы общественного сектора. М.: ИНФРА-М, 2007. 432 с.
9. *Предисловие* к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/>
10. *Рыбакова О.М., Гирбасова Е.М.* Основы системы национального счетоводства (методические рекомендации) // Бухгалтер и закон. 2007. № 11.
11. *Якобсон Л.И.* Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика: учеб. для вузов / Европейская комиссия ЕС (TACIS). М.: ГУ ВШЭ, 2000. 367 с.

*Kvasov S.A.*

Department of Accounting, Plekhanov Russian University of Economics Moscow, Russia. E-mail: Kvasov.07@mail.ru. DOI 10.17223/19988648/31/8

#### **APPLICATION OF THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) IN THE PUBLIC SECTOR OF RUSSIAN ECONOMY**

**Keywords:** Accounting; IFRS accounting systems; Public sector

Internationalization of business and complication of the mechanisms of interaction with investors and consumers established in the 1970 in different countries spurred the creation of the system of international standards.

The world practice employs two IFRS systems. One is designated for the commercial sector and the other is for the public sector.

The choice of the system of international standards depends on the purpose of an economic entity in the course of its activity. The IFRS Advisory Council develops and promotes standards that are intended for use in the preparation of general-purpose external financial statements and other financial statements in all commercial organizations. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) are designed for use in general-purpose financial statements in all public sector organizations.

The IPSAS do not contain the definition of the public sector. The only disclose this concept by listing institutional units attributed to it.

The author outlines and analyzes views on the definition of “public sector”. Subsequently, the following distinctive features of the public sector of economy are proposed:

- predominance of non-market methods of organization and coordination;
- production, distribution and consumption of public goods;
- ensuring economic equilibrium between the supply and demand of social (collective) goods through appropriate social institutions using fiscal policy.

Based on the economic content, the public sector is regarded as consisting of three sub-sectors: public, voluntary-public and mixed.

Thus, the IFRS intended for public sector entities are oriented towards the representatives of the public sub-sector.

One of the main distinguishing features the public sector entities is the nature of economic goods provided by them.

Non-profit state-owned enterprises are public institutions that are intended to provide pure and mixed public goods including:

- organization of public administration;
- border security;
- law and order enforcement services;
- customs services.

“A significant proportion of services in the entire amount of public institutions services is represented by socially important goods, which comprise education services, health care, culture, et cetera.”

Within the framework of the System of National Accounts (SNA), state-owned enterprises do not have an individual identification because the grouping by economy sectors is performed according to the types of economic behavior based on the way of acquisition of income.

In addition to the public sub-sector, the public sector of economy comprises voluntary-public and mixed sub-sectors.

### References

1. Akhinov G.A., Zhil'tsov E.N. *Ekonomika obshchestvennogo sektora* [Public Sector Economics]. Moscow, INFRA-M Publ., 2009. 345 p.
2. Baturina M.V. O bukhgalterskom uchete i audite raznykh vidov NKO. *Finansovyye i bukhgalterskiye konsul'tatsii*, 2007, no. 3, pp. 59-65.
3. Verbitskaya Yu.O. Klassifikatsiya nekommercheskikh organizatsiy (k voprosu o sovershenstvovanii grazhdanskogo zakonodatel'stva). *Rossiyskoye pravo: obrazovaniye, praktika, nauka*, 2009, no. 9(62), pp. 47 - 56.
4. Gusarova L.V. Aktual'nost' vnedreniya mezhdunarodnykh standartov rossiyskimi nekommercheskimi organizatsiyami. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2011, no. 2. Available at: <http://www.consultant.ru/> (accessed 21 May 2015).
5. Dombrovskaya E.N. Vliyaniye kharakteristik organizatsionno-pravovykh form gosudarstvennykh predpriyatiy na postanovku bukhgalterskogo ucheta. *Upravlencheskiy uchet – The Management Accounting Journal*, 2010, no. 11, pp. 53-61.
6. RF Federal Law “On Non-Commercial Organizations” of January 12, 1996, N 7-FZ. Available at: <https://www.consultant.ru/popular/nekomerz/> (accessed 21 May 2015). (In Russian).
7. RF Government Decree “On Forecasting the Development of the Public Sector of Economy of the Russian Federation” of January 04, 1999, N 1. Available at: <https://www.referent.ru/1/12044> (accessed 21 May 2015). (In Russian).
8. Ponomarenko E.V., Isayev V.A. *Ekonomika i finansy obshchestvennogo sektora* [Public Sector Economics and Finance]. Moscow, INFRA-M Publ., 2007. 432 p.
9. Introduction to International Public Sector Accounting Standards. Available at: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/> (accessed 21 May 2015). (In Russian).
10. Rybakova O.M., Girbasova E.M. Osnovy sistemy natsional'nogo schetovodstva (metodicheskiye rekomendatsii). *Bukhgalter i zakon*, 2007, no. 11. Available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=96757> (accessed 21 May 2015).
11. Yakobson L.I. *Gosudarstvennyy sektor ekonomiki: ekonomicheskaya teoriya i politika* [Public Sector of Economy: Economic Theory and Policy]. Moscow, HSE Press, 2000. 367.

*Поступила в редакцию DD.MM.2015*

*Received September DD, 2015*

**For referencing:**

Kvasov S.A. Primenenie MSFO v obshchestvennom sektore ekonomiki Rossii [Application of the International Financial Reporting Standards (IFRS) in the public sector of Russian economy]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*, 2015, no. 3 (31), pp. 96-102.