

## ИНСТИТУЦИОНАЛЬНАЯ МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ ПОНЯТИЯ ОТЧИТЫВАЮЩИХСЯ СУБЪЕКТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА НА МСФО ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА

Людмила Борисовна ТРОФИМОВА

кандидат экономических наук, профессор, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова,  
Москва, Российская Федерация  
p-LBT@rambler.ru

### История статьи:

Принята 03.03.2016  
Принята в доработанном  
виде 27.03.2016  
Одобрена 12.05.2016

УДК 657.37

JEL: F65, G00, G30

### Аннотация

**Предмет.** В целях создания прочной нормативной базы финансовой отчетности российского государственного сектора в статье исследуется ряд российских институтов, влияющих на становление концептуальных основ бюджетной отчетности. На основе проведенного институционального анализа нормативной базы автором обосновывается необходимость доработки проекта документа «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора», опубликованного на сайте Министерства финансов РФ.

**Цели.** Целью данной статьи является формирование современного концептуального понятия отчитывающихся субъектов государственного сектора в условиях принятия новой классификации юридических лиц в нормах Гражданского кодекса РФ.

**Методология.** В статье применена институциональная методика при формировании понятия отчитывающихся субъектов финансовой отчетности организаций государственного сектора, разработанная в условиях перехода на МСФО общественного сектора. Данная методика основана на детальном анализе нормативно-правовой базы различных смежных институтов: права, бюджетного учета, МСФО и пр.

**Результаты.** В результате проведенного исследования обосновано и разработано новое понятие отчитывающихся субъектов государственного сектора, представленное в виде проекта раздела к концептуальным основам финансовой отчетности государственного сектора. Институциональный подход, примененный при формировании определения субъекта госсектора, позволил учесть содержащиеся в нормативно-правовой базе различных институтов требования, предъявляемые к данному понятию. Концептуальные основы финансовой отчетности государственного сектора применяются при подготовке бюджетной отчетности. Наиболее сложным вопросом является определение правового статуса организации, имеющей государственное участие.

**Выводы.** Применение классификации юридических лиц, принятой в Гражданском кодексе РФ, позволило определить круг лиц, формирующих отчетность в соответствии с правилами составления бюджетной отчетности. В предложенном понятии субъектов госсектора учтен перечень юридических лиц, содержащийся в едином плане счетов для органов государственной власти. При сопоставлении российского проекта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора» с документом международных концептуальных основ финансовой отчетности общего назначения общественного сектора выявлено отсутствие в российском проекте полноты требований, предъявляемых к субъектам госсектора. Предложения к проекту Концепций ГС позволят устранить ряд несоответствий, существующих между смежными институтами.

### Ключевые слова:

отчитывающиеся субъекты  
финансовой отчетности,  
государственный сектор,  
корпорации, унитарные  
юридические лица,  
коммерческие организации,  
некоммерческие  
организации

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

В настоящее время российское нормативное законодательство в отношении разработки федеральных стандартов и концептуальных основ финансовой отчетности государственного сектора находится на стадии формирования. В целях поиска верных путей для создания прочной нормативной базы финансовой отчетности российского

государственного сектора необходимо провести исследование российских институтов прав и норм, государственного сектора, Министерства финансов РФ, а также международных институтов общественного сектора (далее – МСФО ОС) и их Концепций в направлении формирования прозрачной бюджетной отчетности.

Вопросам формирования российской финансовой отчетности государственного сектора уделяется значительное внимание со стороны российских ученых. Многие ученые в своих научных статьях затрагивают тему перехода финансовой отчетности государственного сектора на МСФО ОС [1–5]. Финансовая отчетность государственного сектора рассматривается рядом ученых не только как индикатор эффективности бюджетного учреждения, но и как средство контроля над бюджетным процессом [6–11]. Однако исследованию концептуальных основ финансовой отчетности государственного сектора до сегодняшнего дня уделялось недостаточно внимания, вместе с тем данные вопросы чрезвычайно актуальны в условиях своевременного проведения публичной процедуры согласования федеральных стандартов учета и финансовой отчетности не только для государственных учреждений в России, но и за рубежом.

В целях обмена опытом в управлении государственными финансами между странами Средней Азии и Центральной и Восточной Европы создано международное сообщество PEMPAL<sup>1</sup>, призванное усовершенствовать институциональный надзор за прозрачностью государственных расходов. В рамках данного сообщества сформировано три практикующих сообщества по бюджету, казначейству и внутреннему аудиту. На последнем пленарном заседании PEMPAL, участниками которого являлись Организация экономического сотрудничества и развития, Министерство финансов РФ, Международный валютный фонд и другие организации, а также представители

<sup>1</sup> Public Expenditure Management Peer Assisted Learning (PEMPAL). URL: <https://www.pempal.org/?lang=ru>. (дата обращения: 03.04.2016)

правительства Швейцарии, Российской Федерации, Мексики и прочих стран, основное внимание было уделено вопросам повышения прозрачности финансовой отчетности государственного сектора. Одна из целей совещания – обмен информацией о принципах формирования финансовой отчетности. В связи с этим вопросы создания совершенных Концепций финансовой отчетности для организаций государственного сектора являются особо актуальными не только для России, но и для стран – членов PEMPAL.

Документом от 04 сентября 2015 г. Министерство финансов РФ<sup>2</sup> опубликовало для коллективного обсуждения проект приказа об утверждении федерального стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора» [12–14] (далее – Концепции госсектора). Одним из важных концептуальных вопросов является определение отчитывающихся субъектов финансовой отчетности для государственного сектора (далее – субъектов госсектора).

Перечень организационно-правовых форм отчитывающихся субъектов государственного сектора достаточно широк и сложен, вместе с тем вид бюджетной отчетности прямым образом зависит от правовой формы учреждений. В связи с этим необходимо очертить круг тех юридических лиц, которые в силу их правового статуса для ведения учета должны будут применять федеральные стандарты для организаций государственного сектора, и на которые впоследствии будут распространяться требования МСФО ОС.

В мае 2014 г. в 4 главу Гражданского кодекса РФ<sup>3</sup> (далее – ГК РФ) «Юридические лица» были внесены существенные изменения, в

<sup>2</sup> Проект Приказа Министерства финансов РФ "Об утверждении федерального стандарта "Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора". URL: <http://goo.gl/zJts2q>

<sup>3</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (ч. 1) от 30.11.1994 года № 51-ФЗ (ред. от 05.05.2014 г.). Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

результате которых изменился общий подход в классификации юридических лиц (рис. 1).

Впервые в ГК РФ появилось такое понятие как корпорации. Согласно ст. 48 прежней редакции ГК РФ учредители и участники государственных и муниципальных предприятий, в том числе дочерних предприятий и учреждений, имели право собственности на их имущество. В новой редакции ГК РФ из данного перечня исключены дочерние предприятия, также они исключены из общей классификации юридических лиц. Данное нововведение мы считаем целесообразным, так как группа взаимосвязанных организаций, в которую входят материнское и дочернее общества, может формироваться и без образования юридического лица.

Согласно вновь введенной статье 65.1 ГК РФ юридические лица подразделяются на корпоративные и унитарные. Основное различие между ними заключается в том, что учредители в корпорациях обладают правом членства. В унитарных юридических лицах учредители становятся их участниками и не обладают правом членства. В свою очередь, корпорации и унитарные юридические лица подразделяются на коммерческие и некоммерческие организации.

Бюджетный учет ведут государственные (муниципальные) учреждения (казенные, автономные и бюджетные), однако перечень организаций, составляющих финансовую отчетность для бюджетных организаций, может быть расширен и другими организационно-правовыми формами, поскольку следует учесть, что субъекты госсектора включают в себя следующие группы:

1) некоммерческие унитарные организации:

- государственные (муниципальные) учреждения (казенные, автономные и бюджетные);
- государственные академии наук (бюджетные учреждения);

– органы исполнительной власти (казенные учреждения), к которым относятся главные распорядители (распорядители) бюджетных средств, главные администраторы доходов бюджета, главные администраторы источников финансирования дефицита бюджета, органы казначейства, органы, осуществляющие кассовое обслуживание, финансовые органы, органы управления государственными внебюджетными фондами и территориальными государственными внебюджетными фондами;

2) государственные (муниципальные) унитарные предприятия, государственные корпорации и иные организационно-правовые формы организаций, исполняющие полномочия участников бюджетного процесса.

При формировании консолидированной отчетности данный перечень может быть расширен за счет корпораций с государственным участием, а также публично-правовых компаний и прочих некоммерческих организаций с государственным участием [15–17].

Анализ новой классификации юридических лиц, принятой в 4 главе ГК РФ, позволил сделать вывод, что к юридическим лицам, ведущим бюджетный учет, добавляются государственные (муниципальные) унитарные предприятия, а также организации иных организационно-правовых форм.

Государственные (муниципальные) унитарные предприятия формируют два вида финансовой отчетности: для коммерческого и государственного секторов экономики, поэтому данное положение должно быть учтено при формировании понятия отчитывающихся субъектов [18, 19].

В целях формирования современного понятия отчитывающихся субъектов государственного сектора, одновременно отвечающего требованиям, предъявляемым в России к бюджетной отчетности, а также соответствующего принципам МСФО ОС, сопоставим данное понятие, содержащееся в Концепциях для МСФО ОС с российским проектом Концепций госсектора.

Международная федерация бухгалтеров<sup>4</sup> в октябре 2014 г. приняла документ «Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения общественного сектора» (The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities) (далее – Концепции ОС). В 4 главе данного документа содержится понятие отчитывающихся субъектов.

Согласно пунктам 4.1–4.4 Концепций ОС отчитывающийся субъект государственного сектора является государственным или иным предприятием государственного сектора, выполняющим государственную программу и формирующим финансовую отчетность в соответствии с требованиями МСФО ОС. Данный субъект может включать два или более отдельных юридических лиц, в этом случае он формирует финансовую отчетность в соответствии с требованиями МСФО ОС как единое целое. Такая отчетность носит название отчитывающегося субъекта группы. Основные характеристики отчитывающегося субъекта государственного сектора в Концепциях ОС определены следующим образом: «Это организация, предоставляющая свои ресурсы, или ресурсы другой организации, либо использующая ресурсы, предоставляемые другой организацией для осуществления общественной деятельности, и действующая либо в своих целях или в интересах третьих сторон, поставляющих свои ресурсы. Также субъектом государственного сектора могут выступать получатели услуг или поставщиков ресурсов, формирующие финансовую отчетность в соответствии с требованиями МСФО ОС»<sup>5</sup>. Информация, содержащаяся в отчетности, используется для принятия решений экономического характера.

В Концепциях ОС указано, что правительство может работать с помощью административных единиц, таких как министерства или ведомства. Оно также

может работать через трасты, государственные корпорации и других лиц, имеющих самостоятельный правовой статус или наделенных правовым статусом предоставления услуг третьим сторонам. Иные организации государственного сектора, в том числе международные организации государственного сектора и муниципальных органов власти, могут предпринимать определенные действия для извлечения выгоды как лица с самостоятельным правовым статусом или наделенным оперативной самостоятельностью.

В пункте IG4 руководства по внедрению МСФО ОС 1<sup>6</sup> указано, что бухгалтерская отчетность охватывает отчитывающийся субъект в соответствии с определением, данным соответствующим законодательством конкретной страны и включает:

- министерства центрального правительства;
- государственные коммерческие предприятия (далее – ГКП).

Перечень организаций общественного сектора, содержащийся в Концепциях ОС и в МСФО ОС, имеет довольно общий характер, в нем не учтены национальные особенности учреждений госсектора конкретной страны. При этом достаточно затрудняет процесс идентификации субъекта противоречие между п. 3 предисловия к МСФО ОС и п. IG4 руководства по внедрению МСФО ОС 1 в отношении государственных коммерческих предприятий. Так, согласно п. IG4 отчитывающийся субъект включает государственные коммерческие предприятия, в то время, как в п. 3<sup>7</sup> предисловия указывается, что МСФО ОС на них не распространяются. По данному положению следовало дать соответствующие уточнения.

В пунктах BC4.1 BC4.2 Концепций ОС содержатся основные характеристики отчитывающихся субъектов, однако, они представляются как производные от цели

<sup>4</sup> International Federation of Accountants. URL: <http://www.ifac.org/>. (дата обращения: 03.04.2016.)

<sup>5</sup> The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. URL: <http://www.ifac.org/> (перевод автора).

<sup>6</sup> Сборник «Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора». URL: [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/#](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/#)

<sup>7</sup> Там же.

финансовой отчетности общественного сектора. При этом целью отчетности, согласно данному документу, является обеспечение пользователей полезной информацией о финансовом положении и результатах деятельности о компании, при принятии ими решений экономического характера. Считаем, что при определении данных характеристик не следует смешивать понятия отчитывающихся субъектов и финансовой отчетности общественного сектора.

Рассмотрим особенности понятия субъектов в российском проекте Концепций госсектора. В пункте 5 данного документа сказано, что под субъектами учета понимаются органы государственной власти, органы местного самоуправления, и далее перечисляются все виды организаций, соответствующие полному перечню, содержащемуся в статье 1 приказа № 157н<sup>8</sup>.

В п. 2 проекта Концепций госсектора указано, что в состав государственного сектора Российской Федерации не включаются, и субъектами отчетности не являются государственные (муниципальные) унитарные предприятия, а также коммерческие организации с государственным участием и государственные корпорации. В то же время в п. 3 приводится перечень тех государственных корпораций, на которые распространяется действие проекта Концепций госсектора. К сожалению, в российском проекте повторяется тот же стиль изложения в отношении перечня организаций, относящихся к субъектам госсектора, что и в международных Концепциях ОС. В проект Концепций госсектора следует включить более четкую редакцию в отношении специфики формирования отчетности государственными корпорациями, указав, в каких случаях государственные корпорации предоставляют бюджетную отчетность.

<sup>8</sup> Об утверждении единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти: приказ Министерства финансов РФ от 01.12.2010 № 157н.

В п. 6 проекта Концепций госсектора прослеживается нечеткость в отношении индивидуальной и сводной отчетности. Так, в Концепциях госсектора индивидуальная отчетность отнесена к категории бухгалтерской (финансовой) отчетности, а сводная (консолидированная) отчетность именуется бюджетной отчетностью. В первом случае следовало уточнить, что данная отчетность также составляется для госсектора. При толковании второго абзаца п. 6 проекта Концепций госсектора также возникает вопрос, формируют ли распорядители бюджетных средств и прочие перечисленные субъекты индивидуальную отчетность.

В п. 9 Концепций госсектора указывается, что консолидированная отчетность формируется, как если бы она была подготовлена одним субъектом отчетности. При этом в российских Концепциях уточняется техника консолидации, а именно суммирование одноименных показателей и исключение взаимосвязанных операций. Считаем, что Концепции не должны содержать описание техники консолидации по следующим причинам:

- данный вопрос не является концептуальным;
- техника консолидации помимо перечисленных процедур содержит особенности, которые должны найти отражение в федеральном стандарте по консолидированной отчетности.

В проекте Концепций госсектора отсутствуют основные характеристики субъекта госсектора, которые должны быть сформированы под воздействием влияния на них различных институтов (рис. 2).

Институты права, госсектора, инфраструктур, Минфина РФ общественные институты, международные институты и МСФО ОС влияют на формирование понятия субъектов государственного сектора. Так, статьей 6 Бюджетного кодекса РФ (далее – БК РФ)<sup>9</sup> определены понятия главного распорядителя бюджетных средств, распорядителя

<sup>9</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

бюджетных средств и получателя бюджетных средств, главного администратора (администратора) доходов бюджета, главного администратора (администратора) источников финансирования дефицита бюджета и казенного учреждения.

Статьей 8 БК РФ устанавливается множество бюджетных полномочий субъектов, сюда относятся: установление порядка составления и рассмотрения проектов бюджета, осуществление контроля за их исполнением и утверждение отчета об исполнении бюджета. Для отчитывающихся субъектов госсектора особо выделяются полномочия составления отчетов об исполнении консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации.

В главе 5 ст. 28–38.2 БК РФ приняты принципы бюджетной системы. В отношении отчитывающегося субъекта работает принцип непрерывности деятельности. Финансовая информация об экономической деятельности субъекта должна быть полезна при принятии решений о предоставлении ей ресурсов. Субъект должен осуществлять деятельность в интересах и от имени лица, поставляющего ресурсы, функции субъекта должны быть разграничены от операций, проводимых другими организациями.

В основу качественных характеристик отчитывающегося субъекта госсектора должны быть положены упомянутые в перечисленных ранее нормативных документах их полномочия и основные принципы.

В результате институционального анализа российского гражданского законодательства и международных Концепций ОС сформировано понятие отчитывающегося субъекта госсектора, а также определены качественные характеристики таких субъектов. Данные положения предложены в виде отдельного раздела к Концепциям госсектора (Приложение 1).

Предложенное понятие субъекта госсектора базируется на классификации всех правовых форм юридических лиц, содержащихся в ГК

РФ. Применение данной классификации позволило определить круг лиц, формирующих отчетность в соответствии с правилами составления бюджетной отчетности для государственных и муниципальных учреждений (казенных, автономных и бюджетных). Вместе с тем государственные и муниципальные унитарные предприятия в определенных случаях могут одновременно формировать общую финансовую отчетность для коммерческих организаций, а также бюджетную отчетность для госсектора.

В предложенном понятии субъектов госсектора учтен перечень юридических лиц, содержащийся в едином плане счетов для органов государственной власти.

При сопоставлении российского проекта Концепций госсектора с международными Концепциями ОС в российском проекте выявлено отсутствие полноты требований, предъявляемых к субъектам госсектора. За основу формирования Концепций из международного документа следует взять обязательность наличия качественных характеристик в отношении отчитывающегося субъекта. Достаточно полный перечень принципов бюджетной системы, содержащийся в БК РФ, позволил применить ряд качественных характеристик для субъектов госсектора, касающихся принципов формирования финансовой отчетности.

В предложенном определении за основную характеристику взято положение, что финансовая отчетность субъектов государственного сектора общего назначения содержит полезную для внешних пользователей информацию. Новое понятие основано на классификации организационно-правовых форм юридических лиц, принятой в 2014 г. в Гражданском кодексе РФ.

Институциональный подход, примененный при формировании понятия субъектов госсектора, позволил учесть требования, содержащиеся в нормативно-правовой базе различных институтов и выявить несоответствия российского гражданского законодательства и МСФО.

Предложения к проекту Концепций госсектора, разработанные посредством применения институциональной методики, позволят не только разработать основные правила и подходы, легко применимые к российским особенностям бюджетной отчетности, но и устранить ряд несоответствий, существующих между смежными институтами.

### *Приложение 1*

#### **Предложения к проекту федерального стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора»**

Включить раздел в следующей редакции:

1. Отчитывающиеся субъекты финансовой отчетности для организаций государственного сектора

1.1. Отчитывающиеся субъекты финансовой отчетности для организаций государственного сектора (далее – субъекты госсектора) – это экономические субъекты государственного сектора, предоставляющие бюджетную финансовую отчетность общего назначения, содержащую полезную для внешних пользователей информацию.

1.2. Субъекты госсектора включают следующие организационно-правовые формы юридических лиц, которые ведут бухгалтерский учет в соответствии с положениями документа «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора» (далее – Концепции ГУ), Федеральных стандартов для организаций государственного сектора и других нормативно-правовых актов, регулирующих бухгалтерский бюджетный учет и отчетность в государственном секторе Российской Федерации:

1) некоммерческие унитарные организации:

– государственные (муниципальные) учреждения (казенные, автономные и бюджетные);

– государственные академии наук (бюджетные учреждения);

– органы исполнительной власти (казенные учреждения), к которым относятся главные распорядители (распорядители) бюджетных средств, главные администраторы доходов бюджета, главные администраторы источников финансирования дефицита бюджета, органы казначейства, органы, осуществляющие кассовое обслуживание, финансовые органы, органы управления государственными внебюджетными фондами и территориальными государственными внебюджетными фондами;

2) государственные (муниципальные) унитарные предприятия, государственные корпорации и иные организационно-правовые формы организаций, исполняющие полномочия участников бюджетного процесса.

1.3. Корпорации и коммерческие организации, не наделенные правом собственности, выступающие распорядителями и получателями бюджетных средств, могут отчитываться по двум видам отчетности: для коммерческого и государственного секторов экономики.

В целях настоящего Стандарта, в состав субъектов госсектора не включаются корпорации и другие коммерческие и некоммерческие организации, ведущие бухгалтерский учет только в соответствии с Положениями бухгалтерского учета, Федеральных стандартов и других нормативно-правовых актов в вопросах правил формирования финансовой отчетности в Российской Федерации.

1.4. Субъекты госсектора обладают полномочиями составления индивидуальной бюджетной отчетности общего назначения. Для отчитывающихся субъектов госсектора особо выделяется полномочие составления отчетов об исполнении консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации.

1.5. К субъектам госсектора, составляющим сводную (консолидированную) бюджетную отчетность, относятся главные распорядители (распорядители) бюджетных средств, главные администраторы доходов бюджета, главные администраторы источников финансирования

дефицита бюджета, а также органы казначейства и органы, осуществляющие кассовое обслуживание.

1.6. Субъект госсектора может включать два или более отдельных юридических лиц, в этом случае он формирует финансовую отчетность в соответствии с требованиями Федеральных стандартов для организаций государственного сектора и других нормативно-правовых актов, регулирующих бухгалтерский бюджетный учет и отчетность в государственном секторе Российской Федерации как единое целое; такая отчетность носит название отчитывающегося субъекта группы госсектора.

1.7. Субъекты госсектора должны отвечать следующим допущениям и характеристикам:

- субъект осуществляет, осуществлял и будет осуществлять экономическую деятельность;
- деятельность субъекта должна быть разграничена с деятельностью других организаций;
- субъект осуществляет деятельность в интересах и от имени лица, поставляющего ресурсы;
- финансовая информация об экономической деятельности субъекта может быть полезна при принятии решений о предоставлении ей ресурсов.

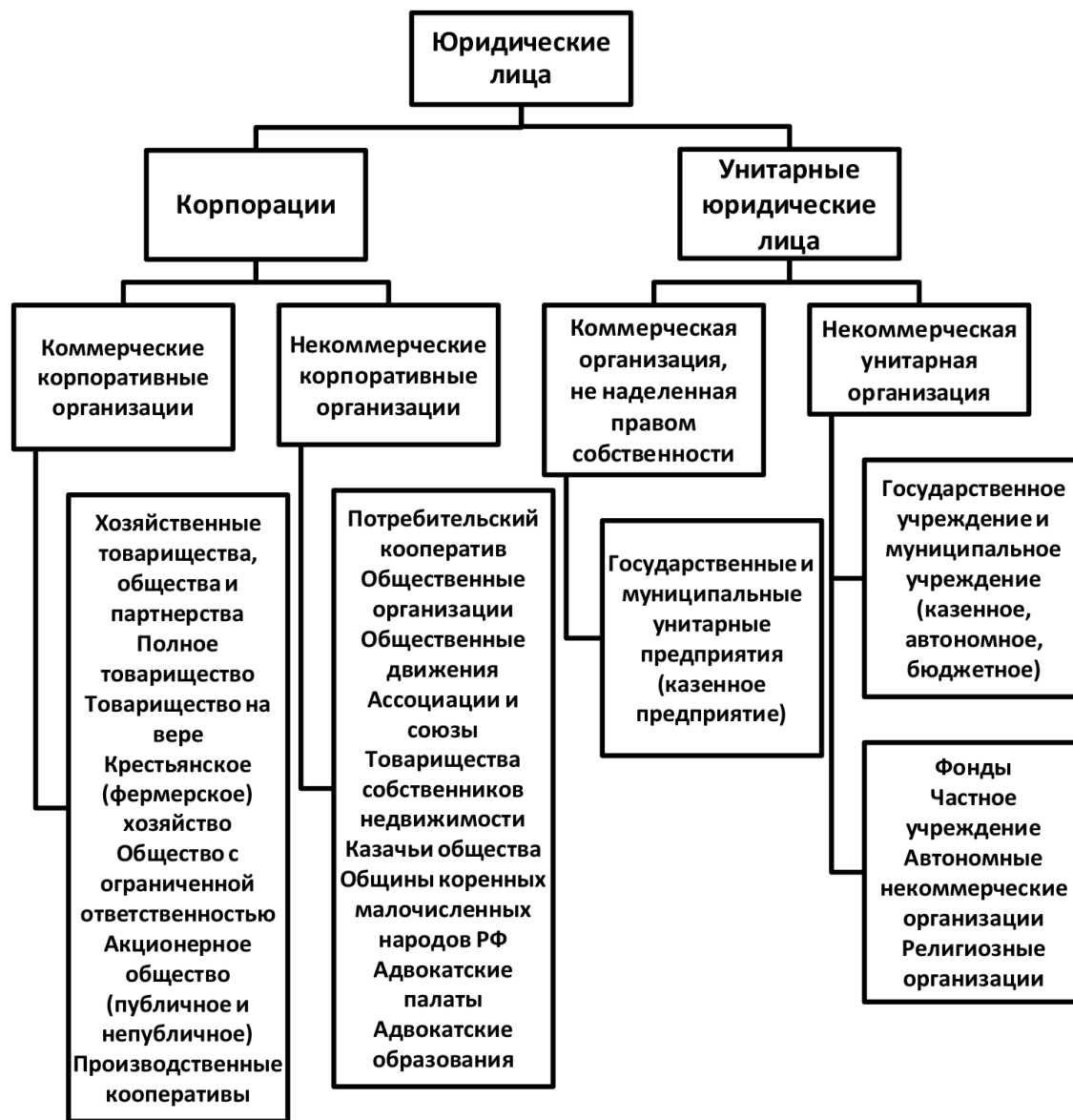


Рисунок 1

Организационно-правовая структура юридических лиц Российской Федерации

Figure 1

Form of incorporation of legal entities in the Russian Federation



Источник: составлено автором на основе 4 главы Гражданского кодекса РФ  
 Source: Authoring, based on Chapter 4 of the Russian Civil Code

*Рисунок 2*

**Институты, влияющие на формирование понятия отчитывающихся субъектов государственного сектора**

*Figure 2*

**Institutions influencing the formation of the reporting public sector entities concept**



*Источник: составлено автором*

*Source: Authoring*

**Список литературы**

1. *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. 2013. №4(12). С. 66–69.
2. *Исмаилов А.В.* Возможности применения МСФО ОС при составлении бюджетной отчетности в муниципальных образованиях // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. 2014. № 3. С. 73–77.
3. *Пономарева Н.В., Акимова Н.В.* Бухгалтерский учет и отчетность бюджетных учреждений в России: проблемы и приоритеты развития в рамках МСФО общественного сектора // Экономика и предпринимательство. 2015. № 1(54). С. 424–428.
4. *Плисова А.Б.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность бюджетных и некоммерческих предприятий: формирование в соответствии с РПБУ и МСФО // Экономика и предпринимательство. 2014. № 6(47). С. 448–452.
5. *Пономарева С.В., Климова Е.К.* Модернизация системы бухгалтерского учета и отчетности в России на основе международных стандартов общественного сектора // Экономика и предпринимательство. 2015. № 2(55). С. 442–445.

6. *Богданова М.М., Клочихина Т.В.* Учет и отчетность в бюджетных организациях: особенности и правила // Финансовый бизнес. 2014. № 4(171). С. 53–57.
7. *Волотовская О.С.* Система бюджетного учета и отчетность как инструмент контроля деятельности муниципальных образований // Проблемы экономики и управления в торговле и промышленности. 2014. № 2. С. 51–62.
8. *Филиппова Л.В.* Отчетность как индикатор эффективности бюджетного учреждения // Новые технологии. 2015. № 2. С. 186–192.
9. *Алиева Э.Б., Магомедов Ш.Р.* Правовое регулирование бюджетного учета: проблемы теории и практики // Вопросы современной юриспруденции. 2014. № 43. С. 82–87.
10. *Сергеева Ю.А.* Организация бухгалтерского учета и анализ деятельности бюджетных учреждений // Современные научные исследования и инновации. 2014. № 11(43). С. 202–206. URL: <http://web.snauka.ru/issues/2014/11/40860>.
11. *Жаворонкова Е.Н.* Реформа бюджетной системы России на современном этапе // Государственное управление. Электронный вестник. 2014. № 43. С. 81–94. URL: <http://urlid.ru/ajlj>.
12. Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. URL: <http://urlid.ru/ajlm>.
13. Проект приказа Минфина России «Об утверждении федерального стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора». URL: [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/#](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/#).
14. Сборник «Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора». URL: [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/#](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/#).
15. *Казакова Н.А., Трофимова Л.Б., Федченко Е.А.* Методология формирования релевантной информации в условиях глобализации экономических процессов: монография. М.: ИНФРА-М, 2013. 248 с.
16. *Казакова Н.А., Трофимова Л.Б., Федченко Е.А.* Современные парадигмы и методы анализа и контроля бюджетной эффективности: монография. М.: ИНФРА-М, 2014. 270 с.
17. *Трофимова Л.Б.* Релевантная финансовая отчетность в условиях развития интеграционных процессов: монография. М.: ИНФРА-М, 2015. 253 с.
18. *Трофимова Л.Б.* Особенности формирования отчета о финансовом положении общественного сектора с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности // Валютное регулирование. Валютный контроль. 2013. № 7. С. 46–51.
19. *Трофимова Л.Б.* Отчет о финансовом положении с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности // Лизинг. 2013. № 6. С. 49–54.

ISSN 2311-9381 (Online)  
ISSN 2073-5081 (Print)

*International Standards of Accounting and Reporting*

## INSTITUTIONAL METHODOLOGY FOR BUILDING THE CONCEPT OF REPORTING ENTITIES OF PUBLIC SECTOR ORGANIZATIONS UNDER TRANSITION TO IPSAS

Lyudmila B. TROFIKOVA

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russian Federation  
p-LBT@rambler.ru

### Article history:

Received 3 March 2016  
Received in revised form  
27 March 2016  
Accepted 12 May 2016

**JEL classification:** F65, G00,  
G30

**Keywords:** reporting entity,  
financial statements, public  
sector, corporation, unitary  
entity

### Abstract

**Subject** The article explores a number of Russian institutions influencing the development of conceptual framework for budgetary reporting and substantiates the need for elaborating the *Conceptual Framework for Financial Reporting by Public Sector Entities* published on the website of the Ministry of Finance of the Russian Federation.

**Objectives** The purpose of the study is to develop a modern concept of public sector entities under the adoption of the new classification of legal entities in the Russian Civil Code.

**Methods** I apply an institutional methodology for the formation of the concept of public sector entities, developed in conditions of transition to International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). The methodology rests on a detailed analysis of the legal framework for various related institutions, i.e. law, budget accounting, IFRS, and others.

**Results** The study substantiates and develops a new concept of reporting entities of the public sector, which is presented in the form of proposals on *Conceptual Framework for Financial Reporting by Public Sector Entities*. The institutional approach used in the formation of the concept of the public sector entity enabled to take into account the requirements for this concept contained in the regulatory framework for various institutions.

**Conclusions** The classification of legal persons adopted in the Russian Civil Code helped determine entities preparing financial statements under the rules for budgetary reporting. The proposals on draft Conceptual Framework may eliminate certain inconsistencies existing among related institutions.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

### References

1. Tkachenko L.I. [Improving the accounting and reporting in the budgetary sphere under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)]. *Problemy ucheta i finansov = Problems of Accounting and Finance*, 2013, no. 4(12), pp. 66–69. (In Russ.)
2. Ismailov A.V. [Possibilities to apply IPSAS when preparing budgetary reporting in municipalities]. *Bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie v byudzhetnykh organizatsiyakh = Accounting and taxation in budget organizations*, 2014, no. 3, pp. 73–77. (In Russ.)
3. Ponomareva N.V., Akimova N.V. [Accounting and reporting of budgetary institutions in Russia: problems and development priorities within the framework of IPSAS]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economy and Entrepreneurship*, 2015, no. 1(54), pp. 424–428. (In Russ.)
4. Plisova A.B. [Accounting (financial) statements of budgetary and non-profit enterprises: generation under RAS and IFRS]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economy and Entrepreneurship*, 2014, no. 6(47), pp. 448–452. (In Russ.)
5. Ponomareva S.V., Klimova E.K. [Modernization of the system of accounting and reporting in Russia on the basis of international standards in the public sector]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economy and Entrepreneurship*, 2015, no. 2(55), pp. 442–445. (In Russ.)

6. Bogdanova M.M., Klochikhina T.V. [Accounting in budget organizations: specifics and rules]. *Finansovyi biznes = Financial Business*, 2014, no. 4(171), pp. 53–57. (In Russ.)
7. Volotovskaya O.S. [The budget accounting and reporting system as a tool to monitor the activities of municipalities]. *Problemy ekonomiki i upravleniya v torgovle i promyshlennosti = Issues of Economy and Management in Trade and Industry*, 2014, no. 2, pp. 51–62. (In Russ.)
8. Filippova L.V. [Reporting as an indicator of budgetary institutions' efficiency]. *Novye tekhnologii = New Technologies*, 2015, no. 2, pp. 186–192. (In Russ.)
9. Alieva E.B., Magometov Sh.R. [Legal regulation of budget accounting: theory and practice]. *Voprosy sovremennoi yurisprudentsii = Issues of Modern Law*, 2014, no. 43, pp. 82–87. (In Russ.)
10. Sergeeva Yu.A. [Accounting and Financial Analysis of Budgetary Institutions]. *Sovremennye nauchnye issledovaniya i innovatsii*, 2014, no. 11(43), pp. 202–206. (In Russ.) Available at: <http://web.snauka.ru/issues/2014/11/40860>.
11. Zhavoronkova E.N. [The budget system reform in Russia at the present stage]. *Gosudarstvennoe upravlenie. Elektronnyi vestnik*, 2014, no. 43, pp. 81–94. (In Russ.) Available at: <http://urlid.ru/ajlj>.
12. Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. Available at: <http://urlid.ru/ajlm>.
13. *Proekt prikaza Minfina Rossii Ob utverzhdenii federal'nogo standarta Kontseptual'nye osnovy bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti dlya organizatsii gosudarstvennogo sektora* [Draft order of the Ministry of Finance of the Russian Federation On Approval of the Federal Standard Conceptual Framework for Financial Reporting by Public Sector Entities]. Available at: [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/#](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/#). (In Russ.)
14. *Sbornik Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti obshchestvennogo sektora* [International Public Sector Accounting Standards Book]. Available at: [http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu\\_gs/sfo/#](http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/#). (In Russ.)
15. Kazakova N.A., Trofimova L.B., Fedchenko E.A. *Metodologiya formirovaniya relevantnoi informatsii v usloviyakh globalizatsii ekonomicheskikh protsessov: monografiya* [A methodology for relevant information generation under economic processes globalization]. Moscow, INFRA-M Publ., 2013, 248 p.
16. Kazakova N.A., Trofimova L.B., Fedchenko E.A. *Sovremennye paradigmy i metody analiza i kontrolya byudzhethoi effektivnosti: monografiya* [Modern paradigms and methods of analysis and control of budget efficiency: a monograph]. Moscow, INFRA-M Publ., 2014, 270 p.
17. Trofimova L.B. *Relevantnaya finansovaya otchetnost' v usloviyakh razvitiya integratsionnykh protsessov: monografiya* [Relevant financial reporting under integration processes development: a monograph]. Moscow, INFRA-M Publ., 2015, 253 p.
18. Trofimova L.B. [Specifics of generation of the statement of financial position of the public sector subject to the requirements of International Financial Reporting Standards]. *Valyutnoe regulirovanie. Valyutnyi kontrol' = Currency Regulation. Currency Control*, 2013, no. 7, pp. 46–51. (In Russ.)
19. Trofimova L.B. [A report on financial condition considering the requirements of International Financial Reporting Standards]. *Lizing = Leasing*, 2013, no. 6, pp. 49–54. (In Russ.)