

УДК 657.1

<sup>1</sup>Ш.И. Алибеков, <sup>2</sup>В.В. Моруннов, <sup>3</sup>С.С. Сижазева

<sup>1</sup> Северо-Кавказский институт (филиал) Всероссийского государственного университета юстиции (РПА Минюста России), Республика Дагестан, г. Махачкала, email: shahizin@mail.ru

<sup>2</sup> Казанский филиал ОЧУ ВО «Российская Международная академия туризма» (Казанский филиал РМАТ), Республика Татарстан, г. Казань, email: v\_morunov@mail.ru

<sup>3</sup> Кабардино-Балкарский государственный университет им. Х.М. Бербекова (КБГУ), КБР, г. Нальчик, email: Svetlana\_bolova@mail.ru

## ОБ ОСОБЕННОСТЯХ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ПОЛУЧАТЕЛЕЙ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОМОЩИ

**Ключевые слова:** учет государственной помощи, аудит, субсидии, раскрытие учетной информации о государственной помощи.

В статье рассмотрен вопрос об особенностях проведения аудита деятельности получателей государственной помощи, связанных в первую очередь с внесением изменений в Положение по бухгалтерскому учету 13/2000 «Учет государственной помощи», а также анализ причин и последствий внесения изменений в актуальную редакцию Положения по бухгалтерскому учету 13/2000 «Учет государственной помощи».

<sup>1</sup>Sh.I. Alibekov, <sup>2</sup>V.V. Morunov, <sup>3</sup>S.S. Sizhazheva

<sup>1</sup>North Caucasus Institute (branch) of the All-Russian State University of Justice (RPA of the Ministry of Justice of Russia), Republic of Dagestan, Makhachkala, email: shahizin@mail.ru

<sup>2</sup>Kazan branch of PEI HE "Russian International Academy of Tourism" (Kazan branch of RIAT), Republic of Tatarstan, Kazan, email: v\_morunov@mail.ru

<sup>3</sup>Kabardino-Balkarian State University named after A.I. HM. Berbekov (KBSU), KBR, Nalchik, email: Svetlana\_bolova@mail.ru

## ON THE PECULIARITIES OF CARRYING OUT AN AUDIT OF STATE AID RECIPIENTS

**Keywords:** state aid accounting, audit, subsidies, disclosure of state aid accounting information.

The article deals with the issue of the peculiarities in the audit of state aid recipients, primarily related to the introduction of amendments to the Accounting Regulation 13/2000 «Accounting for State Assistance», as well as an analysis of the causes and consequences of amendments to the current version of the Accounting Regulation 13 /2000 «Accounting for state aid».

Вопросы аудита учета государственной помощи часто обращают на себя повышенное внимание со стороны исследователей данной проблематики. Среди причин, как нам представляется, возможно выделить постоянное изменение правил учета, а также внесение изменений в нормативные источники, регулирующие правила осуществления оказания государственной помощи экономическим субъектам.

### Цель исследования

Исследование и оценка влияния нормативных изменений в законодательстве, регулирующем учет госу-

дарственной помощи и порядок осуществления государственной помощи, на правильность организации учета проводимых изменений и на аудит данных процессов.

### Материал и методы исследования

В качестве источников и материалов для исследования служат нормативные правовые акты, а также материалы исследований, проведенных авторами ранее. В работе использованы теоретические и эмпирические методы научного исследования, такие как методы анализа и синтеза, методы сравнения, методы наблюдения и моделирования

### Результаты исследования и их обсуждение

Особенности проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов, выступающих в качестве получателей государственной помощи, связаны в первую очередь с последними нормативными изменениями, введенными в нормы ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» [4]. При этом, по нашему мнению, необходимо обратить внимание на выполнение экономическим субъектом ряда требований, установленных в рамках обновленного ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».

Итак, продолжая тематику статьи, обращаем внимание, что в соответствии с Приказом Минфина России от 04.12.2018 № 248н [8] (далее – Приказ № 248н) внесен ряд изменений в нормы ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (далее – ПБУ 13/2000) [4]. В связи с этим финансовым ведомством опубликовано Информационное сообщение от 04.02.2019 № ИС-учет-16 «Об изменениях Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденное Приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н» [11].

Как нам представляется, основная цель внесенных изменений состоит в приведении норм и требований бухгалтерского законодательства об учете государственной помощи в соответствие с нормами и требованиями международного стандарта финансовой отчетности МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [9].

Новые требования, установленные нормами Приказа № 248н, экономические субъекты обязаны применять в работе, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности, формируемой по итогам 2020 года. При этом в соответствии с нормами п. 23 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [7], такое решение должно быть раскрыто в бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта за отчетный год, в котором впервые будут применены данные изменения: «23. В случае если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету предусматривает возможность добровольного применения утвержден-

ных им правил до наступления срока их обязательного применения, организация при использовании такой возможности должна раскрыть в бухгалтерской (финансовой) отчетности данный факт» [7].

Среди основных внесенных изменений в текст ПБУ 13/2000 можно выделить следующие.

Во-первых, конкретизирована сфера применения ПБУ 13/2000 в разделе «I. Общие положения»: ПБУ 13/2000 устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой коммерческим организациям, из состава которых кроме кредитных организаций исключены теперь и организации государственного сектора (п.1 ПБУ 13/2000) [4].

Во-вторых, уточнено, что ПБУ 13/2000 применяется в отношении экономической выгоды, в том числе связанной с:

- участием Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в уставных (складочных) капиталах юридических лиц, уставных фондах государственных и муниципальных унитарных предприятий, в том числе предоставлением бюджетных средств в связи с таким участием;
- возмещением недополученных доходов и (или) финансовым обеспечением (возмещением) затрат в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг на договорной основе (п.3 ПБУ 13/2000) [4].

В-третьих, предметом правил ПБУ 13/2000 является государственная помощь, предоставленная организациям из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (п.4 ПБУ 13/2000) [4]. При этом в соответствии с п. 3 Приказа № 248н [8] в п. 4 ПБУ 13/2000 на замену понятий «государственная помощь в виде субвенций и субсидий, бюджетных кредитов, включая предоставление в виде ресурсов, отличных от денежных средств, и в прочих формах» на «государственная помощь из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов в форме субсидий, бюджетных кредитов, включая предоставление в виде ресурсов, отличных от денежных средств,

и в прочих формах» [4]. Здесь необходимо отметить, что в рамках Приказа № 248н в нормах ПБУ 13/2000 исключено упоминание такой формы предоставления государственной помощи, как субвенция. Внесение такого изменения связано с внесением изменений в Бюджетный кодекс РФ [1].

В-четвертых, из норм ПБУ 13/2000 исключены положения, содержащиеся в п. 11 прежней редакции ПБУ 13/2000, содержавшие правила учета условных обязательств и условных активов, связанных с признанными в бухгалтерском учете организации бюджетными средствами [4].

В-пятых, пункт 5 ПБУ 13/2000 конкретизирован указанием на возможность отражения в учете экономического субъекта при принятии бюджетных средств, включая ресурсы, отличные от денежных средств, к бухгалтерскому учету по мере фактического получения средств [4]. Так ранее, пунктом 5 ПБУ 13/2000 подразумевалось, что получение бюджетных средств может быть отражено двумя способами:

1) дебет счета 51 «Расчетный счет» – кредит счета 86 «Целевое финансирование» – в момент получения государственной помощи;

2) дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – кредит счета 86 «Целевое финансирование» – в момент признания государственной помощи, а после этого

дебет счета 51 «Расчетный счет» – кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При этом первый вариант не был обозначен в нормах п. 7 ПБУ 13/2000, но теперь указанная неточность устранена.

В-шестых, из норм пункта 19 ПБУ 13/2000 исключено упоминание о пояснительной записке в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности, поскольку, как нам представляется, формат и порядок оформления пояснительной записки сегодня регламентируется только внутренними нормами экономического субъекта с учетом других нормативных требований об обязательности раскрытия отчетных показателей в рамках пояснительной записки в составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (т.е. формат представления пояснитель-

ной записки на государственном уровне не установлен).

В-седьмых, в разделе «IV. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности» исключены указания на порядок отражения в бухгалтерском учете в разрезе конкретных виды доходов и расходов, включаемых в финансовый результат деятельности организации, сформулирован порядок формирования отчетных показателей по-новому.

Отдельно следует отметить и ряд терминологических новаций в рамках внесенных в текст ПБУ 13/2000 изменений. Отметим ряд терминологических уточнений, внесенных в рамках новой редакции ПБУ 13/2000:

– как отмечалось выше в п. 4 ПБУ 13/2000, понятие «государственная помощь в виде субвенций и субсидий, бюджетных кредитов, включая предоставление в виде ресурсов, отличных от денежных средств, и в прочих формах» заменено на «государственная помощь из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов в форме субсидий, бюджетных кредитов, включая предоставление в виде ресурсов, отличных от денежных средств, и в прочих формах» (п. 4 ПБУ 13/2000) [4];

– понятие «финансирование капитальных расходов» заменено на понятие «на финансирование капитальных затрат» (п. 14 ПБУ 13/2000) [4]. Здесь необходимо отдельно отметить, что, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год обязательно к применению экономическими субъектами на территории РФ с 01.01.2022 подлежат нормы ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», раскрывающие особенности учета капитальных вложений в отношении объектов основных средств [6];

– категория «материально-производственные запасы» (или МПЗ) заменена на термин «запасы» (п. 14 ПБУ 13/2000) [4]. В этой связи следует отметить, что с 01.01.2021 вступили в законную силу нормы и требования нового стандарта ФСБУ 5/2019 «Запасы» [5].

Как видно из вышеуказанного, законодателем, по сути, в рамках обновленного ПБУ 13/2000 приводится в соответствие требованиям текущих норматив-

ных реалий вся терминологическая база стандарта с целью, как нам представляется, исключения возможных неурядок и неясностей в части двойного толкования положений ПБУ 13/2000.

В обновленной редакции ПБУ 13/2000 законодательно установлен порядок отражения в бухгалтерском учете бюджетных средств, полученных организацией на финансирование капитальных затрат, понесенных организацией в предыдущие отчетные периоды [п. 14 ПБУ 13/2000]. Согласно ранее действовавшему порядку (до утверждения ПБУ 13/2000 в актуальной редакции), суммы бюджетных средств, признанные в бухгалтерском учете экономического субъекта за прошедшие отчетные периоды в качестве доходов, но подлежащие возврату в соответствии с п. 14 этого же ПБУ 13/2000, должны были отражаться на счете учета финансовых результатов в составе прочих расходов в качестве убытков прошлых лет, признанных в отчетном году. В соответствии с действующим порядком экономической субъект должен отражать предоставленные бюджетом средства в зависимости от того, до какой степени через амортизацию произведено отнесение на расходы стоимости объекта основных средств (далее – ОС) и нематериальных активов (далее – НМА):

- в сумме, равной начисленной амортизации по объектам ОС и НМА, созданным за счет целевого финансирования, как увеличение финансового результата экономического субъекта;

- в оставшейся сумме – в качестве доходов будущих периодов (п. 14 ПБУ 13/2000) [4].

В актуальной редакции ПБУ 13/2000 установлен новый состав показателей отчета о финансовом положении (бухгалтерского баланса), раскрывающих информацию о полученной экономической субъектом государственной помощи. В соответствии с предыдущей редакцией ПБУ 13/2000 остаток предоставленных организации бюджетных средств подлежал отражению по отдельной статье отчета о финансовом положении «Доходы будущих периодов» либо обособленно в разделе «Краткосрочные обязательства» по отдельно введенной экономической субъектом

в балансе строке «Государственная помощь». В соответствии с последними изменениями, а также с учетом ответственности по отдельным статьям отчета о финансовом положении в отчетности раскрываются:

- в составе средств целевого финансирования (сальдо по кредиту бухгалтерского счета 86 «Целевое финансирование») – неосвоенный остаток выделенных экономическому субъекту бюджетных средств,

- дебиторская задолженность в отношении бюджетных средств, принятым к бухгалтерскому учету экономического субъекта (сальдо по дебету бухгалтерского счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Бюджетные средства»);

- кредиторская задолженность по возврату бюджетных средств (сальдо по кредиту бухгалтерского счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Бюджетные средства, подлежащие возврату»),

- доходы будущих периодов, признанные в связи с полученной экономической субъектом государственной помощью на финансирование текущих расходов в составе краткосрочных обязательств (сальдо по кредиту бухгалтерского счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Государственная помощь»).

В актуальной редакции ПБУ 13/2000 установлен новый порядок раскрытия доходов будущих периодов, связанных с полученными бюджетными средствами на финансирование капитальных затрат, которые подлежат отражению в отчете о финансовом положении (бухгалтерском балансе) экономического субъекта одним из двух способов, закрепляемого в нормах учетной политики для целей ведения бухгалтерского учета экономического субъекта, а именно:

- 1) как отдельная статья долгосрочных обязательств, или

- 2) как регулирующая величина, уменьшающая балансовую стоимость внеоборотных активов, приобретенных в размере суммы и на средства государственной помощи (п. 21 ПБУ 13/2000) [4].

При первом способе в отчете о финансовых результатах доходы будущих

периодов, признанные в связи с полученными бюджетными средствами на финансирование капитальных затрат и отнесенные в отчетном периоде на финансовый результат деятельности экономического субъекта, также отражаются как отдельная статья доходов.

При втором способе в отчете о финансовых результатах доходы будущих периодов, признанные в связи с полученными бюджетными средствами на финансирование капитальных затрат и отнесенные в отчетном периоде на финансовый результат деятельности экономического субъекта, отражаются как величина, уменьшающая расходы по амортизации. Для применения второго способа потребуется введение аналитического учета по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а именно, введение субсчета «Государственная помощь». Как нам представляется, второй способ желателен к применению в учете теми экономическими субъектами, которые желают избежать обязательности аудита по экономическим показателям. Например, в случае такой организационно-правовой формы, как, например, общество с ограниченной ответственностью, есть реальный шанс избежать обязательного аудита при сумме активов, не превышающей 400 млн. рублей в соответствии с требованиями ст. 5 «Обязательный аудит» Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 307-ФЗ) [2]. При этом, мы считаем, что выбор второго способа в данном случае не является нарушением норм и требований законодательства о бухгалтерском учете РФ, регламентируемым в первую очередь нормами Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [3], ни нормами законодательства, регламентирующего аудиторскую деятельность в РФ, включая нормы Закона № 307-ФЗ [2].

Кроме всего прочего, в рамках последней редакции ПБУ 13/2000 законодателем установлен порядок раскрытия доходов, связанных с бюджетными средствами, полученными на финансирование текущих расходов. Доходы экономического субъекта, связанные с признанием таких расходов, отражаются в отчете о финансовых результатах

экономического субъекта одним из следующих способов:

1) расходы и доходы отражаются развернуто, т.е. в качестве обособленной статьи доходов (с учетом существенности), или

2) свернуто – в качестве суммы, уменьшающей расходы, на финансирование которых получены соответствующие бюджетные средства (п. 21 ПБУ 13/2000) [4].

Как и ранее, в актуальной редакции ПБУ 13/2000 установлен минимальный перечень информации о полученной экономическим субъектом государственной помощи. При этом в актуальной редакции, в связи с новым правом экономического субъекта выбирать один из двух способов представления информации о полученных бюджетных средствах (п.21 ПБУ 13/2000), введено требование об обязательном раскрытии экономическим субъектом – получателем государственной помощи в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности выбранного способа представления информации (п. 22 ПБУ 13/2000).

### Выводы

Анализ текста ПБУ 13/2000 позволяет сделать следующие выводы:

1) нормы ПБУ 13/2000 направлены на сближение правил бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в рамках отечественных стандартов и международных стандартов финансовой отчетности (МСФО);

2) актуализация ПБУ 13/2000 произведена также по причине произведенных изменений в других отраслях законодательства РФ, например бюджетного;

3) при проведении аудиторских процедур, для обеспечения соответствующего уровня качества аудиторской деятельности [12,13,14], включая аудит в части получения государственной помощи, аудиторам необходимо обратить внимание на следующие особенности:

– принятие экономическим субъектом (аудируемым лицом) решения о внесении изменений в нормы и требования учетной политики для целей ведения бухгалтерского учета в части учета получаемой государственной помощи (начиная с 2019 года), включая выбор

способа отражения бюджетных средств на финансирование капитальных затрат; – правильность и последовательность пересчета показателей, отражающих полученную государственную помощь,

в соответствии с нормами и требованиями Международного стандарта аудита 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность» (МСА 710) [10].

*Библиографический список*

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 29.11.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022) // СПС «Консультант плюс», 2022.
2. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 11.06.2021) // СПС «Консультант плюс», 2022.
3. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022) // СПС «Консультант плюс», 2022.
4. Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н (ред. от 04.12.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000» // СПС «Консультант плюс», 2022.
5. Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...») (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 № 57837) // СПС «Консультант плюс», 2022.
6. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 № 60399) // СПС «Консультант плюс», 2022.
7. 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)») (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 № 12522) // СПС «Консультант плюс», 2022.
8. Приказ Минфина России от 04.12.2018 № 248н «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16 октября 2000 г. № 92н» // СПС «Консультант плюс», 2022.
9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018) // СПС «Консультант плюс», 2022.
10. Международный стандарт аудита 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // СПС «Консультант плюс», 2022.
11. Информационное сообщение Минфина России от 04.02.2019 N ИС-учет-16 «Об изменениях Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 N 92н» // СПС «Консультант плюс», 2022.
12. Алибеков Ш.И., Морунов В.В., Нурмухаметов И.Ф. Определение качества аудиторской деятельности в соответствии с нормативно-правовыми актами РФ // *Управленческий учет*. 2020. № 1. С. 17-21
13. Алибеков Ш.И., Морунов В.В., Нурмухаметов И.Ф. Повышение качества аудита как основа развития аудиторской деятельности // *Управленческий учет*. 2022. № 4-3. С. 772-777
14. Морунов В.В. Проблематика определения качества аудиторской деятельности в соответствии с нормами отечественного законодательства // *Управленческий учет*. 2022. № 2-3. С. 504-509.