

Особенности аудита организации — получателя государственной помощи при добровольном переходе на новый порядок учета

Features of the Audit of the Organization Receiving State Assistance in Terms of Transition to a New Accounting Procedure

УДК 336.226.12

DOI: 10.12737/article_5dcbe92f260d71.56122591

Л.В. Сотникова, д-р экон. наук, профессор
Департамента учета, анализа и аудита ФГБОУ ВО
«Финансовый университет при Правительстве РФ»

e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

L.V. Sotnikova, Doctor of Economic Sciences, Professor,
Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial
University under the Government of the Russian
Federation

e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

Аннотация. Статья посвящена актуальным вопросам аудита организаций — получателей государственной помощи при их добровольном переходе на новый порядок учета, установленный приказом Минфина России от 4 декабря 2018 г. № 248н, которым были внесены изменения в Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ (ПБУ)) 13/2000 «Учет государственной помощи», утвержденный приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92н. Указанные изменения для обязательного применения вступают в силу с 1 января 2020 г. Однако в 2019 г. отчитывающиеся организации — получатели государственной помощи могли применять стандарт с изменениями добровольно, указав это в своей учетной политике, а также раскрыв в бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 г. Переход на новый порядок учета подразумевает ретроспективный подход к изменению учетной политики и какого-либо особого переходного периода Минфином не установлено. В статье рассмотрены основные теоретические и практические аспекты нового порядка учета и раскрытия в отчетности государственной помощи.

Ключевые слова: аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, государственная помощь, государственная помощь на финансирование капитальных затрат, доходы будущих периодов.

Abstract. The article is devoted to topical issues of audit of organizations-recipients of state aid in terms of voluntary transition to a new accounting procedure established by the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated December 4, 2018 No. 248n, which amended the Federal accounting standard (FSB (PBU)) 13/2000 «Accounting of state aid», approved by the order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 92n of October 16, 2000. These amendments for mandatory application shall enter into force on January 1, 2020. However, in 2019, reporting organizations-recipients of state aid could apply the standard with changes voluntarily, indicating this in their accounting policies, as well as disclosing in the accounting (financial) statements for 2019. The transition to the new accounting procedure implies a retrospective approach to changing the accounting policy and no special transition period has been established by the Ministry of Finance. The article deals with the main theoretical and practical aspects of the new order of accounting and disclosure in the reporting of state aid.

Keywords: audit of accounting (financial) statements, state aid, state aid to Finance capital expenditures, deferred income.

Приказом Минфина России от 04.12.2018 № 248н (далее — Приказ № 248н) был внесен ряд изменений в Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ (ПБУ)) 13/2000 «Учет государственной помощи». Минфин России в связи с этим подготовил 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».

Как известно, Федеральным законом от 18.07.2017 № 160-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон "О бухгалтерском учете"» уточнен статус положений по бухгалтерскому учету. Положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Минфином России в период с 1 октября 1998 г. до 1 января 2013 г., этим законом были признаны федеральными стандартами бухгалтерского учета (ФСБУ), поэтому далее в статье для ПБУ 13/2000 автор будет использовать сокращение ФСБУ (ПБУ) 13/2000.

Основная цель изменений состояла в приведении правил бухгалтерского учета государственной помощи в соответствие с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», введенным в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

Организации обязаны применять предусмотренные Приказом № 248н изменения, начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 г. Вместе с тем организации были вправе принять решение о более раннем начале применения новой редакции ФСБУ (ПБУ) 13/2000, т.е. уже начиная с 1 января 2019 г.

В соответствии с п. 23 Федерального стандарта бухгалтерского учета (ПБУ) 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, такое решение должно быть раскрыто в бухгалтерской отчетности организации за год, в котором впервые будут применены изменения — *«в случае если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету предусматривает возможность добровольного применения утвержденных им правил до наступления срока их обязательного применения, организация при использовании такой возможности должна раскрыть в бухгалтерской (финансовой) отчетности данный факт»*.

Изменениями была уточнена сфера применения ФСБУ (ПБУ) 13/2000 «Учет государственной помощи». Предметом правил ФСБУ (ПБУ) 13/2000 является, как следует из названия стандарта, государственная помощь, предоставленная организациям из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Приказом № 248н к предмету ФСБУ (ПБУ) 13/2000 теперь отнесена также государственная помощь, предоставленная из бюджетов государственных внебюджетных фондов. В частности, это может быть помощь, оказанная медицинским организациям из Фонда медицинского страхования.

Уточнены отдельные нормы ФСБУ (ПБУ) 13/2000, которые:

- *во-первых*, приводят в соответствие требования стандарта действующему законодательству Российской Федерации. Так, в частности, в п. 4 исключено упоминание такой формы предоставления государственной

помощи, как субвенция, не предусмотренная современным законодательством России;

- *во-вторых*, из стандарта исключен п. 11, содержавший отсылку на порядок отражения условных обязательств и условных активов, связанных с признанными в бухгалтерском учете бюджетными средствами, в бухгалтерском учете и отчетности организации;

- *в-третьих*, пункт 5 дополнен указанием на то, что моментом принятия бюджетных средств к бухгалтерскому учету может быть фактическое получение этих средств организацией. Так, пунктом 5 подразумевалось, что получение бюджетных средств может быть отражено двумя способами:

- первый способ — по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 86 «Целевое финансирование» — в момент получения государственной помощи;

- второй способ — по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 86 «Целевое финансирование» — в момент признания государственной помощи, а затем по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Однако, первый из вышеуказанных способов не был предусмотрен п. 7 ФСБУ (ПБУ) 13/2000, теперь же данное противоречие устранено;

- *в-четвертых*, из п. 19 исключено упоминание о пояснительной записке в составе бухгалтерской отчетности, так как такое понятие, как «пояснительная записка» в настоящее время практически не применяется в современном российском учете коммерческих организаций;

- *в-пятых*, исключены указания на конкретные виды доходов и расходов, включаемых в финансовый результат деятельности организации (прочие доходы, прочие расходы и т.п.). Планируемые к разработке федеральные стандарты бухгалтерского учета по учету доходов и расходов и то, что с учетом сущности элементы государственной помощи могут быть отражены как самостоятельные статьи отчета о финансовых результатах, потребовало исключить указание на конкретные виды доходов и расходов, которые ассоциируются у бухгалтеров с одноименными статьями Отчета о финансовых результатах — «Прочие доходы» и «Прочие расходы».



Отметим также уточнение терминологии, применяемой в новой редакции ФСБУ (ПБУ) 13/2000:

- термин «государственные (муниципальные) учреждения» заменен таким термином, как «организации государственного сектора»;
- термин «на финансирование капитальных расходов» заменен термином «на финансирование капитальных затрат», так как расходы отражаются в Отчете о финансовых результатах, а капитальные затраты формируют первоначальную стоимость внеоборотных активов, а внеоборотные активы отражаются в Бухгалтерском балансе;
- термин «материально-производственные запасы» заменен термином «запасы».

Дополнен приведенный в ФСБУ (ПБУ) 13/2000 перечень случаев, когда этот стандарт не применяется, и в этот перечень включены такие случаи получения государственной помощи, которые признаются экономической выгодой организации, но связаны:

- с участием Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в уставных фондах государственных и муниципальных унитарных предприятий, в том числе предоставлением бюджетных средств в связи с таким участием. Заметим, что ранее в таких случаях государственной помощью не считалось только получение средств в уставный (складочный) капитал юридических лиц;
- с возмещением из бюджета доходов, недополученных организацией и финансовым обеспечением (возмещением) затрат в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг на договорной основе.

Изложенная позиция Минфина России также была доведена до отчитывающихся организаций и их аудиторов ранее. Так, согласно Рекомендациям аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2018 г. (приложение к письму Минфина России от 21.01.2019 № 07-04-09/2654) выручка в случае получения компенсации из бюджета в связи с государственным регулированием тарифов отражается в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» в сумме, равной величине поступления

денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности (с учетом положений п. 3 ПБУ 9/99). В случае, когда договором оказания услуг предусмотрено получение организацией, непосредственно оказывающей услуги, сумм компенсации за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации в связи с государственным регулированием тарифов на эти услуги, выручка от оказания таких услуг признается в величине, равной сумме полученной (подлежащей получению) платы согласно установленному тарифу и сумме соответствующей компенсации в связи с государственным регулированием тарифов, предусмотренной договором.

Иными словами, она не отражается как государственная помощь, а признается выручкой в соответствующих строках бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Введенными изменениями уточнен порядок списания со счета учета целевого финансирования бюджетных средств на финансирование капитальных затрат. Изначально в ФСБУ (ПБУ) 13/2000 был установлен порядок списания бюджетных средств на финансирование капитальных затрат по приобретению внеоборотных активов, подлежащих амортизации, со счета учета целевого финансирования. В частности, в п. 8 ФСБУ (ПБУ) 13/2000 указывалось, что бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования как увеличение финансовых результатов организации и одновременно по внеоборотным активам, приобретенным за счет бюджетных средств и подлежащим согласно действующим правилам амортизации, в общем порядке начисляются амортизационные отчисления. У бухгалтеров складывалось впечатление, что амортизация начислялась по объекту, который еще находился на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», хотя это не подразумевалось.

Теперь неясность формулировки устранена. Бюджетные средства должны списываться со счета учета целевого финансирования на счет учета доходов будущих периодов на дату ввода соответствующих объектов внеоборотных активов в эксплуатацию. Далее в течение срока полезного использования указанных объектов по мере начисления амортизации по ним суммы, относящиеся к этим

объектам, зачисляются в финансовые результаты организации.

Пример 1. Из регионального бюджета выделены средства коммерческой организации на приобретение компьютерной программы (для реализации одной из региональных программ) в размере 600 тыс. руб. Срок полезного использования установлен в 60 мес. Необходимые в этом случае бухгалтерские записи представлены в табл. 1.

Новой редакцией ФСБУ (ПБУ) 13/2000 установлен порядок отражения в бухгалтерском учете бюджетных средств, предоставленных на финансирование капитальных затрат, понесенных организацией в предыдущие отчетные периоды.

Согласно ранее действовавшему порядку суммы бюджетных средств, признанные в бухгалтерском учете организации в прошлые годы согласно п. 8 ФСБУ (ПБУ) 13/2000 в качестве доходов, но подлежащие возврату в соответствии с п. 14 этого же ФСБУ (ПБУ), должны были отражаться на счете учета финансовых

результатов в составе прочих расходов в качестве убытков прошлых лет, признанных в отчетном году.

В соответствии с новым порядком организация должна отражать полученные бюджетные средства в зависимости от того, до какой степени через механизм амортизации списан объект внеоборотных активов:

- в сумме, равной начисленной амортизации по внеоборотным активам, созданным за счет такого финансирования, как увеличение финансового результата организации;
- в оставшейся сумме — в качестве доходов будущих периодов.

Пример 2. Воспользуемся данными примера 1, но введем дополнительное условие. Органы региональной власти, выделившие средства на приобретение компьютерной программы, поставили следующее условие: использовать программу только для реализации региональной программы на безвозмездной основе. В декабре 2019 г. в ходе контрольных мероприятий было установлено, что про-

Таблица 1

Отражение средств государственной помощи на приобретение компьютерной программы у организации-получателя

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Январь 2019 г.			
Начислены средства государственной помощи	600 000	76	86
Поступление средств государственной помощи	600 000	51	76
Февраль 2019 г.			
Приобретение компьютерной программы у разработчика	600 000	08	60
Принятие к учету компьютерной программы	600 000	04	08
Средства государственной помощи списаны со счета учета целевого финансирования на счет учета доходов будущих периодов на дату ввода программы в эксплуатацию	600 000	86	98 субсчет «Государственная помощь»
Март 2019 г. и далее в течение 60 месяцев			
Начислена амортизация компьютерной программы за месяц (600 000 руб. / 60 мес.)	10 000	20	02
Доходы будущих периодов признаются доходом текущего отчетного периода (600 000 руб. / 60 мес.)	10 000	98 субсчет «Государственная помощь»	91-1 субсчет «Активы, полученные безвозмездно» *

* В соответствии с п. 21 ФСБУ (ПБУ) 13/2000 в предыдущей редакции суммы бюджетных средств, признанные в бухгалтерском учете организации согласно п. 8 этого же ПБУ в качестве доходов на счете учета финансовых результатов, отражаются в составе прочих доходов как активы, полученные безвозмездно.



грамма используется для предоставления услуг на платной основе, в связи с чем предложили организации произвести возврат выделенных на приобретение программы средств в январе 2020 г. в сумме 500 000 руб. Организация выполнила это требование. Бухгалтерские записи представлены в табл. 2.

В новой редакции ФСБУ (ПБУ) 13/2000 установлен новый состав показателей бухгалтерско-

го баланса, раскрывающих информацию о полученной организацией государственной помощи.

Ранее остаток предоставленных организации бюджетных средств подлежал отражению по отдельной статье «Доходы будущих периодов» либо обособленно в разделе «Краткосрочные обязательства» по самостоятельно вводимой отчитывающейся организацией строке «Государственная помощь».

Таблица 2

Отражение получения и возврата государственной помощи на приобретение компьютерной программы у организации — получателя средств

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Январь 2019 г.			
Начислены средства государственной помощи из регионального бюджета	600 000	76 субсчет «Бюджетные средства»	86
Поступление средств государственной помощи из регионального бюджета	600 000	51	76 субсчет «Бюджетные средства»
Февраль 2019 г.			
Приобретение компьютерной программы у разработчика	600 000	08	60
Принятие к учету компьютерной программы	600 000	04	08
Средства государственной помощи списаны со счета учета целевого финансирования на счет учета доходов будущих периодов на дату ввода программы в эксплуатацию	600 000	86	98 субсчет «Государственная помощь»
Март — декабрь 2019 г.			
Начислена амортизация компьютерной программы за март — декабрь 2019 года (600 000 руб. / 60 мес.) × 10 мес.	100 000	20	05
Доходы будущих периодов признаются доходом текущего отчетного периода за март — декабрь 2019 года (600 000 руб. / 60 мес.) × 10 мес.	100 000	98 субсчет «Государственная помощь»	91-1 субсчет «Активы, полученные безвозмездно»
Январь 2020 г. — реализация требования региональных властей о возврате средств государственной помощи			
Списание оставшейся суммы доходов будущих периодов для признания целевого финансирования, подлежащего возврату (600 000 — 100 000) руб.	500 000	98 субсчет «Государственная помощь»	86
На сумму, подлежащую возврату	500 000	86	76 субсчет «Бюджетные средства, подлежащие возврату»
Возврат средств государственной помощи в региональный бюджет	500 000	76 субсчет «Бюджетные средства, подлежащие возврату»	51

Теперь с учетом существенности по отдельным статьям в бухгалтерском балансе приводятся:

- неиспользованный остаток предоставленных организации бюджетных средств в составе средств целевого финансирования — кредитовое сальдо счета 86 «Целевое финансирование»;
- дебиторская задолженность по бюджетным средствам, принятым к бухгалтерскому учету организации — дебетовое сальдо счета 76 субсчет «Бюджетные средства»;
- кредиторская задолженность по возврату бюджетных средств — кредитовое сальдо счета 76 субсчет «Бюджетные средства, подлежащие возврату»;
- доходы будущих периодов, признанные в связи с полученной организацией государственной помощью на финансирование текущих расходов в составе краткосрочных обязательств — кредитовое сальдо счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Государственная помощь».

Новой редакцией ФСБУ (ПБУ) 13/2000 установлен порядок раскрытия связанных с полученными бюджетными средствами на финансирование капитальных затрат доходов будущих периодов. Доходы будущих периодов, связанные с полученными бюджетными средствами на финансирование капитальных затрат, отражаются в бухгалтерской отчетности организации одним из двух способов, выбор которых осуществляется в учетной политике отчитывающейся организации.

Первый способ. Доходы будущих периодов, признанные в связи с полученными бюджетными средствами на финансирование капитальных затрат, отражаются в бухгалтерском балансе как обособленная статья долгосрочных обязательств. 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 организации, также отражаются как обособленная статья доходов.

Пример 3. Отчитывающаяся организация в сентябре 2019 г. получила государственную субсидию в размере 19,2 млн руб. на приобретение оборудования стоимостью 60 млн руб. Оборудование приобретено в октябре 2019 г. Срок службы данного оборудования — 10 лет или 120 мес.

Отражение субсидии возможно двумя альтернативными способами. При первом способе субсидия отражается как доход будущих периодов.

Для целей применения данного способа к счету 91-1 открывается субсчет «Государственная помощь». Бухгалтерские записи представлены в табл. 3.

Допустим, что уставный капитал отчитывающейся организации и задолженность учредителей по внесению средств в уставный капитал составляет 1 000 000 руб., тогда бухгалтерский баланс на 31 декабря 2019 г. будет иметь вид, представленный в табл. 4.

Второй способ. Доходы будущих периодов, признанные в связи с полученными бюджетными средствами на финансирование капитальных затрат, отражаются в бухгалтерском балансе как регулирующая величина, уменьшающая балансовую стоимость внеоборотных активов, приобретенных на суммы государственной помощи. 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 организации, отражаются как величина, уменьшающая расходы по амортизации.

Для применения данного способа потребуются введение к счету 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчета «Государственная помощь».

Бухгалтерские записи представлены в табл. 5.

Бухгалтерский баланс организации, избравшей применение второго способа, представлен в табл. 6.

Представляется, что второй способ будет популярен у организаций, желающих избежать обязательного аудита по экономическим показателям. А в случае такой организационно-правовой формы, как, например, общество с ограниченной ответственностью, есть реальный шанс избежать обязательного аудита при сумме активов, не превышающей 60 млн рублей.

Новой редакцией ФСБУ (ПБУ) 13/2000 установлен порядок раскрытия доходов, связанных с полученными бюджетными средствами на финансирование текущих расходов. Доходы организации, связанные с признанием сумм бюджетных средств на финансирование текущих

Таблица 3

Отражение государственной субсидии первым способом как дохода будущих периодов

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Сентябрь 2019 г.			
Поступление средств государственной субсидии	19 200 000	51	98
Октябрь 2019 г.			
Приобретение оборудования	60 000 000	08	60
Принятие к учету оборудования	60 000 000	01	08
Ноябрь 2019 г.			
Начислена амортизация оборудования за месяц (60 000 000 руб. / 120 мес.)	500 000	20	02
Признание полученной субсидии доходом текущего отчетного периода (19 200 000 руб. / 120 мес.)	160 000	98	91-1 субсчет «Государственная помощь»
Декабрь 2019 г.			
Начислена амортизация оборудования за месяц (60 000 000 руб. / 120 мес.)	500 000	20	02
Признание полученной субсидии доходом текущего отчетного периода (19 200 000 руб. / 120 мес.)	160 000	98	91-1 субсчет «Государственная помощь»
Списание затрат, учтенных на счете 20	1 000 000	91-2	20
Списание превышения прочих расходов над прочими доходами (1 000 000 — 320 000)	680 000	99	91-9
Признание непокрытого убытка за 2019 год	680 000	84	99

Таблица 4

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2019 г. (тыс. руб.)

Статья актива	Сумма	Статья пассива	Сумма
I. Внеоборотные активы		III. Капитал и резервы	
Основные средства	59 000	Уставный капитал	1000
		Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(680)
Итого по I разделу	59 000	Итого по III разделу	320
		IV. Долгосрочные обязательства	
II. Оборотные активы		V. Краткосрочные обязательства	
Дебиторская задолженность	1000	Кредиторская задолженность	60 000
Денежные средства и денежные эквиваленты	19 200	Доходы будущих периодов — государственная помощь	18 880
Итого по II разделу	20 200	Итого по V разделу	78 880
БАЛАНС	79 200	БАЛАНС	79 200

Таблица 5

Отражение государственной субсидии вторым способом в уменьшение стоимости актива, приобретенного за счет государственной субсидии

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Сентябрь 2019 г.			
Поступление средств государственной субсидии	19 200 000	51	86
Октябрь 2019 г.			
Приобретение оборудования	60 000 000	08	60
Принятие к учету оборудования (60 000 000 — 19 200 000) руб.	40 800 000	01	08
Признание целевого финансирования доходами будущих периодов	19 200 000	86	98
Уменьшение стоимости оборудования на сумму субсидии	19 200 000	98	08
Ноябрь 2019 г.			
Начислена амортизация оборудования за месяц (40 800 000 руб. / 120 мес.)	340 000	20	02
Декабрь 2019 г.			
Начислена амортизация оборудования за месяц (40 800 000 руб. / 120 мес.)	340 000	20	02
Списание затрат, учтенных на счете 20	680 000	91-2	20
Списание превышения прочих расходов над прочими доходами	680 000	99	91-9
Признание непокрытого убытка за 2019 год	680 000	84	99

Таблица 6

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2019 г. (тыс. руб.)

Статья актива	Сумма	Статья пассива	Сумма
I. Внеоборотные активы		III. Капитал и резервы	
Основные средства	40 120	Уставный капитал	1000
		Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(680)
Итого по I разделу	40 120	Итого по III разделу	320
		IV. Долгосрочные обязательства	
II. Оборотные активы		V. Краткосрочные обязательства	
Дебиторская задолженность	1000	Кредиторская задолженность	60 000
Денежные средства и денежные эквиваленты	19 200		
Итого по II разделу	20 200	Итого по V разделу	60 000
БАЛАНС	60 320	БАЛАНС	60 320



расходов, отражаются в отчете о финансовых результатах одним из следующих способов:

1) в качестве отдельной статьи доходов (с учетом существенности), например, «Государственная помощь на финансирование текущих расходов», т.е. расходы и доходы будут отражены развернуто;

2) в качестве суммы, уменьшающей расходы, на финансирование которых получены соответствующие бюджетные средства, т.е. свернуто.

Кроме того, ФСБУ (ПБУ) 13/2000 установлен минимальный перечень информации о полученной организацией государственной помощи.

В связи с введенным правом организации выбирать один из двух способов представления информации о полученных бюджетных средствах перечень раскрытий дополнен требованием об обязательном раскрытии орга-

низацией — получателем государственной помощи в своей отчетности выбранного способа представления информации.

Раскрытие в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности выбранного способа отражения в учете государственных субсидий может быть, в частности, следующим:

Пояснение к бухгалтерской (финансовой) отчетности (фрагмент)

Государственные субсидии на приобретение или создание внеоборотных активов вычитаются из стоимости соответствующего актива при определении его первоначальной стоимости. Такие государственные субсидии признаются в качестве дохода в течение срока полезного использования внеоборотных активов путем начисления амортизации на уменьшенную балансовую стоимость актива

Таблица 7

**Раскрытие в Пояснениях к отчетности за 2019 год
ретроспективного изменения учетной политики
в части учета государственной помощи**

Статья актива	Номер коррек- тировки	Сумма на 31.12.2018 (до изменений)	Коррек- тировка	Сумма на 31.12.2018 (после изменений)
I. Внеоборотные активы				
Основные средства	1	59 000	–18 880	40 120
Итого по I разделу		59 000	–18 880	40 120
II. Оборотные активы				
Дебиторская задолженность		1000		1000
Денежные средства и денежные эквиваленты		19 200		19 200
Итого по II разделу		20 200		20 200
БАЛАНС		79 200		60 320
Статья пассива		Сумма		
III. Капитал и резервы				
Уставный капитал		1000		1000
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		(680)		(680)
Итого по III разделу		320		320
IV. Долгосрочные обязательства				
V. Краткосрочные обязательства				
Кредиторская задолженность		60 000		60 000
Доходы будущих периодов — государственная помощь	1	18 880	–18 880	
Итого по V разделу		78 880	–18 880	60 000
БАЛАНС		79 200	–18 880	60 320

Особенности аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций — получателей государственной помощи за 2019 г. будут состоять в следующем:

- необходимо установить, приняла ли организация — аудируемое лицо решение об изменении учетной политики в части государственной помощи (начиная с 2019 г.) или нет:

- если организация отложила переход на измененный ФСБУ (ПБУ) 13/2000 до 2020 г., то следует убедиться в выполнении требований данного стандарта в редакции до изменений, внесенных Приказом № 248н;

- если организация изменила учетную политику в части отражения государственной помощи, начиная с 2019 г., то следует убедиться в раскрытии самого этого факта в учетной политике, а также выбранного способа отражения бюджетных средств на финансирование капитальных затрат;

- необходимо убедиться в правильности пересчета показателей, отражающих государственную помощь, за 2018 и 2017 гг., являющихся сопоставимыми показателями для 2019 г. в соответствии с Международным стандартом аудита 710 «Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность» (приложение № 34 к приказу Минфина России от 09.01.2019 № 2н).

Пример 4. Воспользуемся данными примера 3, однако предположим, что указанные факты хо-

зяйственной жизни имели место не в 2019, а в 2018 г. Для упрощения примера сопоставимые данные за 2017 г. приводить не будем. Организация приняла решение с 2019 г. перейти на учет государственной помощи в соответствии с новой редакцией ФСБУ (ПБУ) 13/2000 и применять второй способ учета государственной помощи на капитальные затраты. Ретроспективный пересчет фактически будет заключаться в том, чтобы привести на 31.12.2019 бухгалтерский баланс, представленный в табл. 4, к виду баланса, представленного в табл. 6.

В Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в разделе «Изменения в учетной политике» должна быть приведена таблица перехода от предыдущей учетной политики к новой (см. табл. 7).

Корректировка 1. В связи с изменением порядка учета государственной помощи на финансирование капитальных затрат государственная помощь, отраженная как доходы будущих периодов, списана в уменьшение балансовой стоимости объекта основных средств, приобретенного частично за счет средств государственной помощи.

В бухгалтерском учете на 31 декабря 2018 г. должна быть сделана бухгалтерская запись по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» на сумму 18 880 000 руб.

Литература

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 г. [Электрон. ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 № 92н (ред. от 18.09.2006) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000». [Электрон. ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2018 год. Приложение к письму Минфина России от 21.01.2019 № 07-04-09/2654. [Электрон. ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Сотникова Л.В. Учет государственных субсидий на строительство. // Бухучет в строительных организациях. 2013. № 7. С. 6-18.
5. Сотникова Л.В. Учет процентов по заемным средствам, компенсируемых государственными субсидиями. // Бухучет в строительных организациях. 2013. № 11. С. 13-18.

