

## Проблемы учета сомнительной дебиторской задолженности организаций сектора государственного управления

*Татьяна Георгиевна Арбатская (e-mail: arbatatyana@mail.ru), к. э. н., доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения Байкальского государственного университета (г. Иркутск), аудитор*

### **Аннотация**

В статье изучены основные направления реформирования бухгалтерского учета дебиторской задолженности организаций сектора государственного управления, обозначены актуальные проблемы учета сомнительной задолженности и формирования резерва по сомнительным долгам. Сопоставлены требования к учету сомнительной дебиторской задолженности и формированию резерва по сомнительным долгам в учете организаций государственного и частного секторов экономики, а также в налоговом учете. Внесены предложения по дальнейшему совершенствованию методологии и методики бухгалтерского учета в государственном секторе. В частности, в перечень критериев признания сомнительной дебиторской задолженности предлагается включить критерий отсутствия обеспечения дебиторской задолженности гарантиями, предусмотренными законодательством или договором. Также автором обоснована необходимость дальнейшего совершенствования нормативных актов в области регулирования бухгалтерского учета в секторе государственного управления, в т. ч. дополнения Единого плана счетов отдельным синтетическим счетом по учету резерва по сомнительным долгам. Предложенная автором корреспонденция счетов по формированию и использованию резерва по сомнительным долгам позволит отражать дебиторскую задолженность и финансовый результат деятельности организации сектора государственного управления в учете и отчетности в соответствии с требованиями федеральных стандартов.

### **Ключевые слова:**

сектор государственного управления, доходы бюджета, дебиторская задолженность, оценочный резерв, резерв по сомнительным долгам

**JEL:** M41, M48

**Для цитирования:** Арбатская Т. Г. Проблемы учета сомнительной дебиторской задолженности организаций сектора государственного управления // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2019. № 3. С. 91–105. DOI: 10.31107/2075-1990-2019-3-91-105

### **ВВЕДЕНИЕ**

В настоящее время осуществляется реформирование бухгалтерского учета в секторе государственного управления. Инструментом такого реформирования выступают международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора, а также законодательные и иные нормативные правовые акты в области бюджетной политики и деятельности организаций сектора государственного управления Российской Федерации. Например, одной из задач подпрограммы 2 «Повышение качества управления бюджетным процессом» государственной программы Российской Федерации «Управление государственными

финансами и регулирование финансовых рынков»<sup>1</sup> названо совершенствование процедуры составления и организации исполнения федерального бюджета, а также повышение прозрачности бухгалтерской (финансовой) отчетности сектора государственного управления, совершенствование ее формирования, ориентированное на сближение с международными стандартами финансовой отчетности в общественном секторе.

С 1 января 2019 г. вступил в силу СГС «Доходы»<sup>2</sup> (далее — СГС «Доходы», Стандарт), предназначенный для учета и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о доходах организаций сектора государственного управления. До этого времени учет доходов бюджета, их классификация и оценка, а также порядок раскрытия информации в отчетности регулировались рядом нормативных документов. Прежде всего общие положения о бухгалтерском учете доходов, их оценке и дате признания доходов были установлены в Едином плане счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений (далее — Единый план счетов) и Инструкции по его применению<sup>3</sup>. Для определения финансового результата деятельности учреждения на основании п. 299 Инструкции к Единому плану счетов доходы группировались по видам доходов казенными и бюджетными учреждениями — в разрезе статей (подстатей) КОСГУ, автономными учреждениями — в разрезе видов поступлений (выплат), предусмотренных планом финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

Также в Едином плане счетов и ранее, до внедрения СГС «Доходы», были предусмотрены счета бухгалтерского учета, предназначенные для учета расчетов с плательщиками доходов в разрезе классификации по группам доходов. Непосредственно корреспонденция счетов по начислению доходов организациями сектора государственного управления приводилась в инструкциях к планам счетов государственных (муниципальных) учреждений различных типов<sup>4</sup>.

В работах Е. М. Сорокиной [Сорокина Е. М., 2011, 2016] неоднократно подчеркивалось, что для повышения качества удовлетворения информационных потребностей пользователей совершенствование нормативной правовой базы в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности должно осуществляться не просто путем заимствований содержания МСФО, а с учетом разграничения требований, предъявляемых различными пользователями к учетно-отчетной информации. Необходимость обеспечения качества и достоверности учетно-отчетной информации о доходах и дебиторской задолженности организаций сектора государственного управления не вызывает сомнений, поскольку такая информация активно используется в бюджетном процессе на всех его этапах — начиная с этапа прогнозирования доходной части бюджета и заканчивая этапом контроля и утверждения отчета об исполнении бюджета. При этом, как справедливо указывается в ряде исследований [Федотов Д. Ю., 2017, 2018; Ляпунова Г. В.,

<sup>1</sup> Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»».

<sup>2</sup> Приказ Минфина России от 27.02.2018 № 32н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы»».

<sup>3</sup> Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению».

<sup>4</sup> Приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению»; Приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению»; Приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению».

Файберг Т. В., 2014], прогнозные показатели доходов бюджетов зачастую существенно отличаются от фактических значений.

Вступление в силу СГС «Доходы» вызывает необходимость дальнейшего совершенствования методологии и методики учета доходов бюджета [Орлова О. Е., 2018; Дружиловская Т. Ю., Хавронина Е. Д., 2018]. Действующий в настоящее время Единый план счетов и планы счетов государственных (муниципальных) учреждений различных типов не позволяют в полной мере реализовать требования СГС «Доходы» в отношении бухгалтерского учета доходов и дебиторской задолженности. При этом проблемы формирования доходной части бюджета за счет налоговых, неналоговых и прочих поступлений являются актуальными и широко обсуждаемыми в научно-практической литературе. Кроме актуальности вопросов учета доходов государственного сектора не меньшую актуальность имеют вопросы учета и отражения в отчетности информации о дебиторской задолженности по полученным доходам.

До 1 января 2019 г. специальные положения, регулирующие вопросы учета дебиторской задолженности государственных (муниципальных) учреждений, в том числе сомнительной дебиторской задолженности и формирования резервов по сомнительным долгам, отсутствовали. Исходя из положений п. 6 Инструкции к Единому плану счетов<sup>5</sup>, учреждение вправе утверждать в учетной политике решения, необходимые для организации и ведения бухгалтерского учета, в том числе порядок учета сомнительной задолженности и резерва по сомнительным долгам. Вместе с тем Единым планом счетов отдельный синтетический счет для учета резерва по сомнительным долгам не предусмотрен, а нормы п. 1 Инструкции к Единому плану счетов разрешают учреждениям в рамках формирования учетной политики вводить только дополнительные аналитические коды синтетических счетов и забалансовые счета. Это ограничение не позволяет учреждениям в необходимых случаях формировать резервы по сомнительным долгам для целей бухгалтерского учета. Поэтому до января 2019 г. государственные (муниципальные) учреждения резерв по сомнительным долгам не формировали, но при наличии фактов, подтверждающих невозможность погашения задолженности неплатежеспособными дебиторами, производили ее списание с балансового учета с одновременным отражением на забалансовом счете 04 «Задолженность неплатежеспособных дебиторов» согласно п. 339 Инструкции № 157н.

### КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ СОМНИТЕЛЬНОЙ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

В связи со вступлением в действие СГС «Доходы» с 1 января 2019 г. вводится понятие сомнительной дебиторской задолженности организации государственного сектора, а также установлены требования к ее учету и формированию резервов по сомнительным долгам путем корректировки суммы начисленного дохода. Методика формирования резерва по сомнительным долгам на счетах бухгалтерского учета СГС «Доходы» не установлена, следовательно, является элементом учетной политики учреждения.

Прежде всего, на наш взгляд, представляют интерес критерии признания дебиторской задолженности сомнительной, перечисленные в Стандарте. Согласно п. 11 СГС «Доходы» сомнительная дебиторская задолженность — это задолженность, не исполненная должником (плательщиком) в срок и не соответствующая критериям актива. На основании п. 36 СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», активом признается имущество (включая наличные и безналичные денежные средства), принадлежащее субъекту учета и (или) находящееся в его пользовании, контролируемое им в результате произошедших фактов хозяйственной жизни, от которого ожидается поступление полезного потенциала или экономических выгод. Таким

<sup>5</sup> Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н.

образом, для того чтобы организация государственного сектора признала дебиторскую задолженность сомнительной, необходимо одновременное выполнение двух условий:

1) задолженность просрочена;

2) задолженность не соответствует критериям признания актива, т. к. у субъекта отсутствует уверенность в будущем поступлении экономических выгод в виде притока денежных средств или повышении полезного потенциала путем обмена на другие активы и погашения принятых обязательств.

При сравнении критериев признания сомнительной дебиторской задолженности, установленных для коммерческих организаций и для организаций сектора государственного управления, можно сделать вывод, что критерии признания задолженности сомнительной не являются аналогичными.

Так, согласно п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета<sup>6</sup> сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. В отличие от коммерческих организаций у государственных (муниципальных) учреждений отсутствует возможность признать задолженность сомнительной до наступления срока платежа, например при появлении признаков ухудшения финансового положения должника или начала процедуры банкротства в его отношении. Следовательно, критерии признания задолженности сомнительной в организациях государственного сектора являются более жесткими по сравнению с критериями у коммерческих организаций.

С другой стороны, для организаций сектора государственного управления не установлено требование отсутствия обеспечения дебиторской задолженности соответствующими гарантиями — залогом, задатком, поручительством, банковской гарантией и возможностью удержания имущества должника, а также иными гарантиями, предусмотренными законодательством или договором, что, по нашему мнению, является пробелом в законодательстве. Поскольку резерв по сомнительным долгам — это элемент оценки доходов и величины дебиторской задолженности в бухгалтерской (финансовой) отчетности, резерв следует создавать только в тех случаях, когда по оценке учреждения существует уверенность в полной или частичной неоплате сомнительной задолженности, а также отсутствует обеспечение задолженности. Если же на отчетную дату у учреждения существует уверенность в получении оплаты по конкретному просроченному долгу и наличие обеспечения в соответствии с законодательством или договором (контрактом), то создание резерва в этом случае не обоснованно. Это может трактоваться как создание скрытых резервов, т. е. сознательного необоснованного и преднамеренного занижения дебиторской задолженности и доходов, что нарушает принцип осмотрительности, установленный п. 3 Инструкции к Единому плану счетов<sup>7</sup>. Резерв по сомнительным долгам должен создаваться на основе обоснованного расчета, поскольку для управленческих целей одинаково неприемлемо как занижение, так и завышение величины формируемых резервов. Использование резервов для регулирования финансовых результатов учреждения недопустимо, т. к. показатели отчетности не должны формироваться исходя из каких-либо запланированных целей. На основе вышеизложенного считаем, что критерии признания сомнительной дебиторской задолженности, предложенные в СГС «Доходы», следует расширить. Так, сомнительная дебиторская задолженность — это необеспеченная задолженность, которая не исполнена должником в срок или с высокой степенью вероятности не будет исполнена в установленный срок и не соответствует критериям актива.

<sup>6</sup> Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

<sup>7</sup> Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н.

## ФОРМИРОВАНИЕ РЕЗЕРВА ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ ОРГАНИЗАЦИЯМИ СЕКТОРА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

Сумма признанного дохода, по которому выявлена сомнительная дебиторская задолженность, корректируется путем формирования резерва по сомнительной задолженности (п. 11 Стандарта). Поскольку требования Стандарта распространяются при учете и раскрытии в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о доходах от обменных и необменных операций для организаций государственного сектора, резерв по сомнительным долгам создается по задолженности, которая возникла в результате обменных и необменных операций:

- а) доходы от необменных операций, в том числе:
  - от налогов, сборов (в т. ч. государственных пошлин);
  - от таможенных платежей;
  - от страховых взносов на обязательное социальное страхование;
  - от безвозмездных поступлений от бюджетов;
  - от штрафов, пеней, неустоек, возмещения ущерба;
  - прочие доходы от необменных операций;
- б) доходы от обменных операций, в том числе:
  - от собственности;
  - от реализации.

Резерв по сомнительным долгам не создается по доходам, возникающим в результате:

- а) получения (предоставления) во временное владение и пользование или во временное пользование материальных ценностей по договору аренды (имущественного найма) либо по договору безвозмездного пользования;
- б) получения доходов от инвестиций в форме дивидендов, объявленных (выплаченных) объектом инвестирования, учитываемых по методу долевого участия;
- в) продажи запасов, за исключением товаров, готовой продукции и биологической продукции;
- г) продажи основных средств и нематериальных активов;
- д) изменения справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или их выбытия;
- е) первоначального признания биологических активов и биологической продукции и изменения справедливой стоимости биологических активов и биологической продукции;
- ж) изменения справедливой стоимости других нефинансовых активов;
- з) изменений курсов иностранных валют по отношению к рублю.

Также из положений СГС «Доходы» можно сделать вывод, что резерв не создается по задолженности по выданным поставщикам и подрядчикам авансам, по невозвращенным подотчетным суммам и другим долгам.

Следующий вопрос, не урегулированный действующим законодательством в отношении формирования резерва по сомнительным долгам, — это дата, по состоянию на которую следует признавать резерв.

Резервы по сомнительным долгам по своей экономической природе относятся к оценочным значениям. Согласно СГС «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»<sup>8</sup> величина оценочного резерва относится к оценочным значениям, под которыми понимают рассчитанное или приблизительно определенное значение какого-либо показателя, необходимого для ведения бухгалтерского учета и (или) отражаемого в бухгалтерской (финансовой) отчетности, при отсутствии точного способа его определения. Согласно п. 6 СГС «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» изменением оценочного

<sup>8</sup> Приказ Минфина России от 30.12.2017 № 274н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»».

значения признается изменение величины какого-либо показателя бухгалтерского учета и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое не является следствием изменения учетной политики.

В коммерческих организациях к оценочным значениям относятся резервы по сомнительным долгам, резервы под снижение стоимости материально-производственных запасов, резервы под обесценение финансовых вложений и другие виды оценочных значений. Оценочные резервы представляют собой регулирующие величины, корректирующие стоимость активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности [Печенникова Г. Г., Арбатская Т. Г., 2011]. В связи с этим нельзя согласиться с мнением некоторых авторов [Артемова И. В., 2018; Алексеева Р. П., 2013; Воробьева О. Б., 2013; Репин А., 2018], трактующих резервы по сомнительным долгам государственных (муниципальных) учреждений как резервы предстоящих расходов. Резервы предстоящих расходов являются оценочным обязательством учреждения и предназначены для равномерного отнесения расходов по обязательствам учреждения, неопределенным по величине и (или) времени исполнения, на финансовый результат. Согласно п. 302.1 Инструкции к Единому плану счетов<sup>9</sup> резервы предстоящих расходов формируются по оплате отпусков, гарантийному ремонту, предъявленному учреждению претензиям и т. д. Порядок формирования резервов (виды формируемых резервов, методы оценки обязательств, дата признания в учете и пр.) устанавливается учреждением в рамках формирования учетной политики. На наш взгляд, стоит согласиться с мнением авторов [Слободняк И. А. и др., 2014], разделяющим категории оценочных обязательств и оценочных резервов. Оценочные резервы повышают достоверность и качество бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяют учитывать снижение стоимости активов и отражать активы в оценке, актуальной на дату составления отчетности. Исходя из совокупности требований п. 11 СГС «Доходы», а также п. 32 СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»<sup>10</sup>, корректировка полученного учреждением дохода и отражение в отчетности учреждения дебиторской задолженности проводится в нетто-оценке, т. е. за минусом созданного резерва. Кроме того, формирование резерва по сомнительным долгам на дату выявления сомнительной задолженности обусловлено следующими требованиями и принципами бухгалтерского учета:

- принцип осмотрительности (п. 3 Инструкции к Единому плану счетов). Исторически требование осмотрительности (консерватизма) считается основополагающим принципом, обуславливающим формирование оценочных резервов. Принцип осмотрительности предусматривает, чтобы активы, отражаемые в отчетности, были связаны с вероятностью получения организацией экономических выгод в будущем, а их оценка имела стоимостное выражение, которое может быть достоверно подтверждено. Следуя принципу осмотрительности, в отчетности активы оцениваются по наименьшей из всех возможных оценок; обязательства оцениваются по максимальной из всех возможных оценок; доходы, потенциально сформированные в данном отчетном периоде, показываются в том отчетном периоде, в котором они будут получены; расходы, потенциально сформированные в данном отчетном периоде, относятся к будущему, а показываются в отчетном периоде. Роль принципа осмотрительности в государственном секторе усилилась с введением требования о формировании резерва по сомнительным долгам согласно п. 11 СГС «Доходы»;

- требование полноты (п. 3 Инструкции к Единому плану счетов) означает, что информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности должна быть полной с учетом ответственности ее влияния на экономические (финансовые) решения учредителей и других

<sup>9</sup> Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н.

<sup>10</sup> Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 260н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»».

заинтересованных пользователей. Требование полноты выполняется путем создания резерва по сомнительным долгам в случае, если величина сомнительной дебиторской задолженности является существенной, а все имеющиеся признаки ее обесценения рассмотрены и оценены;

— требование достоверного представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о финансовом положении субъекта с учетом отражения информации, не содержащей существенных ошибок и искажений, позволяющей положиться на нее как на достоверную (п. 6, 17 СГС «Концептуальные основы»<sup>11</sup>). Существенной является информация, пропуск или искажение которой влияют на экономические решения пользователей, принимаемые на основе такой отчетности. В целях представления достоверной информации в отчетности при оценке доходов и дебиторской задолженности организация обеспечивает соблюдение требований действующего законодательства, в т. ч. путем их оценки с точки зрения поступления экономических выгод в виде притока денежных средств или повышения полезного потенциала путем обмена на другие активы и погашения принятых обязательств.

На основе вышеизложенного можно сделать вывод, что, поскольку резерв по сомнительным долгам является элементом оценки дебиторской задолженности и доходов учреждения в бухгалтерской (финансовой) отчетности, его формирование является обязательным на отчетную дату при составлении годовой бухгалтерской отчетности.

Вместе с тем, как следует из совокупности требований п. 48 СГС «Доходы» и п. 3 Инструкции к Единому плану счетов, резерв по сомнительным долгам также следует формировать в бухгалтерском учете учреждения на дату **выявления** сомнительной дебиторской задолженности. В соответствии с п. 48 СГС «Доходы» прекращение признания актива и его выбытие с балансового учета необходимо осуществлять по состоянию на дату, на которую прекратилось соблюдение условий признания актива. Согласно п. 11 СГС «Доходы» прекращение признания сомнительной задолженности по доходам осуществляется на основании решения комиссии по поступлению и выбытию активов при наличии документов, подтверждающих невозможность или неопределенность получения экономических выгод или полезного потенциала. Также формирование резервов по сомнительным долгам на дату превращения дебиторской задолженности в сомнительную обусловлено методом начислений и допущением временной определенности фактов хозяйственной жизни, согласно которым резерв по сомнительным долгам следует начислять в тот момент времени, когда выявлен и подтвержден факт превращения задолженности в сомнительную. Кроме этого, по состоянию на отчетную дату необходимо оценивать обоснованность отчислений в резерв на основе результатов проведенной инвентаризации, в ходе которой комиссия путем документальной проверки устанавливает правильность и обоснованность сумм дебиторской задолженности, включая те, по которым истекли сроки исковой давности.

Пунктом 11 СГС «Доходы» установлено, что сумма признанного дохода, по которому выявлена сомнительная задолженность, корректируется формированием резерва по сомнительной задолженности. При этом формирование резерва не ведет к полному аннулированию сомнительной задолженности, т. к. задолженность должна отражаться на забалансовом учете для того, чтобы можно было восстановить сумму долга на случай улучшения платежеспособности дебитора. Забалансовый учет сомнительной дебиторской задолженности осуществляется в течение срока возможного возобновления процедуры взыскания задолженности, в т. ч. в случае изменения имущественного положения

<sup>11</sup> Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора».

должников, либо до поступления в указанный срок погашения задолженности неплатежеспособных дебиторов денежных средств, до исполнения (прекращения) задолженности иным, не противоречащим законодательству РФ способом.

Если по сомнительной дебиторской задолженности истек установленный срок исковой давности или обязательство не может быть исполнено, то такая задолженность переходит в разряд безнадежных. Учет безнадежной дебиторской задолженности может осуществляться методом резервирования или методом прямого списания. Предварительное резервирование предполагает формирование резерва на покрытие сомнительной дебиторской задолженности, а суть метода прямого списания состоит в том, что при признании задолженности безнадежной такая задолженность списывается с балансового учета с одновременным уменьшением доходов текущего периода.

### **АКТУАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СОМНИТЕЛЬНОЙ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ С 1 ЯНВАРЯ 2019 г.**

В настоящее время методика отражения резервов по сомнительным долгам на счетах бухгалтерского учета Инструкцией к Единому плану счетов не установлена. Для соблюдения требований СГС «Доходы», очевидно, требуется внесение изменений в Единый план счетов и Инструкцию по его применению.

В отличие от коммерческих организаций, формирующих резервы по сомнительным долгам за счет прочих расходов, Стандарт предусматривает корректировку полученных учреждением доходов за счет созданного резерва. Поскольку методика формирования и использования резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском учете организаций сектора государственного управления отсутствует, рассмотрим методику формирования резерва коммерческими организациями с точки зрения возможности применения элементов методики в организациях государственного сектора.

Расходы по созданию резерва по сомнительным долгам в коммерческой организации признаются прочими расходами (п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности<sup>12</sup>, п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»<sup>13</sup>, п. 4 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»<sup>14</sup>). Задолженность, нереальную для взыскания, списывают за счет ранее созданного резерва. Если средств резерва, созданного по этому долгу, недостаточно, то сумма долга, превышающая величину резерва, относится в прочие расходы (п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). Если на конец отчетного года задолженность остается сомнительной, резерв не списывается в прочие доходы. Включение в прочие доходы предусмотрено для неизрасходованного остатка резерва. В бухгалтерском балансе дебиторская задолженность отражается за минусом созданного резерва, отчисления в резерв увеличивают статью «прочие расходы» в отчете о финансовых результатах. Таким образом, списание сомнительной дебиторской задолженности за счет резерва на показатели бухгалтерской отчетности не влияет.

Например, организация оказала услуги на сумму 177 тыс. руб. (в т. ч. НДС). Услуги приняты заказчиком, обеспечение по договору не предоставлено. Необеспеченная дебиторская задолженность, не погашенная в установленный срок, признана сомнительной. В бухгалтерском учете создан резерв по сомнительным долгам в полной сумме этой

<sup>12</sup> Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

<sup>13</sup> Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».

<sup>14</sup> Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «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)).



задолженности. В связи с истечением срока исковой давности задолженность признана безнадежной. Корреспонденция счетов по формированию и использованию резерва представлена в табл. 1.

Таблица 1

**Корреспонденция счетов по формированию  
и использованию резерва в коммерческой организации /  
Correspondence of accounts for the formation  
and use of reserve in a commercial organization**

| Содержание операций  | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Первичный документ  |
|--|-------|--------|-------------|---|
| Сформирован резерв по сомнительным долгам                                | 91.2  | 63     | 177 000     | Бухгалтерская справка   |
| Безнадежная задолженность списана за счет резерва по сомнительным долгам | 63    | 62.1   | 177 000     | Приказ руководителя организации, акт инвентаризации расчетов, бухгалтерская справка |
| Сумма списанной задолженности учтена за балансом                         | 007   |        | 236 000     | Бухгалтерская справка   |

Источник: составлено автором / Source: compiled by the author.

Начиная с января 2019 г. в организациях государственного сектора СГС «Доходы» требует, чтобы сумма признанного дохода, по которому выявлена сомнительная задолженность, корректировалась с формированием резерва. При этом учет сомнительной задолженности осуществляется субъектом учета на забалансовых счетах утвержденного им Рабочего плана счетов.

Вместе с тем Единым планом счетов и планами счетов соответствующего типа государственного (муниципального) учреждения формирование резерва по сомнительным долгам не предусмотрено. Согласно п. 78 Инструкции к Плану счетов бюджетного учета<sup>15</sup>, п. 94 Инструкции к Плану счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений<sup>16</sup>, п. 97 Инструкции к Плану счетов автономных учреждений<sup>17</sup> списание дебиторской задолженности по доходам, нереальной к взысканию, осуществляется за счет уменьшения дохода и отражается по дебету счета 0 401 10 173 «Чрезвычайные доходы от операций с активами» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 0 205 00 000 «Расчеты по доходам» с одновременным отражением списанной дебиторской задолженности на забалансовом счете 04 «Сомнительная задолженность». В табл. 2 приведена корреспонденция счетов, которой оформляются в бухгалтерском учете операции по списанию нереальной ко взысканию дебиторской задолженности.

Таблица 2

**Корреспонденция счетов по списанию сомнительной  
дебиторской задолженности в организациях сектора государственного управления /  
Accounting of allowance for doubtful accounts of public sector organizations**

| Содержание операций  | Дебет        | Кредит        | Первичный документ    |
|--|--------------|---------------|-----------------------|
| Скорректирован доход в результате выявления сомнительной задолженности | 0 401 10 173 | 0 205 00 660* | Бухгалтерская справка |
| Сумма сомнительной задолженности учтена за балансом                    | 04           |               | Бухгалтерская справка |

\* Применяется соответствующая подстатья КОСГУ.

Источник: составлено автором / Source: compiled by the author.

<sup>15</sup> Приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н

<sup>16</sup> Приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н.

<sup>17</sup> Приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н.

Вместе с тем корреспонденция счетов, установленная планами счетов государственных (муниципальных) учреждений соответствующего типа, не позволит учесть требования абз. 1 п. 11 СГС «Доходы» о том, что сумма признанного дохода, по которому выявлена дебиторская задолженность, не исполненная должником (плательщиком) в срок и не соответствующая критериям признания актива (т. е. сомнительная задолженность), корректируется с формированием резерва по сомнительной задолженности.

В целях развития бухгалтерского учета организаций сектора управления, а также принимая во внимание положения СГС «Доходы» и СГС «Концептуальные основы», считаем, что в учете государственных (муниципальных) учреждений возможно создание оценочного резерва по сомнительным долгам на отдельном синтетическом счете. По нашему мнению, для реализации установленных требований целесообразно дополнить Единый план счетов отдельным регулирующим синтетическим счетом для учета оценочного резерва, например, 213 «Резерв по сомнительным долгам» раздела 2 «Финансовые активы».

Для отражения в бухгалтерском учете операций по учету сомнительных долгов необходимо также внесение изменений в бюджетную классификацию и введение новых подстатей КОСГУ. Создание и использование резерва предлагаем отражать по отдельным статьям ст. 500 «Поступление финансовых активов» и ст. 600 «Выбытие финансовых активов», например, 570 «Использование резерва по сомнительным долгам» и 670 «Формирование резерва по сомнительным долгам». Предлагаемая авторская корреспонденция счетов представлена в табл. 3.

Таблица 3

**Предлагаемая корреспонденция счетов по формированию  
и использованию резерва по сомнительным долгам организаций  
сектора государственного управления /  
Accounting of allowance for doubtful accounts of public sector organizations  
suggested by the author**

| Содержание операции  | Дебет           | Кредит          | Первичный документ  |
|--|-----------------|-----------------|---|
| Начислен доход   | 0 205 00* 560** | 0 401 10 000**  | Акт оказанных услуг, выполненных работ, отгрузочные документы                       |
| Скорректирован доход в результате создания резерва по сомнительным долгам (на дату признания дебиторской задолженности сомнительной) | 0 401 10 000**  | 0 213 00* 670** | Бухгалтерская справка   |
| Списана безнадежная дебиторская задолженность за счет ранее созданного резерва (на дату признания задолженности безнадежной)         | 0 213 00* 570** | 0 205 00* 660** | Приказ руководителя организации, акт инвентаризации расчетов, бухгалтерская справка |
| Сумма сомнительной задолженности учтена за балансом  | 04              |                 | Бухгалтерская справка   |

\* Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

\*\* Применяется соответствующая подстатья КОСГУ.

Источник: составлено автором / Source: compiled by the author.

Поскольку в результате предлагаемой корреспонденции счетов сомнительная дебиторская задолженность продолжает учитываться на счете 205 «Расчеты по доходам» до того момента, пока она не будет погашена дебитором или не будет принято решение комиссии о признании задолженности безнадежной, для корректного отражения в балансе задолженность необходимо отразить в нетто-оценке, т. е. за минусом созданного резерва. В отчете о финансовых результатах создание резерва уменьшит полученные доходы. Следовательно, в дальнейшем при списании безнадежной задолженности за счет резерва показатели бухгалтерской отчетности не изменятся.

Например, государственное бюджетное учреждение оказало услуги юридическому лицу в рамках осуществления приносящей доход деятельности на сумму 59 тыс. руб. (в т. ч. НДС). Услуги приняты заказчиком, но обеспечение по договору не предоставлено. Необеспеченная дебиторская задолженность, не погашенная в установленный срок, признана сомнительной. В бухгалтерском учете создан резерв по сомнительным долгам в полной сумме этой задолженности. В связи с истечением срока исковой давности задолженность признана безнадежной. Предлагаемая корреспонденция счетов по формированию и использованию резерва представлена в табл. 4.

Таблица 4

**Предлагаемая корреспонденция счетов по формированию  
и использованию резерва по сомнительным долгам в рамках доходов  
от приносящей доход деятельности /  
Accounting of allowance for doubtful accounts for sales revenue  
of public sector organizations suggested by the author**

| Содержание операций   | Дебет          | Кредит         | Сумма, руб. | Первичный документ  |
|---|----------------|----------------|-------------|---|
| Начислены доходы от оказания платных услуг  | 2 205 31 560*  | 2 401 10 131   | 59 000      | Акт оказанных услуг   |
| Скорректирован доход в результате выявления сомнительной задолженности (на дату признания дебиторской задолженности сомнительной) | 2 401 10 131   | 2 213 00** 670 | 59 000      | Бухгалтерская справка   |
| Списана безнадежная дебиторская задолженность за счет ранее созданного резерва (на дату признания задолженности безнадежной)      | 2 213 00** 570 | 2 205 31 660*  | 59 000      | Приказ руководителя организации, акт инвентаризации расчетов, бухгалтерская справка |
| Сумма сомнительной задолженности учтена за балансом   | 04             |                | 59 000      | Бухгалтерская справка   |

\* Применяется соответствующая подстатья КОСГУ.

\*\* Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

Источник: составлено автором / Source: compiled by the author.

Как видно из таблицы, предлагаемая корреспонденция счетов по списанию безнадежной дебиторской задолженности соответствует требованиям п. 11 СГС «Доходы», согласно которому безнадежная дебиторская задолженность списывается за счет уменьшения доходов по соответствующей статье КОСГУ группы 100 «Доходы»<sup>18</sup>.

В том случае, если резерв по сомнительным долгам ранее не был создан, списание безнадежной задолженности в соответствии с новыми положениями Стандарта возможно отражать методом прямого списания. Рассмотрим продолжение примера при условии, что заказчик был объявлен банкротом до наступления срока оплаты по договору (табл. 5).

Таким образом, списание с балансового учета дебиторской задолженности, нереальной к взысканию, отражается в соответствии с методикой, установленной действующими нормативными актами по бухгалтерскому учету организаций государственного сектора по дебету счета 0 401 10 173 «Чрезвычайные доходы от операций с активами» и кредиту 0 205 00 000 «Расчеты по доходам» с одновременным отражением списанной дебиторской задолженности на забалансовом счете 04 «Задолженность неплатежеспособных дебиторов».

<sup>18</sup> Приказ Минфина России от 29.11.2017 № 209н «Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления».

**Корреспонденция счетов по списанию безнадежной дебиторской задолженности в рамках доходов от приносящей доход деятельности / Accounting of bad debts for sales revenue of public sector organizations suggested by the author**

| Содержание операций   | Дебет         | Кредит        | Сумма, руб. | Первичный документ  |
|---|---------------|---------------|-------------|---|
| Начислены доходы от оказания платных услуг  | 2 205 31 560* | 2 401 10 131  | 59 000      | Акт оказанных услуг   |
| Списана безнадежная дебиторская задолженность (на дату признания задолженности безнадежной) | 2 401 10 173  | 2 205 31 660* | 59 000      | Приказ руководителя организации, акт инвентаризации расчетов, бухгалтерская справка |
| Сумма сомнительной задолженности учтена за балансом   | 04            |               | 59 000      | Бухгалтерская справка   |

\* Применяется соответствующая подстатья КОСГУ.

\*\* Применяются соответствующие код группы и код вида синтетического счета.

Источник: составлено автором / Source: compiled by the author.

**ФОРМИРОВАНИЕ РЕЗЕРВА ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ ОРГАНИЗАЦИЯМИ СЕКТОРА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА**

В том случае, если государственное (муниципальное) учреждение является плательщиком налога на прибыль, у него формируется налоговое обязательство. Как подчеркивается в [Комарова Г. П., 2013], от своевременности, правильности и полноты исполнения обязанности по уплате налогов и сборов зависит исполнение бюджета по налоговым доходам. Если учреждение является плательщиком налога на прибыль, то оно вправе создавать резерв по сомнительным долгам в порядке, установленном ст. 266 Налогового кодекса РФ. В отношении резерва по сомнительным долгам для целей налогового учета элементом учетной политики является только решение учреждения о создании (несоздании) резерва, критерии же признания задолженности сомнительной и методика формирования резерва установлены Налоговым кодексом РФ<sup>19</sup>.

В налоговом законодательстве сомнительный долг — это любая задолженность перед налогоплательщиком, возникающая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией (п. 1 ст. 266 НК РФ). В налоговом учете в резерв можно включить только задолженность, возникшую в связи с реализацией товаров (работ, услуг). Размер задолженности, которую можно включить в резерв, ограничен.

Во-первых, при наличии у контрагента встречного обязательства (кредиторской задолженности) сомнительным долгом признается только дебиторская задолженность в части, превышающей кредиторскую задолженность.

Во-вторых, размер дебиторской задолженности, включаемой в резерв, зависит от дней просрочки:

- на задолженность с просрочкой до 45 календарных дней резерв не создается;
- при просрочке от 45 до 90 календарных дней резерв создается в размере 50 % от суммы долга;
- при просрочке свыше 90 календарных дней резерв создается на всю сумму сомнительного долга.

<sup>19</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 25.12.2018).

В-третьих, величина резерва не может превышать 10 % от выручки за предыдущий или текущий налоговый период.

Таким образом, методика формирования резерва установлена Налоговым кодексом РФ и изменению налогоплательщиком не подлежит.

Различные подходы к признанию дебиторской задолженности сомнительной и критерии формирования резерва по сомнительным долгам не позволяют государственным (муниципальным) учреждениям сблизить бухгалтерский и налоговый учет дебиторской задолженности. Например, задолженность покупателя в рамках приносящей доход деятельности за оказанные услуги составила в сумме 59 тыс. руб. По состоянию на отчетную дату просрочка оплаты составила 14 календарных дней, и поступила информация, что в отношении покупателя начата процедура банкротства. Всего выручка за отчетный период по приносящей доход деятельности составила в сумме 450 тыс. руб. Для целей бухгалтерского учета учреждение обязано создать резерв на всю сумму сомнительного долга, т. е. задолженность просрочена и не соответствует критериям признания актива (табл. 4). Для целей налогового учета учреждение не может признать резерв до даты, когда задолженность по оплате составит 45 календарных дней. Но и в этом случае размер резерва будет различным: для целей бухгалтерского учета — 59 тыс. руб., для целей налогового учета — 29,5 тыс. руб. При задолженности свыше 90 календарных дней в налоговом учете учреждение может формировать резерв с учетом ограничения 10 % от выручки, т. е. резерв составит в сумме 45 тыс. руб. Таким образом, принимая во внимание положения стандартов по бухгалтерскому учету и требования Налогового кодекса РФ, считаем, что сближение бухгалтерского и налогового учета сомнительных долгов учреждений невозможно.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Согласно СГС «Концептуальные основы» бухгалтерская (финансовая) отчетность организаций сектора государственного управления должна представлять заинтересованным пользователям достоверную информацию о финансовом положении субъекта отчетности, в т. ч. о находящихся в его распоряжении активах, а также о полученных финансовых результатах деятельности (доходах и расходах) и движении денежных средств за отчетный период. Достоверная оценка активов экономического субъекта и величина полученного финансового результата зависит от оценки дебиторской задолженности с учетом вероятности погашения долга дебиторами. Реформирование бухгалтерского учета в секторе государственного управления РФ направлено в числе прочего на повышение достоверности учетно-отчетной информации об оценке дебиторской задолженности и финансового результата экономического субъекта. В частности, с 1 января 2019 г. вступил в силу СГС «Доходы», устанавливающий новые требования к учету и оценке доходов и дебиторской задолженности по определенным видам обменных и необменных операций путем формирования резерва по сомнительным долгам. Проведенное автором исследование показало, что критерии признания дебиторской задолженности сомнительной, установленные в Стандарте, не являются исчерпывающими. Предлагается расширить критерии признания сомнительной дебиторской задолженности, включив в них критерий отсутствия обеспечения дебиторской задолженности гарантиями, предусмотренными законодательством или договором.

Также в исследовании сделан вывод, что действующие планы счетов и инструкции по их применению государственными (муниципальными) учреждениями различных типов не позволяют учесть требования СГС «Доходы» о корректировке суммы признанного дохода, по которому выявлена сомнительная дебиторская задолженность, путем формирования резерва по сомнительным долгам. Для преодоления этого противоречия и в целях развития бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления автором

предложено дополнить Единый план счетов отдельным синтетическим счетом по учету резерва по сомнительным долгам. Также предложена авторская корреспонденция счетов по формированию и использованию резерва по сомнительным долгам организациями сектора государственного управления. По нашему мнению, эти предложения могут быть использованы в ходе дальнейшего совершенствования регулирования бухгалтерского учета государственного сектора, а практическая реализация внесенных предложений позволит формировать более точную и достоверную учетно-отчетную информацию о величине дебиторской задолженности и финансового результата в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций сектора государственного управления.

### **Список источников**

- Алексеева Р. П. Порядок отражения в бухгалтерском учете резервов предстоящих расходов // Бюджетный учет. 2013. № 6. С. 52–55.
- Артемова И. В. Вступает в силу федеральный стандарт «Доходы» // Госсектор: учет, планирование, контроль. 2018. № 8. С. 43–52.
- Воробьева О. Б. Вопрос-ответ // Бюджетный учет. 2013. № 10. С. 36.
- Дружиловская Т. Ю., Хавронина Е. Д. Проблемы учета доходов и расходов организаций государственного сектора // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2018. № 10. С. 2–10.
- Комарова Г. П. Безнадежная задолженность по налогам и сборам и ее списание // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2013. № 5.
- Ляпунова Г. В., Файберг Т. В. Развитие теории формирования доходов бюджетов России // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2014. № 1. С. 46–51.
- Орлова О. Е. Внедрение федеральных стандартов бухучета для государственного сектора // Руководитель бюджетной организации. 2018. № 8. С. 52–57.
- Печенникова Г. Г., Арбатская Т. Г. Оценочные резервы организации: теоретические и методические аспекты. Иркутск: Байкальский государственный университет экономики и права, 2011. 144 с.
- Репин А. Федеральный стандарт «Доходы». Основные положения // Силовые министерства и ведомства: бухгалтерский учет и налогообложение. 2018. № 7. С. 9–18.
- Слободняк И. А., Грозина Э. В., Быкова Т. Л. Учетно-аналитическая информация об оценочных обязательствах // Экономика и управление: проблемы, решения. 2014. № 2. С. 46–54.
- Сорокина Е. М. Проблемы перехода на международные стандарты финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 27 (177). С. 2–6.
- Сорокина Е. М. Возможности и проблемы применения международных стандартов финансовой отчетности в России // Известия Байкальского государственного университета. 2016. Т. 26. № 3. С. 469–477. DOI: 10.17150/1993-3541.2016.26(3).469-477.
- Федотов Д. Ю. Анализ прогнозирования налоговых доходов федерального бюджета России // Финансы и кредит. 2017. Т. 23. № 34 (754). С. 2016–2031. DOI: 10.24891/фс.23.34.2016.
- Федотов Д. Ю. Оценка отклонения налоговых поступлений в региональные бюджеты от прогнозного значения (на примере Иркутской области) // Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление. 2018. № 2 (86). С. 96–106. DOI: 10.24866/2311-2271/2018-2/96-106.

*Поступила в редакцию 14 марта 2019 г.  
Принята к публикации 10 июня 2019 г.*

DOI: 10.31107/2075-1990-2019-3-91-105

## **Problems in Accounting of Bad Debts Reserve of Public Sector Organizations**

**Tatyana G. Arbatskaya**<sup>1</sup> (e-mail: [arbatatyana@mail.ru](mailto:arbatatyana@mail.ru)), ORCID 0000-0003-4500-2176

<sup>1</sup> Baikal State University, Irkutsk 664003, Russian Federation

**Abstract**

The article describes the main directions of reforming the accounting of accounts receivable and allowance for doubtful accounts of public sector organizations. It also compares the requirements for accounting of accounts receivable and allowance for doubtful accounts in organizations of the private sector of the economy and in public sector organizations, as well as taxation. The author's proposals are aimed at further improvement of the methodology and methods of accounting in the public sector. The author suggests that the list of criteria for doubtful accounts recognition be expanded with a criterion for the absence of receivables security with guarantees provided by law or by contract. In addition, the author sets forth a supplementation of the chart of accounts with a synthetic account for accounting of bad debts reserve and correspondence of accounts for forming and using bad debt reserve and allowance for doubtful accounts. According to the author, the improvements proposed would allow one to take into account receivables and financial results of a given organization in the public administration sector in accounting and financial statements in accordance with the federal standard requirements.

**Keywords:**

public sector organizations, budget revenue, accounts receivable, allowance, allowance for doubtful accounts

**JEL:** M41, M48

**For citation:** Arbatskaya T.G. Problems in Accounting of Bad Debts Reserve of Public Sector Organization. *Finansovyy zhurnal – Financial Journal*, 2019, no. 3, pp. 91–105 (In Russ.). DOI: 10.31107/2075-1990-2019-3-91-105

**References**

- Alekseeva R.P. (2013). Provisions Accounting. *Byudzhetnyy uchet – Budget accounting*, no. 6, pp. 52–55 (In Russ.).
- Artemova I.V. (2018). The Federal Standard “Budget Revenue” Comes Into Force. *Gossektor: uchet, planirovanie, kontrol’ – Public Sector: Accounting, Planning, Control*, no. 8, pp. 43–52 (In Russ.).
- Druzhilovskaya T.Yu., Havronina E.D. (2018). Problems of Accounting for Revenues and Expenditures of Public Sector Organizations. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh – Accounting in State and Non-Profit Organizations*, no. 10, pp. 2–10 (In Russ.).
- Fedotov D.Yu. (2017). An analysis of tax revenues forecasting of the Russian Federal budget. *Finansy i kredit – Finance and Credit*, vol. 23, iss. 34 (754), pp. 2016–2031 (In Russ.). DOI: 10.24891/fc.23.34.2016.
- Fedotov D.Yu. (2018). Score Deviation of Tax Revenue in the Regional Budgets From Forecasting Values (on the example of the Irkutsk region). *Izvestiya Dal’nevostochnogo federal’nogo universiteta. Ekonomika i upravlenie – The Bulletin of the Far Eastern Federal University. Economics and Management*, no. 2 (86), pp. 96–106 (In Russ.). DOI: 10.24866/2311-2271/2018-2/96-106.
- Komarova G.P. (2013). Uncollectible Taxes and Levies, and Debt Amortization. *Izvestiya Irkutskoi gosudarstvennoi ekonomicheskoi akademii – News of the Irkutsk State Economic Academy*, no. 5 (In Russ.).
- Liapunova G.V., Fayberg T.V. (2014). Development of the Theory of Russian Budget Revenues Generation. *Izvestiya Irkutskoi gosudarstvennoi ekonomicheskoi akademii – News of the Irkutsk State Economic Academy*, no. 1, pp. 46–51 (In Russ.).
- Orlova O.E. (2018). Implementation Federal Accounting Standards for the Public Sector. *Rukovoditel’ byudzhetnoi organizatsii – Head of the state organization*, no. 8, pp. 52–57 (In Russ.).
- Pechennikova G.G., Arbatskaya T.G. (2011). Valuation Reserves of an Organization: Theoretical and Methodical Aspects. *Irkutsk: Bajkal’skii gosudarstvennyi universitet ekonomiki i prava Publ.*, 144 p. (In Russ.).
- Repin A. (2018). Federal Standard «Budget Revenue». Main Provisions. *Silovye ministerstva i vedomstva: bukhgalterskiy uchet i nalogooblozhenie – Force Ministries and Departments: Accounting and Taxation*, no. 7, pp. 9–18 (In Russ.).
- Slobodnyak I.A., Grozina E.V., Bykova T.L. (2014). Accounting and analytical information of provisions. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya – Economics and Management: problems, solutions*, no. 2, pp. 46–54 (In Russ.).
- Sorokina E.M. (2011). Problems of Transition to International Financial Reporting Standards in Russia. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, no. 27 (177), pp. 2–6 (In Russ.).
- Sorokina E.M. (2016). Opportunities and challenges for implementation of International Financial Reporting Standards in Russia. *Izvestiya Bajkal’skogo gosudarstvennogo universiteta – Bulletin of the Baikal State University*, vol. 26, no. 3, pp. 469–477 (In Russ.). DOI: 10.17150/1993-3541.2016.26(3).469-477.
- Vorobieva O.B. (2013). Question – Answer. *Byudzhetnyy uchet – Budget Accounting*, no. 10, pp. 36 (In Russ.).

Received 14.03.2019

Accepted for publication 10.06.2019