



**Конференция Организации  
Объединенных Наций  
по торговле и развитию**

Distr.: General  
16 August 2018  
Russian  
Original: English

**Совет по торговле и развитию**  
**Комиссия по инвестициям, предпринимательству  
и развитию**  
**Межправительственная рабочая группа экспертов  
по международным стандартам учета и отчетности**  
Тридцать пятая сессия  
Женева, 24–26 октября 2018 года  
Пункт 4 предварительной повестки дня

**Вопросы практического осуществления международных  
стандартов бухгалтерского учета и отчетности  
в государственном и частном секторах**

**Записка секретариата ЮНКТАД**

*Резюме*

В настоящей записке приводится обзор соображений, касающихся практического осуществления в отношении Международных стандартов финансовой отчетности и Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе. В ней освещаются практические последствия Международных стандартов финансовой отчетности, выпущенных в последние годы по таким темам, как финансовые инструменты и выручка, и применительно к таким секторам, как аренда и страхование. Кроме того, в ней приводится общий обзор нынешнего состояния реализации Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе и соображений, касающихся практического осуществления в связи с нормативными, институциональными и техническими аспектами.



## Введение

1. Государства – члены Организации Объединенных Наций по крайней мере в прошедшие четыре десятилетия отмечают важность энергичного частного сектора в наращивании производственных мощностей и увеличении объема торговли, а в конечном счете и в облегчении достижения целей социально-экономического развития. Чтобы наращивать свои производственные мощности и сохранять конкурентоспособность в условиях все большей интеграции глобального рынка, предприятия нуждаются в инвестициях из отечественных и международных источников. И больше шансов на привлечение инвестиций имеют те хозяйствующие субъекты, которые представляют достоверные и сопоставимые финансовые отчеты. Организация Объединенных Наций больше четырех десятилетий способствует поощрению достоверной и сопоставимой финансовой и нефинансовой отчетности предприятий во всем мире. С этой целью Экономический и Социальный Совет учредил в октябре 1982 года Межправительственную рабочую группу экспертов по Международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности.
2. Последние два десятилетия характеризуются распространением международных стандартов в сферах бухгалтерского учета и финансовой отчетности как в частном, так и в государственном секторах, в сфере аудита и страхования, а также в системе подготовки и профессиональной квалификации бухгалтеров. За счет Межправительственной рабочей группы экспертов ЮНКТАД способствует лучшему пониманию и более целостной и действенной реализации таких стандартов государствами-членами.
3. Что касается Международных стандартов финансовой отчетности, то Межправительственная рабочая группа экспертов посвятила ряд ежегодных сессий дискуссиям с акцентом на вопросы, возникающие при их практической реализации. Чтобы облегчить лучшее понимание и дискуссии по таким вопросам, секретариат ЮНКТАД подготовил справочную документацию и тематические исследования по странам<sup>1</sup>. Кроме того, в последние годы Межправительственная рабочая группа экспертов разбирает практические аспекты механизмов мониторинга соблюдения и правоприменения в отношении требований по корпоративной отчетности и выпустила инструктивные материалы<sup>2</sup>.
4. На ежегодных сессиях Межправительственной рабочей группы экспертов делегаты годами высказывают последовательные ходатайства об обсуждении аспектов практического осуществления Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе. И секретариат соответственно организовал серию технических рабочих совещаний по этой теме.
5. Настоящая записка призвана облегчить дискуссии на тридцать пятой сессии Межправительственной рабочей группы экспертов по вопросам практического осуществления Международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в государственном и частном секторах. Глава первая касается аспектов практического осуществления Международных стандартов финансовой отчетности, приводя общий обзор Международного совета по стандартам бухгалтерского учета и текущего состояния практической реализации во всем мире. Далее следует обзор соображений, касающихся практического осуществления в том, что касается недавно выпущенных стандартов, которые вступают в силу в нынешнем и последующих финансовых отчетных периодах. В главе второй приводится краткая предыстория Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе и обсуждаются вопросы практического осуществления в отношении нормативных, институциональных и

<sup>1</sup> ЮНКТАД, 2008 год, *Практическое применение международных стандартов финансовой отчетности: полученные уроки* (издание Организации Объединенных Наций, в продаже под № R. 08. II. D. 25, Нью-Йорк и Женева).

<sup>2</sup> UNCTAD, 2017, *Monitoring of Compliance and Enforcement for High-Quality Corporate Reporting: Guidance on Good Practices* (United Nations publication, New York and Geneva).

технических аспектов. В главе третьей приводятся выводы и вопросы, которые, возможно, пожелают рассмотреть делегаты.

## **I. Практическое осуществление Международных стандартов финансовой отчетности**

### **A. Справочная информация**

6. Ведущую роль в плане глобализации учетных стандартов играет бухгалтерское сообщество. Одним из ранних признаков глобализации бухгалтерского дела стала организация в 1904 году первого Всемирного конгресса бухгалтеров. Такие конгрессы продолжают проводиться раз в четыре года; и следующий Конгресс запланирован в ноябре 2018 года. В 1973 году 16 профессиональных бухгалтерских организаций учредили Международный комитет по стандартам бухгалтерского учета, который до февраля 2001 года выпустил ряд Международных стандартов бухгалтерского учета, а его Постоянный комитет по толкованиям опубликовал толкования этих стандартов. В 2001 году Международный комитет по стандартам бухгалтерского учета был заменен Международным советом по стандартам бухгалтерского учета, который утвердил выпущенные стандарты наряду с опубликованными толкованиями; полный пакет стандартов и толкований Совет назвал Международными стандартами финансовой отчетности.

7. Нынешний пакет состоит из 25 Международных стандартов бухгалтерского учета, 17 Международных стандартов финансовой отчетности и 18 толкований. Из обследованных Советом 166 юрисдикций 144 требуют от всех или от большинства публично подотчетных отечественных субъектов, хозяйствующих на их рынках капитала, применения Международных стандартов финансовой отчетности<sup>3</sup>. Из 49 000 компаний, котирующихся на 88 крупнейших глобальных фондовых биржах, 27 000 используют Международные стандарты финансовой отчетности. Совокупный валовой внутренний продукт стран, применяющих стандарты, составляет 46 трлн долл. США<sup>4</sup>.

### **B. Вопросы текущего и предстоящего практического осуществления**

8. Пакет реализуемых в настоящее время Международных стандартов финансовой отчетности сопряжен с крупными изменениями практически для каждой компании. Это включает самую что ни на есть широкую реформу учета по договорам страхования, а также крупные усовершенствования учета по финансовым инструментам и аренде, равно как и по признанию и измерению выручки. Значимость текущей реализационной программы такова, что в 2016 году Международная организация комиссий по ценным бумагам выпустила *Заявление об осуществлении новых стандартов учета*<sup>5</sup>. Как подчеркивается в заявлении, желательна скорейшая оценка эффекта новых стандартов для финансовых отчетов компаний, и по Международному стандарту бухгалтерского учета 8, касающемуся учетной политики, изменений в расчетных оценках и ошибок, санкционируется разглашение ожидаемых эффектов. Международная организация комиссий по ценным бумагам предлагает котирующимся компаниям производить раскрытия качественного характера как можно скорее, а раскрытия количественного характера – после того как эмитент еще больше продвинется в оценке осуществления.

<sup>3</sup> См. [www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis](http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis).

*Примечание:* выборка со всех веб-сайтов, указанных в сносках, была произведена в августе 2018 года.

<sup>4</sup> P Pacter, 2017, *Pocket Guide to International Financial Reporting Standards: The Global Financial Reporting Language* (International Financial Reporting Standards Foundation, London).

<sup>5</sup> См. [www.iasplus.com/en/news/2016/12/iosco](http://www.iasplus.com/en/news/2016/12/iosco).

## Стандарт № 9: Финансовые инструменты

9. Стандарт 9 заменяет Международный стандарт бухгалтерского учета 39, который ввел требования в отношении оценки справедливой стоимости применительно ко многим финансовым инструментам. Стандарт 9 является реакцией Международного совета по стандартам бухгалтерского учета на финансовый кризис и на необходимость заменить Стандарт 39 более операционно работоспособным стандартом. Между тем дело осложняется тем, что стандарт выпускался поэтапно: та его часть, которая касается классификации и измерения, вышла в 2009 году, а сам стандарт бы довершен в 2015 году, но без учета вопросов макрохеджирования, применительно к которым остается в силе Стандарт 39. Поэтапная публикация была отчасти обусловлена решением о том, что по мере довершения разных аспектов было бы лучше давать субъектам возможности для улучшения отчетности.

10. Еще в начале финансового кризиса ряд банков заявили, что использование справедливой стоимости в качестве измерительной основы для финансовых инструментов на падающем рынке сопряжено с катастрофическим мультипликационным эффектом. Последующий анализ показал, однако, что учет справедливой стоимости играл малую роль в рамках кризиса, между тем как значительная проблема состояла в том, что стандарт 39 не позволял признавать убытки по кредитам до тех пор, пока они не были реально понесены<sup>6</sup>. А в результате этого банки не предупреждали заранее об ухудшении качества их кредитных портфелей. А тем самым, когда происходили убытки, их счета прибылей и убытков были сопряжены с крупными списаниями.

### *Резерв на ожидаемые кредитные убытки*

11. В этой сфере происходит, пожалуй, самое радикальное изменение. Стандарт 9 вводит трехэтапный подход к оценке займов. На этапе 1 исполнитель измеряет кредитные убытки по портфелю займов, которые, как ожидается, произойдут в предстоящие 12 месяцев. В случае констатации, что произошел значительный рост кредитного риска по всему портфелю, заем переходит на этап 2. Одним из показателей на этот счет является наличие займов, просроченных больше чем на 30 дней. Это ведет к признанию ожидаемых потерь на протяжении всего срока кредита, дисконтируемых с учетом стоимости денег во времени. Этап 3 достигается тогда, когда тот или иной отдельный заем расценивается как кредитно обесцененный. В отношении конкретных категорий инструментов, например приобретаемых в качестве кредитно обесцененных, имеются более детальные правила.

12. Этот подход предполагает учет ожидаемых потерь, что, пожалуй, является самым трудным аспектом при осуществлении. В ходе составления стандарта поднимались в том числе следующие вопросы: «Какую информацию использует банк?» и «Как далеко он заглядывает вперед?» Стандарт требует от банков использовать разумную и приемлемую информацию. Эта информация может касаться конкретно заемщика, например ухудшения его финансовых показателей, или же может включать макроэкономические факторы. Банк может использовать внутренние сведения, например статистические тренды, либо внешние данные. Если они скорректированы с учетом любых изменений в обстоятельствах, то могут быть использованы и исторические данные.

13. Эта сфера проблематична для банков, для их аудиторов и для регламентационных и правоохранительных ведомств. Вместе с тем банкам нужно документировать свои процессы принятия решений и данные, на которых они основываются, и раскрывать информацию.

### *Классификация и измерение*

14. Стандарт 9 упрощает подход к классификации и измерению. Он предусматривает три типа активов и разную измерительную базу для каждого.

<sup>6</sup> См., например, ME Barth and WR Landsman, 2010, How did financial reporting contribute to the financial crisis? *European Accounting Review*, 19(3):399–423.

Эти категории определяются в соотношении с наблюдаемой бизнес-моделью хозяйствующего субъекта следующим образом:

a) финансовые активы удерживаются до наступления срока погашения, и по ним взимаются лишь проценты и капитал. Активы учитываются по амортизированной стоимости. Имеются правила для учета сложных инструментов и для определения того, можно ли считать поступления процентами и капиталом;

b) финансовые активы удерживаются до наступления срока погашения, но могут быть и проданы. Этот подход допускает, что банки, как правило, перебалансируют свои портфели на ежедневной основе, и поэтому требует от них указывать ту часть своих авуаров, которая может быть использована с этой целью в отличие их постоянных авуаров. Активы фиксируются в балансовой ведомости по справедливой стоимости, а изменения в справедливой стоимости проводятся по рубрике прочего совокупного дохода<sup>7</sup>. В случае учетных нестыковок используется вариант справедливой стоимости;

c) финансовые активы, удержание которых не вписывается в рамки одной из двух других бизнес-моделей. Такие активы оцениваются по справедливой стоимости по рубрике прибылей или убытков. Однако в тех случаях, когда фондовые инструменты не удерживаются для продажи, допускается исключение. В таких случаях они все же оцениваются по справедливой стоимости, но не по рубрике прибылей или убытков, а по рубрике прочего совокупного дохода. Полученные же дивиденды проходят в таких случаях по рубрике прибылей или убытков.

15. Что касается финансовых пассивов, то, как указал Международный совет по стандартам бухгалтерского учета, его субъекты не просили о каких-либо изменениях в требованиях по Стандарту 39, которые в значительной мере сохранены в Стандарте 9. Одно значительное отличие состоит уже в отсутствии требования вычленять встроенные производные инструменты.

#### *Хеджирование*

16. Стандарт 9 упрощает правила учета, дабы отразить хеджирование компонентов риска, например хеджирование фьючерсов на сырую нефть на случай изменения цен на авиационное топливо и хеджирование частичного риска, например 60% валютного риска по финансовому инструменту<sup>8</sup>. Вдобавок он вводит новый параметр раскрытия информации о стоимости хеджирования, что призвано лучше информировать пользователей о прибылях и убытках в связи с хеджированием. От хозяйствующих субъектов требуется раскрывать информацию о своих стратегиях управления рисками и о том, как они могут затронуть основные финансовые отчеты. Стандарт 9 не затрагивает макрохеджирование. Международный совет по стандартам бухгалтерского учета имел текущий проект по этой проблеме, но его предложения были в значительной мере отклонены, и Стандарт 9 сейчас дорабатывается<sup>9</sup>. Совет продолжает работу по этой проблеме и, как ожидается, в свое время проведет консультации по альтернативному предложению.

<sup>7</sup> Прочий совокупный доход включает «статьи доходов и расходов (включая корректировки при реклассификации), которые не признаются в рамках прибылей или убытков, как требуют или позволяют другие Международные стандарты финансовой отчетности» (Международный стандарт бухгалтерского учета 1, пункт 7).

<sup>8</sup> См., например, International Financial Reporting Standards Foundation, 2014, [Board] completes reform of financial instrument accounting, Press release, 24 July, который гласит следующее: «[Стандарт] 9 вводит существенно реформированную модель учета хеджирования, предусматривающую более широкое раскрытие информации о деятельности по управлению рисками. Новая модель представляет собой значительную перекомпоновку учета хеджирования, увязывая учетный режим с деятельностью по управлению рисками, что позволяет хозяйствующим субъектам лучше отражать эту деятельность в своих финансовых отчетах».

<sup>9</sup> Резюме дискуссионного документа по этому вопросу и отклики субъектов см. International Accounting Standards Board, 2015, Accounting for dynamic risk management: A portfolio revaluation approach to macrohedging, Agenda paper 4.

*Практическое осуществление*

17. Национальный банк Австралии рано принял Стандарт 9 (Австралийский совет по стандартам бухгалтерского учета 9). Банк подготовил брифинг для инвесторов с разъяснением последствий перехода на Стандарт 9 и отметил, что ему пришлось на 725 млн австралийских долл. увеличить свой коллективный резерв под обесценение, хотя это было скорректировано за счет нераспределенной прибыли. Как показали соответствующие данные, метод резервирования под ожидаемые кредитные убытки привел бы к тому, что признание резервов на обесценение приходилось бы производить раньше, чем по Стандарту 39. Банк заявил, что, как подразумевают новые категории активов, более значительная часть его займов будет учитываться по амортизированной стоимости, и приветствовал возможность учитывать активы, удерживаемые до погашения или в целях продажи по справедливой стоимости по рубрике прибылей или убытков.

*Изъятия для страховщиков*

18. Страховое сообщество столкнется с двумя крупными изменениями в своих балансовых ведомостях, а именно в связи со Стандартом 9 в 2018 году и Стандартом 17 о договорах страхования – в 2021 году. Как отмечают страховщики, есть риск того, что раздел активов в составе балансовых ведомостей будет использовать в 2018 году параметры справедливой стоимости, тогда как раздел пассивов не будет использовать параметры справедливой стоимости до 2021 года, что принесет кое-какую волатильность в балансовые ведомости по причине нестыковок в учете<sup>10</sup>.

19. В сентябре 2016 года Международный совет по стандартам бухгалтерского учета выпустил поправку к существующему страховому стандарту, Стандарту 4 по договорам страхования, дав страховщикам на выбор два изъятия, чтобы справиться с трехгодичным переходом. Страховщики могут либо отражать любую волатильность, проистекающую из нестыковок в переходный период, по рубрике совокупного дохода, что известно как метод наложения, либо же компании, которые связаны преимущественно со страхованием, могут отложить применение Стандарта 9 до 2021 года, что известно как метод отсрочки.

**Стандарт 15: Выручка по договорам с покупателями**

20. Стандарт 15 вступил в силу в январе 2018 года. Относительно соответствующих предшествующих стандартов, а именно относительно Международного стандарта учета 11 по строительным подрядам и Стандарта 18 по выручке, имелось мало детальных руководств. Страны, принявшие Международные стандарты финансовой отчетности, возможно, отметят, что Стандарт 15 носит более прескриптивный характер, чем его предшественники, и это может породить вопросы по поводу осуществления.

21. Стандарт 15 построен на идентификации обязанностей к исполнению<sup>11</sup>. Его применение предполагает, что составители идентифицируют договоры с покупателями, анализируют обязанности к исполнению и распределяют общую договорную цену пропорционально каждой обязанности. Признание выручки производится, когда реализована обязанность к исполнению, вне зависимости от того, полностью исполнен договор или нет.

22. В случае многих, да, возможно, и большинства сделок имеется лишь одна-единственная обязанность к исполнению, и поэтому анализ тут носит простой

<sup>10</sup> См., например, корреспонденцию от 20 января 2016 года со стороны Форума финансовых директоров и Федерации европейских страховщиков на имя Председателя Международного совета по стандартам бухгалтерского учета; имеется по адресу [www.cfoforum.eu/letters/CFOF\\_IE\\_Comment\\_Letter\\_on\\_IFRS\\_9\\_Deferral.pdf](http://www.cfoforum.eu/letters/CFOF_IE_Comment_Letter_on_IFRS_9_Deferral.pdf).

<sup>11</sup> По Стандарту 15 обязанность к исполнению представляет собой «обещание...» по договору с покупателем «...передать покупателю либо а) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо б) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме».

характер. Применение Стандарта 15 осложняется при наличии более чем одной обязанности, и установление наличия более чем одной обязанности может быть сопряжено с трудностями. Например, если телефонный аппарат продается в увязке с требуемым минимальным сроком пользования телефонной сетью поставщика, то с клиента обычно не взимается отдельная плата за аппарат. Тем не менее по Стандарту 15 договор все же содержит две или более обязанностей к исполнению, а именно предоставить аппарат и доступ к сети на определенный срок. Как указывает Стандарт 15, цена сделки распределяется по обязанностям к исполнению пропорционально цене обособленной продажи в связи с отдельными обязанностями.

### **Стандарт 16: Аренда**

23. Стандарт 16 подлежит реализации в январе 2019 года. Он значительно изменяет порядок учета арендаторами операций, которые прежде носили характер операционных аренд, но в значительной мере оставляет без изменений учет со стороны арендодателей. Как ожидается арендаторы должны предъявлять измененные балансовые ведомости, отражающие как рост активов, так и рост пассивов, но тут есть и практические изъятия. Стандарт 16 разрабатывался совместно с Советом по стандартам финансового учета в Соединенных Штатах Америки и в значительной мере, но не вполне отличается конвергенцией<sup>12</sup>.

24. Когда в декабре 1997 года был выпущен предшествующий стандарт – Международный стандарт бухгалтерского учета 17, ожидалось, что введенный новый метод учета и отчетности привел бы к значительному изменению балансовых ведомостей. Однако главный эффект заключался в значительном изменении составления арендных договоров: чтобы квалифицироваться в качестве договоров операционной аренды и оставаться за рамками балансовых ведомостей, они должны были охватывать менее продолжительные сроки. Дабы востребовать срок жизни актива, такие арендные договоры во избежание капитализации могли бы продлеваться, но поэтапно.

25. По стандарту 16 арендатору требуется признавать в балансовой ведомости как арендуемый актив, так и арендное обязательство и/или пассив, когда он контролирует использование более чем малоценного актива на протяжении любого промежутка времени сверх 12 месяцев. Однако актив может быть классифицирован как нематериальный актив в форме права пользования и указан в балансовой ведомости в виде отдельной категории или быть классифицирован в составе материальных необоротных активов в соответствии с характером базового актива, как это требовалось по стандарту 17. На счете прибылей и убытков такой актив амортизируется, скорее всего линейным методом, с учетом продолжительности аренды, а арендная плата расщепляется между расходами на финансирование и обязательством в связи с сокращением аренды. А это значит, что, хотя арендная плата может быть одинаковой на протяжении всего срока аренды, проводки по счету прибылей и убытков носят более весомый характер на начальных этапах аренды, когда наибольшую величину составляет пассив, а соответственно наибольшую величину составляют и издержки на финансирование. В этом состоит значительное отличие от общепризнанных принципов бухгалтерского учета в Соединенных Штатах, где орган стандартизации решил позволить линейное списание.

#### *Вопросы осуществления*

26. Осуществление Стандарта 16 будет носить более или менее обременительный характер в зависимости от того, в какой степени хозяйствующий субъект использует арендное финансирование. Однако всем котируемым компаниям, по всей видимости,

<sup>12</sup> Версия Международного совета по стандартам бухгалтерского учета отличается от версии Совета по стандартам финансового учета в некоторых деталях, в особенности в режиме имущественной аренды имущества и в послаблении для небольших малых аренд (World Accounting Report, February 2016). Сопоставления с общепринятыми принципами бухгалтерского учета в Соединенных Штатах см. International Financial Reporting Standards Foundation, 2016, Effects Analysis: Standard 16.

придется столкнуться с первоначальными издержками при оценке тех арендных договоров, которые они имеют. Механизмы централизованного контроля аренды варьируются от группы к группе. Филиалы могут иметь право заключать небольшие арендные договоры без конкретного одобрения со стороны центральных или головных контор, и в этом случае может и не быть централизованной документации по операционным арендам.

27. Стандарт 16 делает больший акцент на том, когда договор становится не договором аренды, а договором об оказании услуг. Тут речь идет о проблеме разграничения, которая может вызывать проблемы правоприменения. Может стать источником трудностей и изъятие в отношении малоценных активов. Как предполагает анализ Международного совета по стандартам бухгалтерского учета в том, что касается последствий Стандарта 16, к ним относились бы наименования стоимостью менее 5 000 долл. США в новом виде, такие как персональные компьютеры. Однако потенциально это могло бы стать серой зоной на предмет реализации и на предмет аудита и правоприменения со стороны регламентационных ведомств.

#### *Реализационная практика*

28. На совещании Группы стран с формирующейся рыночной экономикой в Куала-Лумпуре в мае 2018 года группа по поддержке осуществления Фонда Международных стандартов финансовой отчетности устроила презентацию о реализационных трудностях в связи со Стандартом 16 и презентацию о последствиях Стандарта 16 для бизнеса<sup>13</sup>. Как отмечалось последней, такая реализация изменила бы финансовые параметры компаний в отношении того, что прежде классифицировалось как операционная аренда, а именно:

- a) структура баланса: возрастут пассивы и активы, что повысит соотношение между заёмными средствами и акционерным капиталом;
- b) отчет о прибылях и убытках: уменьшатся оперативные расходы, но возрастут расходы на финансирование, что снизит коэффициент покрытия процентов;
- c) отчет о движении денежных средств: некоторые операционные денежные потоки станут денежными потоками категории финансирования.

#### **Стандарт 17: Договоры страхования**

29. Стандарт 17 может оказаться самым радикальным стандартом, какие только производил до сих пор на свет Международный совет по стандартам бухгалтерского учета. Он вводит единую, сопоставимую методику учета договоров страхования во всем мире в контексте, когда бытует множество разных мнений о том, как страховым компаниям следует готовить финансовые отчеты, а многочисленные национальные подходы не носят сопоставимый характер. Стандарт 17 был выпущен в мае 2017 года, а вступит в силу лишь в январе 2021 года. Столь значительный временной разрыв отражает ту техническую трудность, с какой может столкнуться большинство компаний при применении этого стандарта.

30. Стандарт 17 определяет договор страхования как договор, по которому в обмен на страховую премию оговоренный риск на тот или иной срок переносится на страховщика. Стандарт преследует целью обеспечить, чтобы в период действия договора выручка от контракта проходила по рубрике прибылей или убытков. Трудность состоит в том, что многие требования по договорам страхования выставляются после срока действия договора. Следовательно, даже одногодичные договоры тянут за собой так называемый шлейф требований, который может растянуться на несколько лет. И поэтому страховщикам требуется оценивать на каждую отчетную дату еще не выставленные требования и вычитать из приведенной выручки по договору. Стандарт 17 вводит термин «денежные потоки по выполнению договора», которые входят в состав страхового пассива или актива. Стандарт 17

<sup>13</sup> См. [www.ifrs.org/groups/emerging-economies-group/#meetings](http://www.ifrs.org/groups/emerging-economies-group/#meetings).



требует, чтобы эта оценка включала также будущую маржу по договору и рисковую поправку. Если эта процедура показывает, что договор не прибылен, его следует тотчас же признать обременительным договором<sup>14</sup>. Ключевая проблема в этом отношении состоит в том, что страховщику требуется систематически обновлять оценки и допущения на каждую отчетную дату. А это значит, что ставки дисконтирования будут отражать текущие рыночные условия, равно как будут переоцениваться и ожидания в отношении будущего погашения договора. Некоторые договоры, и в особенности долгосрочные, включают в премию инвестиционный компонент. И Стандарт 17 требует расщеплять это и учитывать отдельно.

31. Для большинства компаний реализация Стандарта 17 станет трудным делом, и поэтому Международный совет по стандартам бухгалтерского учета дает трехгодичную отсрочку. Фонд Международных стандартов финансовой отчетности предоставляет поддержку по линии своей ресурсной группы по переходу и за счет других информационно-разъяснительных мероприятий. Технический персонал устраивает реализационные презентации на совещаниях всемирных органов по стандартизации, Группы стран с формирующимися рыночными экономиками и Консультативного совета по Международным стандартам финансовой отчетности.

### **Реализуемые инициативы**

32. Новые стандарты, обсуждаемые в настоящей записке, уже оказывают или будут оказывать значительное воздействие на финансовую отчетность. Международный совет по стандартам бухгалтерского учета в настоящее время не имеет в виду другие стандартизационные проекты аналогичного размаха, но имеет ряд реализуемых проектов, нацеленных на совершенствование финансовой отчетности, что приведет в будущем к потребностям в реализации. Основная цель этих проектов состоит в том, чтобы улучшить коммуникацию; несколько других проектов призваны устранить довольно туманные пробелы в Международных стандартах финансовой отчетности, а другие – произвести небольшие улучшения в существующих стандартах.

### **Стандарты для малых и средних предприятий**

33. Международные стандарты финансовой отчетности для малых и средних предприятий Международного совета по стандартам бухгалтерского учета были впервые выпущены в 2009 году, а их слегка пересмотренная версия вступила в силу в 2015 году. Эти стандарты являются самостоятельной всеобъемлющей основой учета, которая не сопряжена ни с какой ссылкой на полный пакет Международных стандартов финансовой отчетности и имеет ряд отличий от полного пакета. Совет стремится с интервалом по крайней мере раз в три года корректировать стандарты и только потом инкорпорировать уже реализуемые новые Международные стандарты финансовой отчетности. По данным Фонда Международных стандартов финансовой отчетности и исходя из его справок по 166 юрисдикциям, Международные стандарты финансовой отчетности для малых и средних предприятий требуются или позволяют в 86 странах.

34. Каких-то обновлений в настоящее время не планируется; в 2016 году Международный совет по стандартам бухгалтерского учета проголосовал за то, чтобы инициировать в начале 2019 года следующий процесс обновлений. Новые Международные стандарты финансовой отчетности, обсуждаемые в данной главе, до их обновления в 2020 году в принципе будут выступать в качестве кандидатов для рассмотрения группой по осуществлению Международных стандартов финансовой отчетности для малых и средних предприятий. Однако, поскольку финансовым учреждениям и страховым компаниям не позволено использовать Международные

<sup>14</sup> Понятие обременительного договора относится к любому договору, который в конечном счете будет сочтен убыточным, и применяется к любому договору, продолжающемуся после окончания отчетного года. Международные стандарты финансовой отчетности требуют производить оценку вероятных результатов таких договоров и указывают, что если они, как ожидается, не принесут прибыли, то в текущем результате в полном объеме приводятся ожидаемые убытки (Стандарт 15 и Международный стандарт бухгалтерского учета 37).

стандарты финансовой отчетности для малых и средних предприятий, эти стандарты не должны быть затронуты Стандартом 17. Существующие стандарты включают ограниченное руководство по финансовым инструментам, используемым коммерческими компаниями, и они могут слегка измениться в результате доработки Стандарта 9. Стандарт 15 и Стандарт 16 обычно в той или иной форме применяются к малым и средним предприятиям, и поскольку такие предприятия могут быть значительными пользователями арендного финансирования, осуществлением Стандарта 16 они могут быть затронуты в большей мере, чем многие более крупные компании. В контексте такого рода предприятия оценка материального арендованного актива может отличаться по сравнению с такой оценкой применительно к котируемой компании.

## **II. Практическое осуществление Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе**

### **A. Справочная информация**

35. Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе являются инструментом, который может применяться для поддержки модернизации правительственного учета, и многие страны прилагают усилия по их принятию. Первые Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе были опубликованы в мае 2000 года. Настоящая глава вычленяет ключевые практические проблемы, которые могут возникнуть в процессе реализации. Практические вызовы могут возникать в таких сферах, как регламентационная структура, институциональные механизмы, технический учет и финансовая отчетность, наряду с проблемами и вызовами в том, что касается более широкого развития бухгалтерского дела в государственном секторе. Стандарты разрабатываются Международным советом по стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе для применения местными, региональными и национальными органами власти и соответствующими правительственными субъектами и выступают в качестве механизма, позволяющего повысить единообразие финансовой отчетности государственного сектора в разных странах<sup>15</sup>.

36. Все большее внимание со стороны государств-членов получает принятие стандартов странами во всем мире<sup>16</sup>. В то же время директивные органы, регуляторы и академические круги уделяют все больше внимания недавним веяниям в сфере глобальной конвергенции учета и отчетности государственного сектора. В ходе дискуссий относительно локальных, региональных и глобальных конвергенций практики бухгалтерского учета в государственном секторе в качестве важнейших компонентов продвижения повестки дня в сфере конвергенции зачастую выступает подотчетность и транспарентность. В последние два десятилетия Совет по Международным стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе и устанавливаемые им стандарты все больше выступают в качестве узлового звена для международной стандартизации и в качестве эталона в сфере бухгалтерского учета в государственном секторе. Совет является независимым стандартизационным органом, и его деятельность облегчается Международной федерацией бухгалтеров. С 1997 года Совет разработал и выпустил пакет Международных стандартов бухгалтерского учета

<sup>15</sup> I Brusca and JC Martínez, 2016, Adopting International Public Sector Accounting Standards: A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting, *International Review of Administrative Sciences*, 82(4):724–744.

<sup>16</sup> Ibid. См. также, например, Association of Chartered Certified Accountants, 2017, International Public Sector Accounting Standards implementation: Current status and challenges, по адресу [www.accaglobal.com/uk/en/professional-insights/global-profession/ipsas-implementation-current-status-and-challenges.html](http://www.accaglobal.com/uk/en/professional-insights/global-profession/ipsas-implementation-current-status-and-challenges.html).

в государственном секторе по принципу начислений и по кассовому методу<sup>17</sup>. Вдобавок Совет разработал три рекомендуемых практических руководства по отчетности на предмет долгосрочной устойчивости финансов хозяйствующих субъектов; обсуждения и анализа финансовых отчетов; и представления информации об эффективности оказания услуг.

37. С 2015 года стратегия Совета преследовала в качестве его стратегической задачи укрепление публичного финансового хозяйства и знаний в глобальном масштабе посредством более широкого принятия Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе по принципу начислений за счет следующего<sup>18</sup>:

- a) разработка высококачественных стандартов финансовой отчетности в государственном секторе;
- b) разработка других публикаций в государственном секторе;
- c) повышение осведомленности о Международных стандартах бухгалтерского учета в государственном секторе и о преимуществах их принятия.

38. Обнародуя Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе, Совет придерживается определенного рода надлежащего регламента и рабочих процедур. При разработке стандартов Советом практикует структурированный и публичный процесс, который дает возможность заинтересованным субъектам финансовой отчетности в государственном секторе, и в том числе составителям и пользователям, прямо затрагиваемым стандартами, сообщить свои взгляды и добиться их рассмотрения Советом.

## **В. Обзор нынешних и предстоящих стандартов**

39. В 2017 году Совет выпустил предварительный проект 62 относительно финансовых инструментов, который предлагает новую, упрощенную классификацию и требования к измерению финансовых активов, модель прогнозируемого обесценения и гибкую принципиальную модель учета операций по хеджированию. Предварительный проект 62 призван состыковать учет финансовых инструментов со Стандартом 9 по финансовым инструментам и включает предлагаемые модификации, увязанные конкретно с государственным сектором<sup>19</sup>. Этот подход основан на передовом опыте государственного и частного сектора и в то же время рассчитан на учет элементов, присущих конкретно государственному сектору.

40. Вдобавок в 2017 году Совет выпустил предварительный проект 63 относительно социальных пособий, который касается учета предоставления таких социальных пособий, как пенсии, пособия по безработице и недееспособности, с тем чтобы повысить согласованность, транспарентность и отчетность субъектов государственного сектора в отношении схем социального обеспечения, на которые в большинстве юрисдикций приходится значительная доля правительственных расходов. Предварительный проект 63 дает определение социальных пособий и предлагает требования к признанию и измерению схем социального обеспечения.

41. В конце 2017 года Совет выпустил пересмотренные Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе относительно финансовой отчетности по кассовому методу учета, которые вступают в силу 1 января 2019 года, и побуждал к их скорейшему принятию. Поправки призваны устранить некоторые из замеченных основных препятствий к принятию этого стандарта. Вдобавок Совет выпустил Стандарт 40 относительно объединений в государственном секторе, впервые предусмотрев международные требования в отношении учета, которые конкретно

<sup>17</sup> См. [www.ipsasb.org/publications-resources](http://www.ipsasb.org/publications-resources) and [www.ifac.org/publications-resources/revised-cash-basis-ipsas](http://www.ifac.org/publications-resources/revised-cash-basis-ipsas).

<sup>18</sup> [www.ifac.org/publications-resources/ipsasbs-strategy-2015-forward-leading-through-change](http://www.ifac.org/publications-resources/ipsasbs-strategy-2015-forward-leading-through-change).

<sup>19</sup> [www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments/](http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments/). Совет одобрил Стандарт 41 о финансовых инструментах в июне 2018 года.

учитывают потребности государственного сектора при учете объединений субъектов и операций. Стандарт 40 классифицирует объединения в государственном секторе как слияния или приобретения.

42. В январе 2018 года Совет подготовил предварительный проект 64 по аренде. Проект Совета по аренде представляет собой проект по конвергенции со Стандартом 16 по аренде. При разработке предварительного проекта 64 Совет применял свой директивный документ о процессе пересмотра и модификации документов Международного совета по стандартам бухгалтерского учета. Опираясь на этот процесс, Международный совет по стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе предлагает принять применительно к арендаторам модель Стандарта 16 в форме права пользования. Вместе с тем Совет решил не принимать применительно к арендаторам модель Стандарта 16 в форме рисков и выгод, связанных с владением, а вместо этого решил также отдать применительно к арендаторам предпочтение модели в форме права пользования. Совет также предлагает новое руководство применительно к государственному сектору по концессионным арендам как для арендодателей, так и для арендаторов.

43. В апреле 2018 года Совет выпустил предварительный проект 65 относительно усовершенствований Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе, который предлагает общие усовершенствования с целью разрешения проблем, поднятых заинтересованными субъектами, и корректировки на предмет конвергенции в отношении Международных стандартов финансовой отчетности. Вдобавок Совет опубликовал консультативный документ о предлагаемой им стратегии и плане работы на 2019–2023 годы, где подчеркивается важность Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе в плане реформ публичного финансового хозяйства и предлагается в качестве стратегической задачи укрепление публичного финансового хозяйства в глобальном масштабе за счет более широкого применения стандартов учета по принципу начислений.

44. Наконец, в 2017 году Совет выпустил консультативный документ по предметам наследия, а в 2018 году – консультативный документ по учету выручки и небиржевых расходов. Персонал Совета выпустил документ в виде вопросов и ответов персонала относительно применения критерия существенности к подготовке финансовых отчетов, который резюмирует существующие положения Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе о существенности<sup>20</sup>.

## C. Практическое осуществление

45. Как подчеркивается в докладе Международной федерации бухгалтеров *International Standards: 2017 Global Status Report*<sup>21</sup>, отправным моментом процесса в русле предоставления высококачественной публичной финансовой информации является приверженность правительств реализации международно признанных стандартов финансовой отчетности. В докладе говорится, что такие стандарты финансовой отчетности, как Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе, подкрепляют всестороннее отражение финансовых результатов и положения отчитывающихся хозяйствующих субъектов. Вдобавок, как подчеркивает Международная федерация бухгалтеров, движущими факторами этого процесса являются национальные приоритеты, ресурсы и актуальность. И организациям-членам надо определить надлежащий уровень и тип действий, которые им следует предпринять, дабы поощрять и поддерживать принятие стандартов, и Международная федерация бухгалтеров оказывает им содействие за счет наставлений по выработке «дорожных карт» с целью поощрять и поддерживать такое принятие.

46. Как гласит второе издание обследования «ПрайсуотрхаусКуперс» относительно практики правительств в сфере учета и отчетности *Towards a New Era in Government*

<sup>20</sup> Соответствующий подкаст см. [www.ifac.org/news-events/2017-06/ipsasb-staff-podcast-materiality](http://www.ifac.org/news-events/2017-06/ipsasb-staff-podcast-materiality).

<sup>21</sup> [www.ifac.org/publications-resources/international-standards-2017-global-status-report](http://www.ifac.org/publications-resources/international-standards-2017-global-status-report).

*Accounting and Reporting*, наибольшие сдвиги в практике финансовой отчетности ожидаются в Африке и Латинской Америке, а за ними следует Азия, где многие правительства предпринимая такого рода проект в рамках более широкой реформы публичного финансового хозяйства, которая зачастую финансируется международными институциональными донорами<sup>22</sup>.

### **Африка**

47. С годами многие страны Африки принимают Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе, причем несколько стран намерены официально принять стандарты в рамках программ реформы финансового хозяйства. Донорами финансируются некоторые из стимулов и программ на предмет их принятия в Африке. Как высветило обследование со стороны «ПрайсуотрхаусКуперс», в Африке 17 стран изъявили намерение перейти к учету по принципу начислений.

### **Азиатско-Тихоокеанский регион**

48. После кризиса конца 1990-х годов страны Южной Азии приступили к реформам финансового хозяйства в частном и государственном секторах. В числе некоторых стран, больше всего затронутых кризисом, фигурировали Индонезия, Республика Корея и Таиланд, а другие затронутые страны включали Малайзию и Филиппины. Финансирование со стороны таких доноров, как Международный валютный фонд и Всемирный банк, потребовало реформ публичного финансового хозяйства, включая принятие стандартов учета по принципу начислений на основе Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе. Стандарты, увязанные с Международными стандартами бухгалтерского учета в государственном секторе по кассовому методу, приняли Бангладеш, Индия, Непал и Пакистан<sup>23</sup>.

### **Восточная Европа**

49. Страны Восточной Европы приступили к процессам принятия в отношении Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе. Однако публикации об их реализационных процессах наличествуют не так широко, как публикации других регионов.

### **Латинская Америка и Карибский бассейн**

50. Многие страны Южной Америки движутся в русле принятия Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе, что входит в рамки программ реформы финансового хозяйства, стимулируемых и финансируемых донорами<sup>24</sup>. Лидерские позиции тут занимают Чили и Перу, а другие страны рассчитывают принять стандарты к 2021 году. Как заявляет Международный совет по стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе, стандарты уже приняли или планируют принять национальные правительства, органы и организации в следующих странах Южной Америки: Бразилия, Колумбия, Коста-Рика, Панама и Перу<sup>25</sup>.

### **Западная Европа**

51. Министерствам финансов и равноценным органам всех 34 стран-членов было направлено обследование практики финансовой отчетности в отдельных странах, которое было проведено в 2017 году Организацией экономического сотрудничества и развития в сотрудничестве с Международной федерацией бухгалтеров и инициативой «Подотчетность – сегодня»<sup>26</sup>. Как показали его результаты, в последние десятилетия

<sup>22</sup> [www.pwc.com/rw/en/publications/pw-ipsas-survey.html](http://www.pwc.com/rw/en/publications/pw-ipsas-survey.html).

<sup>23</sup> Association of Chartered Certified Accountants, 2017.

<sup>24</sup> Ibid.

<sup>25</sup> [www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-June-2016-2.pdf](http://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-June-2016-2.pdf).

<sup>26</sup> [www.ifac.org/publications-resources/accrual-practices-and-reform-experiences-oecd-countries](http://www.ifac.org/publications-resources/accrual-practices-and-reform-experiences-oecd-countries); странами-членами являются: Австралия, Австрия, Бельгия, Венгрия, Германия, Греция, Дания, Израиль, Ирландия, Исландия, Испания, Италия, Канада, Люксембург, Мексика, Нидерланды,

большинство стран-членов реформировали и модернизировали свою практику финансовой отчетности.

#### **D. Вызовы в связи с практической реализацией**

52. Данный раздел затрагивает роль правовых и регламентационных аспектов в контексте принятия Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе по принципу начислений, включая институциональные проблемы, которые могут всплыть в ходе принятия, а также содержит обзор отдельных технических проблем. Наконец, данный раздел затрагивает роль статистической и бюджетной отчетности в ракурсе финансовой отчетности по стандартам методом начислений, повышение квалификации и стоимостные аспекты осуществления.

##### **Правовые и регламентационные аспекты**

53. Учет в государственном секторе прочно коренится в политических, экономических, правовых и социальных контекстах, в которых он практикуется. И поэтому значительное влияние на принятие и реализацию правительственных стандартов учета вообще оказывает политическая система и правовая структура. Реализация Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе может предполагать правовые изменения, а также новые регламенты и управленческие технологии. Этот процесс может носить сложный и затяжной характер и варьироваться от страны к стране. Что касается стандартов, то регулирование практики учета может осуществляться на разных уровнях управления, и эти уровни могут варьироваться от страны к стране. Типичная разбивка таких уровней включает местную администрацию, правительство субъекта и центральное правительство. Если страна решает принять стандарты, то ей может понадобиться принять решение о масштабах такого принятия, а именно: на уровне местной администрации, правительства субъекта или центрального правительства. Вдобавок, что касается регламентационных аспектов, то стране может понадобиться подумать о юридических осложнениях и об осложнениях в связи со стандартизацией.

##### **Институциональные механизмы**

54. В государственном секторе правовая и регламентационная структура зачастую весьма переплетается с институциональными механизмами. В странах и со стороны правительств все больший акцент делается на вызовах, сопряженных с реализацией Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе в местных контекстах. И поэтому, приступая к принятию стандартов, важным отправной пункт мог бы состоять в том, чтобы обеспечить проведение оценки относительной сложности институциональных механизмов на предмет учета. Сложность учетного механизма в стране может быть обусловлена числом законов, правил и стандартов учета, применяемых в национальном контексте. Чем больше число применимых законов по учету, тем с большей вероятностью национальные учетные механизмы будут носить сложный характер<sup>27</sup>. На сложности институциональных механизмов могут сказываться и ступени управления. Например, как констатировало исследование, проведенное в рамках Европейского союза, странами с самыми сложными учетными механизмами являются государства-члены, располагающие управленческим субсектором на уровне субъектов<sup>28</sup>. Некоторые страны предпочли реализовывать реформу институциональных механизмов в рамках более широкой финансовой реформы, выходя за рамки принятия Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе. При рассмотрении вопроса о

---

Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Республика Корея, Словакия, Словения, Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии, Соединенные Штаты, Турция, Финляндия, Франция, Чехия, Чили, Швейцария, Швеция, Эстония и Япония.

<sup>27</sup> Ernst and Young, 2012, *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 [European Union] Member States* (London).

<sup>28</sup> Ibid.

принятии стандартов нужно учитывать и институциональный механизм на предмет финансового аудита.

### Уровни осуществления

55. Как показывают исследования, правительственные учетные механизмы носят весьма гетерогенный характер. Наличие разных ступеней управления сопряжено с последствиями для принятия Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе. Как отмечается, самые сложные учетные механизмы имеют страны, располагающие правительствами на уровне субъектов. И масштабы реализации стандартов правительствам нужно определять с учетом разных ступеней управления.

### Технические вызовы

56. Страны, приступающие к принятию Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе, пожалуй, сталкиваются с техническими вызовами в различных областях. Один из первых вызовов может встать в связи с избранием подхода к принятию. Международный валютный фонд разработал модель на предмет поэтапного перехода от кассового учета к учету по принципу начислений<sup>29</sup>. Понимание того, что есть разные подходы и методы в плане поэтапного принятия стандартов, могло бы облегчить понимание технических реализационных вызовов в ракурсе стандартов. Исходя из существующих исследований и докладов, ключевые технические вызовы в связи с принятием стандартов можно сгруппировать по вызовам в связи с отчетами о финансовых результатах и в связи с отчетами о финансовом положении, а также по более общим вызовам в связи с подготовкой финансовых отчетов, таким как сверка бюджетной отчетности и финансовой отчетности по принципу начислений, а также сводных финансовых отчетов. Вдобавок к специфическим техническим вызовам имеются и общие вызовы в том, что касается качества данных, используемых в подкрепление финансовой отчетности по принципу начислений, и обеспечения своевременности отчетности.

57. Подготовка отчета о финансовых результатах с соблюдением стандартов могла бы предполагать специфические вызовы в том, что касается признания выручки. Учет выручки вычленяется в качестве одного из основных вызовов Ассоциацией дипломированных присяжных бухгалтеров<sup>30</sup>. Подготовка отчета о финансовом положении с соблюдением стандартов сопряжена с вызовами в связи с детальным содержанием отчета. Как показывают результаты обследования со стороны Организации экономического сотрудничества и развития, Международной федерации бухгалтеров и инициативы «Подотчетность – сегодня», из-за вызовов в этой сфере страны разными темпами прогрессируют в подготовке балансовых ведомостей.

### Смычки со статистической отчетностью

58. Статистика государственных финансов закладывает основы для фискального мониторинга. К числу серии международных руководящих принципов по статистическим методологиям, выпущенных Международным валютным фондом, относится *Руководство по статистике государственных финансов 2014 года*<sup>31</sup>. Вдобавок в 2012 году Международный совет по стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе предпринял проект, призванный сократить расхождения между Международными стандартами бухгалтерского учета в государственном секторе и руководящими принципами отчетности по статистике государственных финансов для государственного сектора<sup>32</sup>. Совет отметил, что можно было бы получить значительные выгоды от использования единой комплексной системы финансовой информации, чтобы генерировать как финансовые отчеты по

<sup>29</sup> International Monetary Fund, 2016, *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector* (Washington, D.C.).

<sup>30</sup> Association of Chartered Certified Accountants, 2017.

<sup>31</sup> [www.imf.org/external/np/sta/gfsm/](http://www.imf.org/external/np/sta/gfsm/).

<sup>32</sup> [www.ifac.org/publications-resources/ipsass-and-government-finance-statistics-reporting-guidelines](http://www.ifac.org/publications-resources/ipsass-and-government-finance-statistics-reporting-guidelines).

Международным стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе, так и статистические отчеты о государственных финансах. Такой подход сократил бы время и расходы в связи с подготовкой последних, равно как и требуемые усилия на этот счет, а в то же время можно было бы рассчитывать и на улучшение исходных данных для отчетов с сопутствующими выгодами в отношении качества отчетов, включая их своевременность. А в результате могут, пожалуй, произойти и улучшения в том, что касается понятности и убедительности отчетов обеих категорий.

#### **Бюджетная отчетность в соотношении с отчетностью по принципу начислений**

59. Прежде чем приступить к более сложной задаче по внедрению бюджетирования по принципу начислений, в качестве первого шага правительства могут принять решение о реализации учета по принципу начислений. Большинство правительств практикуют кассовый метод. Переход же на финансовую отчетность по принципу начислений может привести к временной несогласованности между информацией *ex ante* и *ex post*. Например, финансовые отчеты включали бы расходы по принципу начислений, а бюджет по-прежнему базировался бы на кассовом методе учета расходов. Однако, как отмечается в *Руководстве по статистике государственных финансов 2014 года*, накопление опыта учета по принципу начислений и наличие исторических данных по принципу начислений за этот период в конечном счете будет, пожалуй, способствовать более плавному переходу на бюджетирование по принципу начислений. При работе с бюджетной отчетностью и годовой финансовой отчетностью проблема могла бы возникнуть при наличии хронологических расхождений во внедрении учета и бюджетирования по принципу начислений. В такой ситуации в промежуточный период до достижения полного перехода на бюджетирование по принципу начислений нужно будет сохранять способность генерировать приемлемые отчеты по кассовому методу.

#### **Кадровый потенциал**

60. Правительства и организации публичного сектора могут и не иметь достаточной квалификации, компетентности и кадрового штата для осуществления Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе. Это проблематично во многих странах. Осуществление требует программы подготовки кадров, с тем чтобы повысить уровни квалификации, а дополнительные тяготы связаны с вербовкой и удержанием персонала, разбирающегося в стандартах и ориентирующегося на них. Эта проблема выходит за рамки отсутствия ключевых знаний и пониманий стандартов; соответствующие вызовы могут возникать и в связи с переводом стандартов и инструктивных материалов. Пробелы в квалификации, выявленные Ассоциацией дипломированных присяжных бухгалтеров, включают некоторые сферы отчетности, и в особенности описательную часть отчетности, сопутствующую финансовым отчетам и разъясняющую, что подразумевают данные применительно к пользователям<sup>33</sup>. Принятие стандартов может предполагать не только резкий рост потребностей в квалификации, но и изменение финансовой культуры и менталитета, с тем чтобы в полной мере востребовать возможности профессиональных бухгалтеров, дабы генерировать эффективность. Вдобавок к требуемым техническим навыкам могут возникнуть и лингвистические проблемы, присущие конкретной стране, которые придется преодолевать. Например, в Абу-Даби правительство требует представлять финансовые отчеты на арабском языке<sup>34</sup>. Общий потенциал страны в сфере бухгалтерского учета будет сказываться на способности вербовать и удерживать квалифицированный персонал в государственном секторе, а осуществление потребует повышения квалификации. А это может привести к тому, что, приобретя такую квалификацию, персонал будет покидать организацию. Такие вызовы можно рассматривать и как возможности для наращивания потенциала существующего персонала. И в этом отношении следует подумать о достижении

<sup>33</sup> Association of Chartered Certified Accountants, 2017.

<sup>34</sup> Ibid.



хорошего баланса между использованием штатного персонала и внешних ресурсов, например консультантов.

### **Расходы на осуществление**

61. Расходы на осуществление Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе не следует недооценивать ни с точки зрения финансовой отчетности, ни с точки зрения аудита<sup>35</sup>. Расходы будут сопряжены с подготовкой кадров, с использованием специализированных внешних консультантов, с модернизацией информационной технологии, с разработкой соответствующих руководств и с переводческими средствами. Следует также выделять адекватные финансовые ресурсы на адресное взаимодействие с заинтересованными субъектами и на другую мобилизационно-просветительскую работу. Большинство стран, рассмотренных Ассоциацией дипломированных присяжных бухгалтеров, принимали Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе в сочетании с более широкими программами совершенствования публичного финансового хозяйства, что потребовало дополнительных инвестиций.

62. В последние десятилетия многие страны предпринимают значительные реформы в сфере государственного учета, а тем самым и в представлении финансовой отчетности публичными субъектами. Новые учетные системы отвечают заботам не только по поводу легитимности, законности и соблюдения регламентов за счет бюджетной информации по кассовому методу, но и по поводу наличия информации об действенном использовании и обеспечении публичных ресурсов. Реформы, производимые в учетной системе публичного сектора призваны улучшить финансовую отчетность для директивных органов и на предмет подотчетности вообще.

63. При принятии Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе наряду с проблемами и вызовами в отношении более широкого развития бухгалтерского дела в публичном секторе могут возникнуть вызовы в таких сферах, как регламентационная структура, институциональные механизмы, технический учет и финансовая отчетность. И в предстоящие годы может понадобиться проведение дальнейших исследований с целью преодоления реализационных проблем по конкретным странам.

## **III. Выводы и путь вперед**

64. Настоящая записка разбирает соображения, касающиеся практического осуществления в отношении Международных стандартов финансовой отчетности, вычлняя стандарты, выпущенные в последние годы, и Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе с изложением общего обзора нынешнего состояния осуществления стандартов.

65. Что касается Международных стандартов финансовой отчетности, то делегаты на тридцать пятой сессии Межправительственной рабочей группы экспертов по Международным стандартам учета и отчетности, возможно, пожелают рассмотреть следующие вопросы:

- a) Каково текущее состояние осуществления Международных стандартов финансовой отчетности во всем мире?
- b) Осуществляются ли стандарты сопоставимым и слаженным образом?
- c) Проводят ли свою работу ведомства по мониторингу, соблюдению и правоприменению слаженным и сопоставимым образом во всем мире?
- d) Каковы некоторые из ключевых выгод, получаемых в результате глобального осуществления стандартов?

<sup>35</sup> Ibid.

e) Некоторые крупные мировые юрисдикции еще не осуществляют стандарты, как они выпущены Международным советом по стандартам бухгалтерского учета. Каковы перспективы того, что такие юрисдикции реализуют эти стандарты в предстоящие годы?

f) Каковы некоторые из основных вызовов, с которыми сталкиваются страны и предприятия при осуществлении стандартов?

g) Что нужно сделать на глобальном уровне, чтобы поощрять дальнейшее осуществление стандартов в других юрисдикциях, в особенности в развивающихся странах и странах с переходной экономикой?

66. Что касается Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе, то делегаты, возможно, пожелают рассмотреть следующие вопросы:

a) Каково текущее состояние осуществления Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе во всем мире?

b) Каковы некоторые из основных вызовов, с которыми приходится сталкиваться при осуществлении стандартов?

c) Существуют ли четко определенные и глобально признанные гарантийные стандарты, которые были бы рассчитаны на финансовые отчеты, подготавливаемые субъектами публичного сектора?

d) Что нужно сделать, чтобы облегчить обмен опытом среди государств-членов в отношении осуществления стандартов?

---