



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

Distr.: General
20 August 2019
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 шестая сессия
Женева, 30 октября – 1 ноября 2019 года
Пункт 4 предварительной повестки дня

**Рассмотрение последних изменений, связанных
с международными стандартами учета и отчетности
в государственном и частном секторе**

Записка секретариата ЮНКТАД

Рабочее резюме

На протяжении более трех десятилетий через Межправительственную рабочую группу экспертов по международным стандартам учета и отчетности государства – члены Организации Объединенных Наций вносят вклад в усилия, направленные на стимулирование предприятий во всем мире к представлению высококачественной отчетности. Предприятия, которые представляют достоверные и сопоставимые на международном уровне отчеты о своей финансовой деятельности, имеют больше шансов привлечь инвестиции от отечественных и международных инвесторов. Важнейшую роль в этой связи играют Международные стандарты финансовой отчетности и Международные стандарты учета в государственном секторе, которые помогают представлять подобную отчетность. В настоящей записке представлен обзор последних изменений как в Международных стандартах финансовой отчетности, так и в Международных стандартах учета в государственном секторе, которые произошли после тридцать пятой сессии Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности в 2018 году. В записке рассматривается также, как вопросы отчетности по вопросам устойчивости и события, связанные с корпоративной отчетностью о достижении Целей устойчивого развития, влияют на повестку дня в области финансовой отчетности. В ней рассматриваются и такие важнейшие вопросы, как консолидация финансовых отчетов государственного сектора и подготовка общегосударственных счетов.



Содержание

	<i>Стр.</i>
I. Введение	3
II. Обзор последних изменений в Международных стандартах финансовой отчетности.....	3
III. Обзор последних изменений в Международных стандартах учета в государственном секторе.....	10
IV. Консолидация финансовой отчетности в государственном секторе	13
V. Вопросы для рассмотрения	21

I. Введение

1. Международная торговля и инвестиции требуют сопоставимых на международном уровне данных о результатах деятельности предприятий. С этой целью Экономический и Социальный Совет учредил в октябре 1982 года Межправительственную рабочую группу экспертов по международным стандартам учета и отчетности. С тех пор Межправительственная рабочая группа экспертов превратилась в открытый и включающий форум Организации Объединенных Наций, который на протяжении трех десятилетий вносит вклад в согласование и обеспечение сопоставимости отчетности предприятий в государствах-членах как средства содействия созданию благоприятного инвестиционного и делового климата, устойчивому и всеохватному росту и, в последнее время, оценке вклада частного сектора в осуществление Повестки дня в области устойчивого развития на период до 2030 года.

2. В частности, Межправительственная рабочая группа экспертов оказывает странам помощь в создании и укреплении национального регулятивного, институционального и кадрового потенциала, с тем чтобы предприятия в их соответствующих юрисдикциях могли готовить высококачественные доклады, отвечающие потребностям поставщиков капитала и других директивных органов. Это достигается, в частности, благодаря применению Руководства по развитию системы учета, разработанного и представленного ЮНКТАД в 2012 году. Руководство по развитию системы учета содержит ссылки на международные стандарты, кодексы и передовую практику в области корпоративной отчетности. Ключевыми элементами Руководства являются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и Международные стандарты учета в государственном секторе (МСУГС).

3. Межправительственная рабочая группа экспертов обсуждала вопросы практического применения МСФО и МСУГС на многих сессиях и на своей тридцать пятой сессии, состоявшейся 24–26 октября 2018 года, просила секретариат ЮНКТАД провести на ее тридцать шестой сессии обзор текущих изменений в международных стандартах учета и отчетности в государственном и частном секторах.

4. Соответственно, для содействия обсуждению этой темы секретариат ЮНКТАД подготовил настоящий справочный документ. В разделе II содержится обзор последних изменений, связанных с МСФО, и рассматриваются вопросы, касающиеся эволюции отчетности по вопросам устойчивости/целям в области устойчивого развития и влияния происходящих изменений на повестку дня финансовой отчетности. Аналогичным образом в разделе III содержится обзор МСУГС, а в разделе IV излагаются соображения в отношении консолидации финансовой отчетности государственного сектора и подготовки общегосударственных счетов. В разделе V излагаются вопросы, которые делегаты, возможно, пожелают рассмотреть в ходе обсуждения.

5. Настоящая записка опирается на результаты работы, проделанной Межправительственной рабочей группой экспертов по международным стандартам учета и отчетности для тридцать пятой сессии¹. Для получения более подробной справочной информации и понимания контекста записку следует читать вместе с этой документацией.

II. Обзор последних изменений в Международных стандартах финансовой отчетности

6. В этой главе представлен обзор последних изменений в МСФО, а в конце в ней кратко рассматривается связь между финансовой отчетностью и отчетностью по вопросам устойчивости.

¹ TD/B/C.II/ISAR/86; UNCTAD, 2019, *International Accounting and Reporting Issues: 2018 Review* (United Nations publication, Sales No. E.19.II.D.3, Geneva).

A. Концептуальные основы финансовой отчетности

7. Важным событием для Международного совета по стандартам бухгалтерского учета (МССУ) в 2018 году стала публикация пересмотренных Концептуальных основ финансовой отчетности². Этот документ преследует три цели: а) оказать содействие МССУ в совершенствовании МСФО, опираясь на последовательные концепции, что сделает финансовую информацию полезной для инвесторов, ссудодателей и других кредиторов; б) оказать помощь составителям финансовой отчетности в разработке последовательного подхода к учету операций или других событий, когда МСФО не применимы или когда МСФО допускают выбор между различными подходами к учету; в) оказать содействие всем сторонам в понимании и толковании МСФО. МССУ опубликовал пересмотренные Концептуальные основы в марте 2018 года, и они сразу же вступили в силу для МССУ и Комитета по толкованию МСФО. Для других сторон и составителей отчетности, которые в своих подходах к учету опираются на Концептуальные основы, пересмотренные Концептуальные основы вступают в силу для периодов, начинающихся 1 января 2020 года или после этой даты³.

1. Новая информация о практическом осуществлении Международных стандартов финансовой отчетности

Международный стандарт финансовой отчетности 9 «Финансовые инструменты»

8. В июле 2014 года МССУ выпустил МСФО-9 «Финансовые инструменты». Стандарт вступил в силу 1 января 2018 года. В отношении долевого инструмента за исключением тех, которые предназначены для торговли и условного возмещения, признанного при объединении бизнесов, МССУ предусмотрел возможность сделать не подлежащий последующей отмене выбор по каждому инструменту при его первоначальном признании. Влияние МСФО-9 было изучено в ходе исследований. Одним из примеров является просьба Европейской комиссии к Европейской консультативной группе по финансовой отчетности изучить потенциальное влияние требований МСФО-9 на долгосрочные инвестиции в долевого инструмента⁴.

Международный стандарт финансовой отчетности 15 «Выручка по договорам с покупателями»

9. МСФО-15 «Выручка по договорам с покупателями» устанавливает, как и когда компании, представляющие отчетность в соответствии с МСФО, признают выручку и раскрывают соответствующую информацию. Стандарт содержит единую, основанную на принципах пятиступенчатую модель для признания всех договоров с покупателями. МССУ выпустил МСФО-15 в мае 2014 года. Стандарт применяется к отчетным периодам, начинающимся 1 января 2018 года или после этой даты. В апреле 2016 года МССУ выпустил разъясняющие поправки с той же датой вступления в силу, что и сам стандарт. Совет по финансовой отчетности Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии опубликовал тематический обзор, призванный помочь компаниям повысить качество их корпоративной отчетности применительно к МСФО-15 (и МСФО-9 «Финансовые инструменты»). По итогам тематического обзора МСФО-15 Совет по финансовой отчетности сделал, в частности, выводы о влиянии МСФО-15 на общие правила учета. В докладе, в частности, подчеркивается, что в стандарте неточно описан момент признания выручки и что используемые в нем

² Концептуальные основы – это, прежде всего, инструмент, помогающий МССУ совершенствовать МСФО на основе последовательных концепций. Этот документ также полезен для компаний, инвесторов и всех тех, кто имеет отношение к финансовой отчетности. IASB, 2018, Conceptual Framework for Financial Reporting, project summary. Имеется по адресу <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>.

³ Ibid.

⁴ Соответствующие справочные материалы и доклады Европейской консультативной группы по финансовой отчетности см. на сайте <https://www.efrag.org/Activities/1606201553344223/EFrag-Research-Project-Equity-Instruments---Impairment-and-Recycling> (дата обращения: 16 августа 2019 года).

формулировки, например, в отношении того, когда контроль переходит от продавца к покупателю, являются расплывчатыми⁵.

Международный стандарт финансовой отчетности 16 «Аренда»

10. МСФО-16 «Аренда» применяется к периодам, начинающимся 1 января 2019 года или после этой даты. Применение МСФО-16 приведет к признанию в бухгалтерском балансе значительно большего количества обязательств по аренде. В соответствии с новыми требованиями арендатор во многих случаях будет признавать равные суммы арендованных активов (также называемых активы, арендованные в форме права пользования) и обязательств по аренде при первоначальном признании аренды. Обязательство по аренде представляет собой приведенную стоимость будущих арендных платежей, дисконтированных с использованием соответствующей ставки. Данный расчет аналогичен расчету для финансовой аренды в соответствии с прежним Международным стандартом финансовой отчетности МСУ-17 «Аренда». Фонд МСФО выпустил методические материалы с наглядными примерами применения МСФО-16⁶. В 2019 году Институт дипломированных финансовых аналитиков (ИДФА) выпустил документ⁷, в котором анализируются последние данные по аренде, раскрываемые отдельными компаниями (включая компании, которые следуют либо МСФО, либо общепринятым принципам бухгалтерского учета, используемым в Соединенных Штатах Америки), с тем чтобы показать, на что инвесторам следует обращать внимание. Раскрытие информации будет иметь решающее значение для понимания ключевых допущений, лежащих в основе расчета обязательств по аренде, таких как используемая ставка дисконтирования.

Международный стандарт финансовой отчетности 13 «Оценка справедливой стоимости»

11. В конце 2018 года МССУ опубликовал «Post-implementation Review of IFRS 13 Fair Value Measurement» (Обзор оценки справедливой стоимости после внедрения МСФО-13)⁸. В отчете о проекте сделан вывод, что МСФО-13 оправдывает ожидания. В частности, а) информация, требуемая МСФО-13, полезна для пользователей финансовой отчетности и б) в некоторых областях МСФО-13 возникают практические проблемы с применением стандарта, в основном в областях, требующих оценочных суждений.

⁵ См. Financial Reporting Council, 2018, IFRS 15 thematic review: Review of interim disclosures in the first year of application по адресу <https://www.frc.org.uk/getattachment/1d8558b8-73bf-4a13-bec7-9c350bfcc1ba/IFRS-15-thematic-report-2-November-2018-v2.pdf>.

⁶ См. <http://efrag-website.azurewebsites.net/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FMeeting%20Documents%2F1605130941352768%2FIFRS%2016%20Presentation.pdf&AspxAutoDetectCookieSupport=1> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

⁷ В документе ИДФА содержится полезная информация об основных различиях между общепринятыми принципами бухгалтерского учета США и МСФО-16 в подходе к учету аренды арендаторами. Что касается общепринятых принципов бухгалтерского учета, Совет по стандартам финансового учета выпустил поправки к стандартам бухгалтерского учета 2016-02 «Аренда» (Раздел 842), разрешающие два различных метода учета аренды: финансовую аренду и операционную аренду. МСФО-16 «Аренда» требует от арендаторов признавать все договоры аренды как финансовую аренду. См. CFA Institute, 2019, *Leases: What Investors Need to Know about the New Standard*, p. 5.

⁸ См. <https://www.ifrs.org/-/media/project/pir-ifrs-13/published-documents/pir-ifrs-13-feedback-statement-dec-2018.pdf>.

2. Международные стандарты финансовой отчетности с будущей датой вступления в силу и другие проекты

Международный стандарт финансовой отчетности 17 «Договоры страхования»

12. МСФО-17 «Договоры страхования» вступает в силу в отношении периодов, начинающихся 1 января 2021 года или после этой даты, с возможностью досрочного применения в случае одновременного применения МСФО-9 и МСФО-15.

13. Договоры страхования сочетают в себе признаки как финансового инструмента, так и договора на оказание услуг. Кроме того, многие договоры страхования генерируют долгосрочные денежные потоки, размер которых со временем сильно меняется. Таким образом, МСФО-17:

а) сочетают в себе текущую оценку будущих денежных потоков с признанием прибыли в течение периода предоставления услуг по договору;

б) представляет результаты оказания страховых услуг, включая страховые доходы, отдельно от финансовых доходов или расходов по страхованию;

в) требует от организации выбрать подход к учету: признавать все финансовые доходы или расходы по страхованию в составе прибыли или убытков или признавать часть таких доходов или расходов в составе прочего совокупного дохода.

14. В настоящее время МССУ предлагает адресные поправки к МСФО-17, призванные учесть озабоченности и проблемы, на которые указывали заинтересованные стороны. В июне 2019 года МССУ опубликовал «Проект стандарта: поправки к МСФО-17», отражающий предлагаемые поправки к МСФО-17⁹. В связи с предлагаемыми поправками дата вступления МСФО-17 в силу может быть отложена.

Международный стандарт финансовой отчетности 3 «Объединения бизнеса»

15. В основе МСФО-3 «Объединение бизнеса» лежат следующие основные посылки: покупатель оценивает расходы на приобретение по справедливой стоимости уплаченного вознаграждения; переносит эти расходы на приобретенные идентифицируемые активы и обязательства на основе их справедливой стоимости; относит оставшуюся часть расходов на гудвил; и признает любое превышение стоимости приобретенных активов и обязательств над уплаченным возмещением («выгодная покупка») в составе прибыли или убытков немедленно. Покупатель раскрывает информацию, которая позволяет пользователям оценить характер и финансовые последствия приобретения.

16. В этой связи МССУ выпустил Определение бизнеса (поправки к МСФО-3), чтобы разрешить трудности, возникающие, когда компания определяет, приобрела ли она бизнес или группу активов. Поправки вступают в силу для объединений бизнеса с датой приобретения на начало или после начала первого годового отчетного периода, начинающегося 1 января 2020 года или после этой даты¹⁰.

Реформа базовой процентной ставки

17. В ответ на просьбы Группы 20 регулирующие органы готовятся заменить широко используемую ставку межбанковского предложения (МБОР)¹¹. Это побудило

⁹ См. <https://www.ifrs.org/-/media/project/amendments-to-ifsrs-17/ed-amendments-to-ifsrs-17.pdf?la=en>.

¹⁰ Соответствующие документы см. по адресу <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifsrs-3-business-combinations/> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

¹¹ Как описала компания «Деойти», ставки МБР «...являются базовыми процентными ставками, такими как ЛИБОР, ЕВРИБОР и ТИБОР, дающими представление о стоимости получения необеспеченного финансирования в конкретной валюте в сочетании с конкретным сроком погашения на конкретном рынке межбанковского срочного кредитования» (см. <https://www.iasplus.com/en/news/2019/05/ibor-reform>; информация получена 10 июля 2019 года). В июне 2018 года МССУ принял решение включить в свою активную

МССУ в 2018 году провести исследовательский проект с целью изучения возможного влияния реформы МБОР на финансовую отчетность.

18. В мае 2019 года МССУ выпустил «Проект для обсуждения: реформа базовой процентной ставки», включающий предлагаемые поправки к МСФО-9 и МСУ-39¹².

Затраты на исполнение договора

19. В «Проекте для обсуждения: обременительные договоры – затраты на исполнение договора», выпущенном МССУ в 2018 году, предлагается внести поправки в МСУ-37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»¹³. В поправках уточняется, какие затраты предприятие учитывает при определении затрат на исполнение договора для целей оценки того, является ли договор обременительным. Однако к компаниям не предъявляется новых требований по раскрытию информации об обременительных договорах.

Финансовые инструменты с характеристиками собственного капитала

20. В июне 2018 года МССУ опубликовал дискуссионный документ, в котором рассматриваются пути улучшения классификации финансовых инструментов как обязательств или собственного капитала¹⁴. Более конкретно, в документе рассматривается вопрос о том, как компании – эмитенты финансовых инструментов должны классифицировать их в своей финансовой отчетности.

21. МССУ отмечает, что трудности с классификацией финансовых инструментов могут приводить к различиям в практике бухгалтерского учета, что, в свою очередь, затрудняет для инвесторов оценку и сравнение финансового положения и результатов деятельности компаний. Кроме того, инвесторы требуют более качественной информации, особенно о долевыми инструментах.

Инициатива по раскрытию информации: принципы раскрытия информации

22. В марте 2019 года Фонд МСФО опубликовал документ, в котором обобщается работа МССУ в рамках исследовательского проекта «Инициатива по раскрытию информации: принципы раскрытия информации»¹⁵. В рамках Инициативы по раскрытию информации МССУ завершил четыре проекта:

а) Поправки к МСУ-1. В декабре 2014 года МССУ опубликовал поправки к МСУ-1 «Представление финансовой отчетности», направленные на устранение барьеров для вынесения суждений. Данные поправки вступили в силу в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2016 года или после этой даты¹⁶.

б) Поправки к МСУ-7. В январе 2016 года МССУ опубликовал поправки к МСУ-7 «Отчет о движении денежных средств», направленные на улучшение раскрытия информации об изменениях в обязательствах в результате финансовой деятельности. Данные поправки вступили в силу в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2017 года или после этой даты.

в) Суждения о существенности. В сентябре 2017 года МССУ опубликовал Руководство по применению № 2 «Вынесение суждений относительно существенности». Это Руководство по применению содержит необязательные

исследовательскую программу исследовательский проект по оценке влияния возможного прекращения применения МБОР на финансовую отчетность.

¹² См. <https://www.ifrs.org/-/media/project/ibor-reform/ed-ibor-reform-may-19.pdf>.

¹³ См.: <https://www.ifrs.org/-/media/project/onerous-contracts-cost-of-fulfilling-a-contract-amendments-to-ias-37/ed-onerous-contracts-december-2018.pdf>.

¹⁴ См. <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/financial-instruments-with-characteristics-of-equity/comment-letters-projects/dp-fice/> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

¹⁵ IASB, 2018, *Disclosure Initiative: Principles of Disclosure*. См. <https://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/disclosure-initiative-principles-of-disclosure/project-summary/di-principles-of-disclosure-project-summary.pdf?la=en> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

¹⁶ См. <https://www.ifrs.org/projects/2014/disclosure-initiative-amendments-to-ias-1/> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

рекомендации, помогающие организациям выносить суждения относительно существенности при подготовке финансовой отчетности общего назначения по МСФО.

d) Определение существенности (поправки к МСУ-1 «Представление финансовой отчетности» и МСУ-8 «Общие правила учета, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»). МССУ опубликовал данные поправки в октябре 2018 года. Поправки определяют существенность следующим образом: «Информация является существенной, если разумно ожидать, что ее замалчивание, искажение или сокрытие повлияет на решения, принимаемые основными пользователями финансовой отчетности общего назначения на основе той финансовой отчетности, которая содержит финансовую информацию о конкретной отчитывающейся компании»¹⁷. Данные поправки вступили в силу в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2020 года или после этой даты. МССУ был вынужден внести поправки в связи с тем, что некоторые составители финансовой отчетности сталкивались с трудностями при вынесении суждений о том, является ли информация существенной для включения в финансовую отчетность.

23. В октябре 2017 года Фонд МСФО опубликовал доклад «Better Communication in Financial Reporting: Making Disclosures More Meaningful» (Улучшение коммуникации в финансовой отчетности: повышение содержательности раскрываемой информации)¹⁸. В докладе приводятся практические примеры того, как некоторые компании уже улучшили коммуникацию в сфере финансовой отчетности.

3. Другие проекты

Международные стандарты финансовой отчетности для малых и средних предприятий

24. МСФО для малых и средних предприятий представляют собой стандарт, разработанный специально для небольших компаний. Основное внимание в них уделяется информационным потребностям ссудодателей, кредиторов и других пользователей финансовой отчетности малых и средних предприятий, которых в первую очередь интересует информация о движении денежных средств, ликвидности и платежеспособности¹⁹. Стандарт МСФО для малых и средних предприятий предназначен для компаний, не котирующихся на фондовых биржах.

25. Стандарт МСФО для малых и средних предприятий был первоначально опубликован в июле 2009 года. МССУ завершил первый всеобъемлющий обзор стандарта МСФО для малых и средних предприятий в 2015 году. С тех пор был выпущен ряд МСФО, в том числе МСФО-9 «Финансовые инструменты»; МСФО-13 «Оценка справедливой стоимости»; МСФО-15 «Выручка по договорам с покупателями»; и МСФО-16 «Аренда». МССУ занимается подготовкой информационного запроса, стремясь узнать мнения о том, следует ли и если да, то каким образом, обновить стандарт МСФО для малых и средних предприятий и поправки, не включенные в данный момент в стандарт МСФО для малых и средних предприятий.

26. Два других важных консультативных документа, которые МССУ планирует опубликовать соответственно в 2019 и 2020 годах, касаются денежной оценки

¹⁷ См. <https://www.ifrs.org/news-and-events/2018/10/iasb-clarifies-its-definition-of-material/> (дата обращения: 20 августа 2019 года).

¹⁸ См. <https://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/better-communication-making-disclosures-more-meaningful.pdf>.

¹⁹ Стандарт насчитывает около 250 страниц; см. <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

неосязаемого капитала и его обесценения и операций, совершаемых по регулируемым тарифам²⁰.

Финансовая отчетность и отчетность по вопросам устойчивости

27. В течение последних трех лет Межправительственная рабочая группа экспертов ЮНКТАД по международным стандартам учета и отчетности занималась содействием дальнейшей гармонизации отчетности по вопросам устойчивости, в том числе в целях поддержки механизма мониторинга и обзора достижения Целей в области устойчивого развития. В частности, цель 12 в области устойчивого развития, касающаяся ответственного потребления и производства, и поставленная в рамках нее задача 12.6 призывают компании, особенно крупные и транснациональные компании, применять устойчивые методы производства и отражать информацию об рациональном использовании ресурсов в своих отчетах. Характеризующий достижение Целей устойчивого развития показатель 12.6.1 требует сообщать сведения о числе компаний, публикующих отчеты о рациональном использовании ресурсов. В целях содействия осуществлению этой деятельности ЮНКТАД недавно опубликовала руководство «Guidance on Core Indicators for Entity Reporting towards Implementation of the Sustainable Development Goals»²¹.

28. Повестка дня до 2030 года и Цели устойчивого развития оказывают все большее влияние на положение дел в области финансовой отчетности. Например, на Конференции по финансовой отчетности, связанной с изменением климата, которая проходила в Кембридже (Соединенное Королевство) в апреле 2019 года, Председатель МССУ в своем выступлении на тему «Что может и что не может дать отчетность по вопросам устойчивости» подчеркнул важность такой отчетности и рассказал о том, как она соотносится с финансовой отчетностью²².

29. Председатель МССУ отметил, что МССУ работает над совершенствованием финансовой отчетности в целом, например, в рамках проекта, посвященного комментариям руководства. Руководство по применению (комментарий руководства) в настоящее время обновляется и будет в большей степени касаться нематериальных активов и включать требования к компаниям представлять отчетность по вопросам устойчивости, включая изменение климата, если эти вопросы оказывают существенное влияние на их деятельность²³.

30. В июле 2017 года Целевая группа по раскрытию финансовой информации, связанной с климатом, при Совете по финансовой стабильности опубликовала доклад о раскрытии информации о связанных с климатом финансовых рисках, в котором указывается, что связанные с климатом риски являются недиверсифицируемыми и затрагивают практически все отрасли. Доклад также содержит информацию о том, как организации могут проводить оценку существенности для целей раскрытия информации по вопросам устойчивости в своих финансовых отчетах²⁴.

²⁰ См. <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/> и <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/rate-regulated-activities/> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

²¹ UNCTAD, 2019 (United Nations publication, Sales No. E.19.II.D.11, Geneva).

²² См. <https://www.ifrs.org/news-and-events/2019/04/speech-iasb-chair-on-sustainability-reporting/> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

²³ В качестве примера можно привести Директиву 2014/95/EU Европейского союза, устанавливающую правила раскрытия нефинансовой информации и информации о разнообразии крупными компаниями. Директива вносит изменения в директиву по бухгалтерскому учету 2013/34/EU. Компании обязаны включать нефинансовую отчетность в свои годовые отчеты начиная с 2018 года (см. https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_en; дата обращения: 10 июля 2019 года).

²⁴ См. <https://www.fsb-tcfd.org/wp-content/uploads/2017/06/FINAL-2017-TCFD-Report-11052018.pdf>.

31. Еще одной смежной инициативой является Диалог по корпоративной отчетности²⁵ – платформа, созданная Международным советом по комплексной отчетности в целях содействия обеспечению большей согласованности, последовательности и сопоставимости систем корпоративной отчетности, стандартов и соответствующих требований²⁶. В документе, опубликованном в марте 2019 года в рамках Диалога по корпоративной отчетности, рассматриваются Цели в области устойчивого развития и будущее корпоративной отчетности²⁷. В нем показано, как корпоративная отчетность может проиллюстрировать, какие цели в области устойчивого развития имеют отношение к бизнес-модели компании, позволяя компаниям и инвесторам сосредоточиться на тех целях в области устойчивого развития, которые с наибольшей вероятностью могут отразиться на финансовых показателях. В документе также подчеркивается важность содействия интеграции финансовой и нефинансовой информации. В июле 2019 года в рамках Диалога по корпоративной отчетности был опубликован еще один документ, в котором подчеркивается важность прозрачности и подотчетности в контексте деятельности участников диалога. В докладе отмечается, что прозрачность и подотчетность образуют общую основу и способствуют получению более масштабных результатов, например, повышая эффективность принятия решений на рынках капитала и других рынках²⁸. Для тридцать шестой сессии Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности секретариат ЮНКТАД подготовил отдельную справочную записку, в которой вопросы представления компаниями отчетности о достижении Целей устойчивого развития рассматриваются более подробно.

III. Обзор последних изменений в Международных стандартах учета в государственном секторе

32. В исследованиях в области бухгалтерского учета в государственном секторе внедрение описывается как процесс включения требований международных стандартов (таких, как МСУГС) в местное регулирование²⁹. Это может повлечь за собой сосуществование различных наборов стандартов; например, требования МСУГС могут быть закреплены в местных нормах регулирования. Со временем в процессе сближения требования к бухгалтерскому учету будут сходиться в соответствии с одними и теми же принципами. Процесс сближения может осуществляться путем поэтапного отражения в местных условиях изменений в международных стандартах. В этом процессе может происходить сближение МСУГС, с одной стороны, и местных требований к бухгалтерскому учету и финансовой отчетности, с другой стороны, в государственном секторе. Сближение может также

²⁵ См. <https://corporatereportingdialogue.com/publication/sdgs-and-the-future-of-corporate-reporting/> (дата обращения: 10 июля 2019 года). В Диалоге по корпоративной отчетности участвуют Проект по раскрытию информации об углероде, Совет по стандартам раскрытия климатической информации, Глобальная инициатива по отчетности, Совет по международным стандартам финансовой отчетности, Международный совет по комплексной отчетности, Международная организация по стандартизации и Совет по стандартам учета по вопросам устойчивости.

²⁶ См. <https://integratedreporting.org/corporate-reporting-dialogue/> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

²⁷ International Integrated Reporting Council, 2019, The Sustainable Development Goals and the future of corporate reporting, см. <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2019/02/The-Sustainable-Development-Goals-and-the-future-of-corporate-reporting-1.pdf>.

²⁸ Corporate Reporting Dialogue, 2019, Understanding the value of transparency and accountability, см. <https://corporatereportingdialogue.com/wp-content/uploads/2019/07/Understanding-the-value-of-transparency-and-accountability-paper-1.pdf>.

²⁹ См., например, Pacter P, 2005, What exactly is convergence? *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 2:67–83, см. <https://www.iasplus.com/en/binary/resource/2005ijaape.pdf>, and Brusca I and Martínez JC, 2015, Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting, *International Review of Administrative Sciences*, 82(4):724–744.

происходить в страновом контексте между различными уровнями отчетности (например, отчетность на уровне центрального правительства и муниципалитетов).

1. Последняя информация о недавно выпущенных Международных стандартах учета в государственном секторе

33. В стратегии и плане работы Совета по МСУГС на 2019–2023 годы излагаются меры и приоритеты, намеченные Советом на этот пятилетний период³⁰.

34. В июне 2019 года Совет по МСУГС выпустил обновленную информационную панель для согласования МСУГС и МСФО³¹. Панель показывает степень согласованности отдельных МСУГС и соответствующих МСФО. В январе 2019 года Совет по МСУГС обновил информационную панель согласования, включив в нее стандарт МСУГС-42 «Социальные льготы»³².

МСУГС-41 «Финансовые инструменты»

35. МСУГС-41 «Финансовые инструменты» направлен на повышение актуальности информации о финансовых активах и финансовых обязательствах. Он заменит МСУГС-29, финансовые инструменты: признание и оценка. МСУГС-41 вводит следующее:

- a) упрощенную классификацию и требования к оценке финансовых активов;
- b) модель прогнозируемого обесценения;
- c) гибкую модель учета операций по хеджированию.

36. МСУГС-41 вступает в силу с 1 января 2022 года, но может быть внедрен и досрочно. В докладе Организации экономического сотрудничества и развития за 2019 год о ведении учета методом начисления в Ирландии говорится о том, что, возможно, было бы целесообразно рассмотреть вариант скорейшего перехода на МСУГС-41 вместо внедрения существующих стандартов МСУГС, касающихся финансовых инструментов³³.

МСУГС-42 «Социальные пособия»

37. Совет по МСУГС опубликовал стандарт МСУГС-42 «Социальные пособия»³⁴, который вступает в силу с 1 января 2022 года. Наряду с выпуском МСУГС-42 Совет по МСУГС также опубликовал соответствующий Проект для обсуждения № 67 «Коллективные и индивидуальные услуги и чрезвычайная помощь» (поправки к МСУГС-19), который посвящен различным видам крупных государственных расходов. Это означает, что МСУГС-42 является одной из нескольких смежных инициатив, касающихся обязательств и расходов, возникающих в результате необменных операций, а также дополнений к таким операциям, а именно поступлений от обменных и необменных операций³⁵.

³⁰ Более подробную информацию см. http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Strategy-Work-Plan-Consultation-Summary2_0.pdf.

³¹ См. http://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/Agenda%20Item%201.5%20IPSAS%20IFRS%20Alignment%20Dashboard_June%202019.pdf.

³² См. http://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/Agenda%20Item%201.7%20IPSAS%20IFRS%20Alignment%20Dashboard_March%202019%20-%20revised.pdf.

³³ Organization for Economic Cooperation and Development, 2019, Financial reporting in Ireland: Draft report, URL: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=GOV/PGC/SBO\(2019\)2/DRAFT&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=GOV/PGC/SBO(2019)2/DRAFT&docLanguage=En) (дата обращения: 10 июля 2019 года).

³⁴ См. <http://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-42-social-benefits>.

³⁵ Совет по МСУГС опубликовал консультативный документ по учету поступлений и необменных расходов, в котором рассматриваются два возможных подхода к признанию поступлений от операций, включающих обязанности к исполнению или условия. В консультационном документе предлагается способ приведения его в соответствие с МСФО-15.

38. МСУГС 42 предусматривает порядок учета денежных трансфертов, которые государство предоставляет конкретным лицам или домохозяйствам, отвечающим установленным критериям, и которые направлены на смягчение социальных рисков и удовлетворение потребностей общества.

2. Процесс разработки Международных стандартов учета в государственном секторе в настоящее время

Проект для обсуждения: коллективные и индивидуальные услуги и чрезвычайная помощь

39. В Проекте для обсуждения № 67 «Коллективные и индивидуальные услуги и чрезвычайная помощь» (поправки к МСУГС-19) рассматриваются операции по оказанию коллективных и индивидуальных услуг и чрезвычайной помощи³⁶. Проект для обсуждения № 67 является частью более широкого проекта Совета по МСУГС, касающегося расходов по необменным операциям, в котором предлагаются требования к учету коллективных и индивидуальных услуг и чрезвычайной помощи. Цель проекта Совета по МСУГС, касающегося расходов по необменным операциям, заключается в разработке новых или изменении уже существующих стандартов, устанавливающих требования к признанию и измерению необменных операций, за исключением социальных льгот. Следует отметить, что первым шагом в разработке требований к учету расходов по необменным операциям стала публикация консультативного документа по учету доходов и расходов по необменным операциям, который был издан в августе 2017 года.

Консультативный документ по измерению

40. В апреле 2019 года Совет по МСУГС опубликовал консультативный документ по вопросам измерения, в котором рассматривается вопрос о том, как определяется измерительная база в государственном секторе³⁷.

41. Совет по МСУГС указал, что после завершения разработки концептуальной основы он признал необходимость приведения измерительных требований и ориентиров МСУГС в более полное соответствие с принципами, закрепленными в Концептуальных основах. Таким образом, исходя из того, что измерительные требования МСУГС должны быть изменены с целью приведения их в большее соответствие с концепциями измерения, изложенными в Концептуальных основах, в 2017 году был начат измерительный проект Совета по МСУГС.

42. В консультативном документе 2019 года определены наиболее часто используемые базы измерения активов и обязательств организаций государственного сектора. В нем предлагается разработать единый стандарт, который будет содержать определения и ориентиры применительно к основным базам измерения, в то время как указания на то, какую конкретную базу следует использовать для измерения, можно будет как и прежде найти в других МСУГС.

Европейские стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе

43. В пункте 3 статьи 16 директивы Совета 2011/85/EU от 8 ноября 2011 года о требованиях к бюджетным механизмам государств-членов содержится поручение Европейской комиссии провести к 31 декабря 2012 года оценку пригодности МСУГС для государств – членов Европейского союза. Одна из основных рекомендаций доклада Европейской комиссии по этому вопросу касалась внедрения единого свода согласованных стандартов учета по методу начисления, совместимых с Европейской

³⁶ IPSAS Board, 2018, Collective and individual services and emergency relief, available at <http://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-67-collective-and-individual-services-and-emergency-relief> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

³⁷ См. <http://www.ifac.org/news-events/2019-04/ipsasb-seeks-comments-measurement-proposals> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

системой счетов³⁸, на всех уровнях государственного управления в масштабах всего Европейского союза.

44. В соответствии с этим поручением в феврале 2012 года Евростат приступил к проведению общественных консультаций по вопросу пригодности МСУГС для государств – членов Европейского союза. Эти консультации по вопросу пригодности МСУГС и согласованных стандартов учета по методу начисления в государственном секторе Европейского союза были признаны важным элементом укрепления доверия в масштабах всего государственного сектора³⁹. По итогам общественных консультаций был сделан вывод о том, что государства – члены Европейского союза⁴⁰ не считают целесообразным для Европейского союза переход на МСУГС, а вместо этого предлагают разработать Европейские стандарты учета в государственном секторе (ЕСУГС). Тем не менее рассмотрение МСУГС позволило авторам доклада сделать вывод о том, что они служат «неоспоримым образцом» для потенциальных унифицированных счетов Европейского союза.

45. Хотя на уровне Европейского союза еще не принято никаких решений относительно согласованных стандартов учета, общеевропейскую систему учета можно было бы создать в соответствии со следующим ориентировочным графиком: а) этап 1 – повышение бюджетной транспарентности в государствах-членах в краткосрочно-среднесрочной перспективе путем поощрения учета методом начисления, например использования МСУГС, в период 2016–2020 годов и параллельной разработки системы ЕСУГС (т. е. управление системой, принципы и стандарты учета); и б) этап 2 – обеспечение в среднесрочно-долгосрочной перспективе сопоставимости данных учета внутри государств-членов и между ними путем внедрения ЕСУГС к 2025 году.

46. Был разработан бесплатный онлайн-курс по европейской системе учета в государственном секторе. Студенты и специалисты могут узнать о различных традициях и методах бухгалтерского учета в государственном секторе в отдельных странах Европейского союза. Кроме того, учебные модули включают лекции по МСУГС⁴¹.

IV. Консолидация финансовой отчетности в государственном секторе⁴²

47. Во многих случаях несколько субъектов государственного сектора работают вместе над достижением общих целей в рамках одной организации (хозяйствующего

³⁸ Нынешняя Европейская система счетов 2010 года является стандартом, в соответствии с которым представляется статистика государственных финансов в Европейском союзе (см. <https://ec.europa.eu/eurostat/web/esa-2010>, дата обращения: 10 июля 2019 года).

³⁹ Aggestam-Pontoppidan C and Brusca I, 2016, The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member States: Strategies and perspectives, *Public Money and Management*, 36(3):181–188.

⁴⁰ European Commission, 2013, Assessment of the Suitability of the IPSAS for the Member States – Public Consultation, p. 8., см. <http://ec.europa.eu/eurostat/about/opportunities/consultations/ipsas> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

⁴¹ См. <http://offene.uni-rostock.de/online-course-european-public-sector-accounting/> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

⁴² Данная глава основана на информации, взятой из ряда ключевых отчетов: Eurostat, 2018, EPSAS issue paper on consolidation of financial statements, см. <https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf>; Eurostat, 2017, EPSAS issue paper on the national approaches to harmonization of chart of accounts, см. <https://circabc.europa.eu/sd/a/54519783-fa35-41f6-b60f-dd0d9510faa9/Issue%20paper%20on%20chart%20of%20accounts.pdf>; и Chow DSL, Pollanen R, Baskerville R, Aggestam-Pontoppidan C and Day R, 2019, Usefulness of consolidated government accounts: A comparative study. *Public Money and Management*, 39(3):175–185; и два отчета Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров, опубликованных соответственно в 2015 и 2014 годах: Consolidated government accounts: How are they used?

субъекта). Консолидация – это процесс представления финансовой отчетности всех компаний, входящих в состав отчитывающейся компании, в консолидированном виде. Как описано в докладе Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров за 2017 год, озаглавленном «Whole of government accounts⁴³: Who is using them?⁴⁴» (Общегосударственные счета: кто ими пользуется?), одна из главных идей, лежащих в основе внедрения консолидированных счетов в масштабах всей системы государственного управления, заключается в поощрении большей подотчетности путем повышения прозрачности связей между государственными органами и объединения финансовых обязательств различных органов в рамках одной структуры.

48. Как указано в докладе, опубликованном Евростатом в 2018 году, консолидированная на уровне центрального правительства информация может дать наглядное представление об осуществлении политики этого правительства, в то время как финансовая информация, касающаяся одного министерства, отражает вклад этого министерства в общую политику центрального правительства⁴⁵. Таким образом, информация на консолидированном уровне может удовлетворять потребности пользователей, которые отличаются от пользователей информации, готовящейся на уровне отдельных организаций. Политические и управленческие обязанности на двух уровнях различаются, и финансовые ведомости, отражающие последствия решений, принятых на каждом уровне, полезны как для подотчетности, так и для принятия решений. Основные вопросы, которые могут возникнуть при рассмотрении процесса подготовки консолидированной финансовой отчетности, можно разделить на три области, перечисленные ниже⁴⁶, первые две из которых носят концептуальный характер и являются ключевыми в обеспечении подотчетности и принятии решений:

- a) определение уровня, на котором должна вестись подготовка консолидированной финансовой отчетности;
- b) определение охвата консолидации;
- c) стоимость и сложность подготовки консолидированной финансовой отчетности, что является вопросом организационного характера.

49. Консолидация имеет смысл только тогда, когда организации государственного сектора располагают высококачественной финансовой отчетностью. Поэтому консолидация часто является последней фазой реформы бухгалтерского учета в государственном секторе.

50. Для целей консолидации в соответствии с МСУГС в Концептуальной основе Совета по МСУГС определяется концепция отчитывающегося субъекта. Затем в нижеследующих МСУГС разъясняются требования различных стандартов, касающихся консолидации:

- a) МСУГС-35 «Консолидированная финансовая отчетность»;
- b) МСУГС-36 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия»;

См. https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/ea-consolidated-government-accounts-v4.pdf, и [Whole-of-government accounts: Who is using them?](https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-woga-whole-of-government.pdf), см. <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-woga-whole-of-government.pdf>.

⁴³ Термин «общегосударственные счета» в разных юрисдикциях используется по-разному. В Соединенном Королевстве под общегосударственными счетами понимаются консолидированные счета на всех уровнях государственного управления (т. е. на национальном, региональном и местном). В таких федеративных республиках, как Австралия, штаты всегда являются суверенными, и поэтому общегосударственные счета никогда не подразумевают консолидации на различных уровнях государственного управления.

⁴⁴ См. <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-woga-whole-of-government.pdf>.

⁴⁵ См. <https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf>.

⁴⁶ Можно провести сравнение, например, с Eurostat, 2018.

- c) МСУГС-37 «Совместные механизмы»;
- d) МСУГС-38 «Раскрытие информации в других структурах».

51. В таких стандартах, как МСУГС (а также МСФО), определение того, какие счета включаются в консолидированную финансовую отчетность, основывается на концепции контроля.

Определение охвата консолидации

52. Определение того, какие компании включаются в сферу консолидации, основано на концепции контроля. Консолидированная финансовая отчетность должна включать отчетность контролирующей организации и отчетность всех контролируемых организаций.

53. В этой связи представляют интерес следующие определения:

a) контроль: организация контролирует другую организацию, когда она получает или имеет право на переменные выгоды от своего участия в другой организации и имеет возможность влиять на характер и размер таких выгод через свои властные полномочия по отношению к другой организации;

b) контролирующая организация: организация, имеющая одну или более контролируемых организаций;

c) контролируемая организация: организация (в том числе не имеющая статуса юридического лица, например, товарищество), находящаяся под контролем другой организации;

d) хозяйствующий субъект: группа организаций, состоящая из контролирующей организации и любых контролируемых организаций. Иногда для определения хозяйствующего субъекта применяются и другие термины, такие как административно-хозяйственная единица, финансовая единица, консолидированное объединение или группа.

Роль плана счетов в облегчении консолидации

54. Использование согласованного плана счетов также полезно для рационализации и повышения эффективности процесса консолидации⁴⁷. Поэтому всем государственным органам в стране часто рекомендуется гармонизировать планы счетов, если они хотят составлять консолидированную финансовую отчетность в будущем. Гармонизация плана счетов облегчает консолидацию как на конкретном правительственном уровне (центральном, региональном или местном), так и на национальном уровне. Примерами стран, использующих гармонизированный план счетов, являются Бразилия, Португалия и Эстония.

55. Организация процесса консолидации предполагает разработку стандартного плана счетов и процедур, с тем чтобы ликвидировать, например, внутривластные операции и остатки. Ниже приводятся примеры реформирования учета методом начисления, когда разработка согласованного плана счетов являлась необходимой предпосылкой перехода на консолидированную финансовую отчетность. Примеры взяты из последних исследований и исследований Евростата за 2017 и 2018 годы⁴⁸.

Бельгия

56. Центральные государственные учреждения, входящие в систему федеральных государственных служб, могут использовать согласованный бельгийский план счетов

⁴⁷ Eurostat, 2017, EPSAS issue paper on the national approaches to harmonisation of chart of accounts, см. <https://circabc.europa.eu/sd/a/54519783-fa35-41f6-b60f-dd0d9510faa9/Issue%20paper%20on%20chart%20of%20accounts.pdf>.

⁴⁸ Там же; Eurostat, 2018, EPSAS issue paper on consolidation of financial statements, см. <https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf>.

для частных корпораций или согласованный бельгийский план счетов для некоммерческих организаций. Это объясняется тем, что на момент внедрения системы общеорганизационного планирования ресурсов в федеральных государственных службах и службах государственного планирования некоторые центральные правительственные учреждения, помимо федеральных государственных служб, служб государственного планирования и фондов социального обеспечения, уже имели свои местные системы финансового учета и статистической отчетности. В результате были созданы интерфейсы с системой общеорганизационного планирования ресурсов, позволяющие этим центральным правительственным органам передавать свои данные для целей консолидации и подготовки статистической отчетности.

57. Если центральный правительственный орган принимает решение использовать свой план счетов для частных корпораций или некоммерческих организаций, то он должен представлять свои данные с помощью таблицы соответствия, увязанной с согласованным планом счетов, применимым к организациям государственного сектора.

58. В Бельгии был утвержден согласованный план счетов в целях повышения сопоставимости и расширения возможностей для обмена передовым опытом между консолидированными объединениями. Это позволяет добиться большей согласованности в практике бухгалтерского учета. Кроме того, это облегчает процесс консолидации.

Бразилия

59. До 2014 года каждое федеральное образование Бразилии (центральное правительство, штаты и муниципалитеты) имело свой собственный план счетов. Это означало, что бухгалтеры государственных организаций могли самостоятельно менять счета в плане, исключать или добавлять счета. В процессе приведения бразильской государственной отчетности в соответствие с МСУГС была разработана новая структура плана счетов, получившая название «План счетов для применения в государственном секторе». На некоторые счета в новом плане счетов установлены ограничения, если они важны для целей консолидации⁴⁹.

Португалия

60. В 2013 году Министерство финансов Португалии создало Национальную комиссию по стандартам бухгалтерского учета для внедрения основанных на МСУГС стандартов финансового учета в государственном секторе Португалии. С тех пор в рамках реформы бухгалтерского учета по методу начисления в Португалии был также утвержден унифицированный план счетов.

61. Вместе с Концептуальными основами и Многомерным планом счетов Стандарты бухгалтерского учета и бюджетной и финансовой отчетности страны служат основой для подготовки финансовой отчетности организаций государственного сектора, которая, как предполагается, будет включать четыре основных финансовых документа, дополняемых примечаниями: баланс, отчет о результатах хозяйственной деятельности (по характеру деятельности), отчет о движении денежных средств и отчет об изменениях в капитале. Новые стандарты бухгалтерского учета для органов государственного управления рассматривают каждое государственное учреждение в качестве отчитывающегося субъекта; в то же время, для небольших организаций, деятельность которых сопряжена с меньшим риском, предусмотрен упрощенный режим отчетности. Стандарты бухгалтерского учета для органов государственного управления включают в себя подсистемы бюджетной, финансовой и управленческой отчетности. Цель состоит в том, чтобы в полной мере внедрить метод начисления в секторе государственного управления,

⁴⁹ См. Jorge S, Vaz de Lima D, Pontoppidan C and Dabbicco G, 2019, The role of the charts of accounts in public sector accounting. См. https://openarchive.cbs.dk/xmlui/bitstream/handle/10398/9723/Jorge_VazdeLima_AggestamPontoppidan_Dabbicco.pdf?sequence=1 (дата обращения: 10 июля 2019 года).

увязав его с текущим модифицированным кассовым методом учета, используемым в бюджетной подсистеме.

62. Согласованный план счетов применяется на всех уровнях государственного управления (центральном, региональном и местном). Все организации, фигурирующие в общегосударственных счетах, должны использовать стандартный план счетов. Местные субъекты могут адаптировать планы счетов к местным потребностям, однако для целей консолидации они должны согласовываться с гармонизированным центральным планом счетов.

Порядок консолидации

63. В данном разделе мы переходим от рассмотрения роли согласованного плана счетов в создании предпосылок для подготовки консолидированной финансовой отчетности в государственном секторе к рассмотрению процессов подготовки такой консолидированной отчетности. Исследования показали, что в разных странах границы консолидации различаются в зависимости от тех или иных факторов. Это можно проиллюстрировать на примере следующих стран.

Австралия

64. В Австралии консолидированная финансовая отчетность, включая отчетность государственных корпораций, публикуется в течение пяти месяцев после окончания финансового года.

Эстония

65. Все субъекты государственного сектора используют стандартный план счетов, включающий 240 различных счетов для учета активов, 340 счетов для учета доходов и 450 счетов для учета расходов. Государственный центр совместных услуг отвечает за обслуживание необходимого для консолидации счетов программного обеспечения, которое позволяет получать финансовую отчетность в очень сжатые сроки. Все организации государственного сектора должны вносить свою финансовую информацию в систему консолидации в течение 30 дней после окончания месяца. Сводные общегосударственные финансовые счета (с ограниченными примечаниями) готовятся на ежеквартальной основе, а годовая общегосударственная финансовая отчетность – к 30 апреля. Затем эта отчетность проверяется Государственным контролем и к 30 августа представляется парламенту.

66. Консолидированная финансовая отчетность в Эстонии готовится на разных уровнях⁵⁰:

- a) на уровне центрального правительства, включая отчетность государства и организаций, контролируемых государством;
- b) на уровне местных органов власти, включая отчетность всех местных органов власти и подконтрольных им организаций;
- c) на уровне сектора общего управления, включая отчетность всех организаций, принадлежащих к сектору общего управления, исключая государственные корпорации, контролируемые центральными или местными органами власти;
- d) на общегосударственном уровне, включая отчетность всех организаций, принадлежащих соответственно к консолидированному государственному сектору (сектору общего управления плюс государственные корпорации, контролируемые центральными или местными органами власти).

67. Требование о подготовке общегосударственных счетов закреплено в законе о бухгалтерском учете в Эстонии. Страна определила следующие цели составления

⁵⁰ Консолидированную финансовую отчетность на эстонском языке см. <https://www.rahandusministeerium.ee/et/riigi-raamatupidamine> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

общегосударственной отчетности: а) обзор финансового положения, финансовых результатов деятельности и движения денежных средств страны и б) получение информации, необходимой для выполнения международных обязательств по финансовой отчетности.

68. В соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета, такими как МСУГС, на каждом уровне управления (центральном и местном) в сферу консолидации входят все организации, над которыми контролирующая организация осуществляет контроль.

Италия

69. В 2019 году было опубликовано исследование, посвященное вопросам консолидации отчетности на уровне местных органов власти в Италии⁵¹. В исследовании анализировался опыт органов местного самоуправления, присоединившихся к тестовому периоду и внедривших консолидированную финансовую отчетность на добровольной основе.

70. Результаты исследования показывают, что на решение местных политиков (поддержанных менеджерами) принять участие в тестировании повлияли как технические, так и политические причины; кроме того, свою роль сыграли и другие переменные, такие как размер и уровень задолженности местных органов власти.

71. Ценным выводом исследования является вывод о потенциально важной роли тестового периода, который в данном случае позволил местным органам самоуправлениям глубже ознакомиться со стандартами бухгалтерского учета и структурой консолидированной финансовой отчетности, повысив при этом квалификацию своих сотрудников.

72. Результаты исследования подчеркивают актуальность как технических, так и политических причин, побудивших местные органы власти внедрить консолидированную финансовую отчетность на добровольной основе. Для того чтобы облегчить внедрение консолидированной финансовой отчетности, в исследовании центральным правительствам рекомендуется поощрять местные органы власти к укреплению своей легитимности через улучшение восприятия гражданами их деятельности. Кроме того, центральное правительство должно оказывать техническую помощь посредством организации специальных учебных курсов или выпуска руководств.

Соединенное Королевство

73. Правительство Соединенного Королевства готовит общегосударственные счета, охватывающие центральные и местные органы власти и государственные корпорации (включая центральный банк). На уровне центрального правительства департаменты готовят консолидированную финансовую отчетность, включающую отчетность их агентств, хозрасчетных и подотчетных структур. Власти Северной Ирландии, Шотландии и Уэльса также готовят консолидированные счета на своем уровне. Органы местного самоуправления готовят консолидированную отчетность для своих групп (т. е. включая подотчетные им структуры).

74. Консолидированная финансовая отчетность также составляется Национальной службой здравоохранения, фондами, государственными предприятиями и училищами. Общегосударственная отчетность представляет собой финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО (адаптированную для государственного сектора). Она представляется в Палату общин (парламент) в соответствии с Законом о государственных ресурсах и счетах 2000 года. Таким образом, в Соединенном Королевстве консолидированная финансовая отчетность готовится по всему

⁵¹ Santis S, Grossi G and Bisogno M, 2019, Drivers for the voluntary adoption of consolidated financial statements in local governments, *Public Money and Management*.

государственному сектору⁵². Она публикуется в течение 12–14 месяцев после окончания финансового года.

Проблемы с общегосударственной отчетностью

75. Вопрос полезности консолидированной государственной отчетности для формулирования политики нуждается в более глубокой проработке. Еще одной страной, публикующей консолидированную финансовую отчетность государственного сектора, является Новая Зеландия, которая считает консолидированную государственную отчетность полезной. В Канаде обсуждение выгод сосредоточено на повышении осведомленности об операционных расходах правительства, в то время как в Австралии и Швеции такая информация не используется в политических целях⁵³.

76. В тематическом документе по ЕСУГС по вопросам по консолидации финансовой отчетности (Eurostat, 2018) выделены три основных типа вопросов, связанных с подготовкой консолидированной финансовой отчетности:

- a) определение уровня, на котором должна вестись подготовка консолидированной финансовой отчетности;
- b) определение охвата консолидации;
- c) стоимость и сложность подготовки консолидированной финансовой отчетности.

77. Представляющая отчетность организация действительно может быть определена на разных уровнях: на уровне центрального правительства, на уровне местных органов власти и даже на более низком уровне (например, на уровне департаментов). На каждом уровне представлены организации, которые относятся (считаются относящимися) к этому уровню. Кроме того, следует проанализировать целесообразность подготовки общегосударственной отчетности, т. е. представления счетов всех субъектов государственного сектора в масштабах страны. Уровень, на котором должна готовиться консолидированная финансовая отчетность, часто определяется национальными, региональными или местными законодательными или нормативными актами.

78. Выбор подхода к определению охвата консолидации является наиболее часто упоминаемым техническим/концептуальным вызовом⁵⁴. Ключевой концептуальный вопрос заключается в том, должна ли консолидированная отчетность составляться исключительно на основе понятия контроля или же консолидация должна проводиться с учетом как понятия контроля, так и характера деятельности организаций. Международные системы бухгалтерского учета, такие как МСУГС и МСФО, требуют включения в сферу охвата консолидации всех организаций, находящихся под контролем контролирующего субъекта (включая государственные корпорации, осуществляющие рыночную или коммерческую деятельность).

79. В тематическом документе по ЕСУГС Евростата по вопросу консолидации финансовой отчетности⁵⁵ также подчеркивается, что в европейском контексте, в случае выбора сферы охвата отчетности Европейской системы счетов, потребуется определиться с порядком учета инвестиций в государственные корпорации (который в этом случае не будет исключаться из консолидированных счетов). К возможным

⁵² Правительство Соединенного Королевства опубликовало общегосударственную отчетность восьмой раз. Полную общегосударственную отчетность см. <https://www.gov.uk/government/publications/whole-of-government-accounts-2016-to-2017> (дата обращения: 10 июля 2019 года).

⁵³ Chow D et al., 2019; Association of Chartered Certified Accountants, 2015.

⁵⁴ См., например, Association of Chartered Certified Accountants, 2018, IPSAS implementation: Current status and challenges, available at https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf.

⁵⁵ Eurostat, 2018.

методам учета инвестиций относятся метод долевого участия и их учет по себестоимости или по справедливой стоимости.

80. При применении правил консолидации в рамках международных систем бухгалтерского учета могут возникнуть технические и/или практические трудности. Они могут касаться:

- Определения сферы охвата консолидации, в том числе вынесения суждений по поводу наличия контроля, а также того, в какой степени пороговые значения существенности могут быть использованы при принятии решения о том, какие компании могут быть исключены из сферы консолидации.
- Процесса консолидации, в том числе сбора информации у всех охватываемых субъектов, внутригрупповых исключений, гармонизации учетной политики (в том числе применительно к государственным корпорациям, осуществляющим коммерческую деятельность).

81. Кроме того, в тематическом документе по ЕСУГС Евростата указано, что остатки и операции между предприятиями одного хозяйствующего субъекта должны быть полностью исключены, включая доходы и расходы. Внутренние прибыли и убытки по внутриправительственным операциям, которые были включены в активы или обязательства (например, в товарно-материальные запасы или в основные средства), также должны быть исключены в полном объеме. Не следует недооценивать практические трудности, связанные со сбором информации по целому ряду организаций с различными финансовыми системами.

Проблемы с общегосударственной отчетностью

82. Подготовка и публикация консолидированной финансовой отчетности дает следующие основные преимущества, о которых сообщает, например, правительство Соединенного Королевства:

а) Общегосударственные счета используются для обоснования мер, принимаемых правительством по итогам независимой оценки фискальных рисков, и рассматриваются парламентским комитетом.

б) Консолидированные счета центрального правительства предоставляют возможности для контроля со стороны отдельных парламентских комитетов и получения данных о тенденциях.

в) Консолидированные счета местных органов власти дают хорошие возможности для контроля местным налогоплательщикам.

83. Правительства, включенные в проводившееся Евростатом в 2018 году исследование, в котором рассматривалась практика подготовки консолидированной отчетности в Словакии, Соединенном Королевстве и Эстонии, указывали на выгоды, связанные с подготовкой общегосударственных счетов⁵⁶.

84. К числу этих выгод относятся:

а) Повышение прозрачности и полноты отчетной информации об активах и пассивах государственного сектора страны, что позволяет осуществлять контроль за их балансом.

б) Повышение качества использования активов и управления пассивами (управлять можно тем, что известно) и, следовательно, улучшение финансовой дисциплины во всем государственном секторе.

в) Повышение качества управления рисками (например, благодаря раскрытию условных обязательств).

д) Создание основы для i) определения ключевых показателей эффективности в целях улучшения управления государственными финансами и

⁵⁶ Там же.

- ii) более широких управленческих реформ (эффективность с точки зрения затрат, управление с акцентом на конечные результаты).
- e) Получение полезного источника информации для составления отчетов о финансовой устойчивости и статистических отчетов.
- f) Повышение доверия со стороны кредиторов и других заинтересованных сторон.

V. Вопросы для рассмотрения

85. В настоящей записке представлены текущие изменения в области МСФО и МСУГС, а также соображения относительно консолидации финансовой отчетности государственного сектора и подготовки общегосударственной отчетности. Эти изменения имеют серьезные последствия для государств-членов, особенно для тех, которым еще предстоит перейти на МСФО и МСУГС. Для решения проблем, связанных с реформированием национальных систем учета и отчетности в соответствии с требованиями инвесторов, других поставщиков капитала и директивных органов, делегаты, участвующие в тридцать шестой сессии Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности, могли бы рассмотреть изложенные ниже вопросы.

86. В связи с МСФО можно рассмотреть следующие вопросы:

- a) Каковы некоторые из важнейших уроков, вынесенных в результате внедрения недавно выпущенных МСФО?
- b) Сталкиваются ли страны и предприятия с какими-либо особыми проблемами при внедрении новых МСФО?
- c) Каковы некоторые из механизмов обеспечения сопоставимого и последовательного применения МСФО, которые вступили в силу в последние годы?
- d) Каковы некоторые из основных преимуществ от внедрения недавно выпущенных МСФО?
- e) В мире еще много стран, которые еще не перешли на МСФО. Какой будет вероятная тенденция в ближайшие годы?

87. В связи с МСУГС и консолидацией финансовой отчетности государственного сектора и общегосударственных счетов делегаты, возможно, пожелают рассмотреть следующие вопросы:

- a) Каковы примеры передовой практики внедрения МСУГС во всем мире?
- b) Что можно сделать для облегчения своевременной подготовки финансовой отчетности государственного сектора?
- c) Каким образом государства-члены могут создать необходимый кадровый потенциал для успешного внедрения МСУГС?
- d) Каковы некоторые ключевые преимущества и недостатки общегосударственных счетов?