



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

Distr.: General  
23 August 2022  
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 девятая сессия**

Женева, 1–3 ноября 2022 года

Пункт 4 предварительной повестки дня

**Обзор практического внедрения международных  
стандартов учета и отчетности в частном  
и государственном секторе**

**Записка секретариата ЮНКТАД**

*Резюме*

В настоящей записке представлен обзор текущего состояния внедрения и практических вопросов, возникающих в процессе применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и международных стандартов учета в государственном секторе (МСУГС), с целью содействия рассмотрению этих вопросов Межправительственной рабочей группой экспертов по международным стандартам учета и отчетности на ее тридцать девятой сессии. В записке рассматриваются статус внедрения МСФО в мире и текущее состояние деятельности и проектов по установлению стандартов, а также доработанные стандарты, которые вступят в силу в ближайшем будущем. Обсуждаются практические проблемы применения МСФО 9 (финансовые инструменты), МСФО 17 (договоры страхования) и МСФО для малых и средних предприятий. Кроме того, рассматривается общий статус внедрения МСУГС и текущая деятельность Совета по МСУГС в области установления стандартов. Также освещаются вопросы практического применения, например в отношении перехода от кассовой системы к системе начисления, выплат сотрудникам и аренды. Наконец, в контексте как МСФО, так и МСУГС на рассмотрение выносятся вопросы внедрения механизмов укрепления регулятивного, институционального и кадрового потенциала.



## I. Введение

1. Через Межправительственную рабочую группу экспертов по международным стандартам учета и отчетности Организация Объединенных Наций вносит свой вклад в глобальные усилия, направленные на разработку стандартов учета и отчетности с целью поощрения надежной и сопоставимой финансовой и устойчивой отчетности предприятий и организаций во всем мире. Качественные корпоративные отчеты о результатах деятельности и финансовом состоянии предприятий способствуют притоку инвестиций; и высококачественный учет и отчетность организаций государственного сектора способствует надлежащему управлению и поддерживает надежное финансовое управление. С момента своего создания в 1982 году Межправительственная рабочая группа экспертов является открытым и нейтральным форумом, на котором государства-члены могут обсуждать и высказывать мнения по различным темам учета и отчетности.

2. За последние два десятилетия подготовка финансовой отчетности с применением МСФО в частном секторе и МСУГС в государственном секторе получила широкое распространение по всему миру. Межправительственная рабочая группа экспертов оказывает государствам помощь в создании и укреплении национального регулятивного, институционального и кадрового потенциала, с тем чтобы организации в соответствующих юрисдикциях могли готовить высококачественные финансовые отчеты, отвечающие потребностям директивных органов, поставщиков капитала и других заинтересованных сторон.

3. Инструментарий для развития системы учета, разработанный Межправительственной рабочей группой экспертов, играет ключевую роль в анализе влияния и результатов реформ систем учета в направлении сближения с глобальными стандартами и кодексами. Инструментарий способствует пониманию статуса процесса принятия международных стандартов, таких как МСФО и МСУГС, а также проблем и вопросов в целях внесения улучшений и оказания поддержки, особенно среди развивающихся стран. С помощью этого инструментария государственные учреждения могут выявить области для поддержки, существующие пробелы и слабые места; определить политику и приоритеты; и выделять ресурсы.

4. Межправительственная рабочая группа экспертов на своей тридцать восьмой сессии подчеркнула необходимость принятия дополнительных мер на уровне юрисдикций в целях поддержки внедрения разработанных на глобальном уровне стандартов отчетности по вопросам устойчивости. В связи с этим в главе II приводится обзор последних подвижек в деле установления стандартов в разрезе МСФО наряду с практическими вопросами внедрения. Обзор последних подвижек и основных практических проблем внедрения МСУГС представлен в главе III.

5. Предыдущие обзоры практического внедрения международных стандартов учета и отчетности в частном и государственном секторах обсуждались Межправительственной рабочей группой экспертов на предыдущих сессиях и содержат полезную справочную информацию и освещают более широкий контекст<sup>1</sup>.

## II. Практическое внедрение международных стандартов финансовой отчетности

### A. История вопроса и обзор хода внедрения

6. Принятие МСФО, изданных Советом по международным стандартам бухгалтерского учета (СМСБУ) и предназначенных для финансовой отчетности

<sup>1</sup> TD/B/C.II/ISAR/86; TD/B/C.II/ISAR/90.

*Примечание:* Настоящий обзор не охватывает изменения и практические проблемы внедрения стандартов отчетности по вопросам устойчивости, которые рассматриваются в документе TD/B/C.II/ISAR/101.

зарегистрированных на бирже корпораций во всем мире, играет ключевую роль в международном сближении корпоративной отчетности и управления. В настоящее время в мире 144 юрисдикции требуют использования МСФО национальными корпорациями, зарегистрированными на бирже (см. таблицу). Во многих юрисдикциях, таких как Европейский союз, МСФО являются обязательными по закону<sup>2</sup>. МСФО сыграли ключевую роль в глобальном сближении бухгалтерского учета и финансовой отчетности<sup>3</sup>.

### Статус внедрения международных стандартов финансовой отчетности

Регион	МСФО требуются	МСФО допускаются	МСФО не требуются и не допускаются нормативными актами	Общее количество проконтролированных юрисдикций
Европа	43	1	0	44
Африка	36	1	1	38
Американский континент	27	8	2	37
Азия и Океания	25	3	6	34
Ближний Восток	13	0	0	13
<b>Итого</b>	<b>144</b>	<b>13</b>	<b>9</b>	<b>166</b>

Источник: Фонд МСФО.

## В. Обзор предстоящих стандартов и проектов

7. Как отмечается в настоящем разделе, за последние два года СМСБУ добился прогресса в обсуждении некоторых тем с помощью дискуссионных документов и предварительных проектов. Эти темы все еще обсуждаются; после их окончательной доработки и приобретения ими статуса актуальных они, скорее всего, будут иметь последствия, связанные с практическим применением.

### 1. Проект, касающийся основных финансовых ведомостей

8. СМСБУ сосредоточил усилия на повышении коммуникационной эффективности финансовых ведомостей в рамках инициативы по улучшению коммуникационной составляющей финансовой отчетности<sup>4</sup>. Эта инициатива включает проекты по следующим темам: основные финансовые ведомости; раскрытие информации; и комментарий руководства. Проекты направлены на улучшение представления информации для пользователей финансовых ведомостей. Цель первого проекта — помочь пользователям финансовых ведомостей лучше понять и сравнить информацию, публикуемую в финансовых ведомостях компаний общего назначения; изменения, предлагаемые в рамках проекта, направлены на оказание помощи компаниям в предоставлении полезной информации пользователям финансовых ведомостей, а также на улучшение сопоставимости, понятности и релевантности предоставляемой информации. Предлагаемые изменения включают замену международного стандарта учета 1 о представлении финансовых ведомостей новым стандартом и дальнейшее обсуждение предложений в рамках предварительного проекта по общему представлению и раскрытию информации, в том числе об обязательном изложении организацией анализа операционных расходов по соответствующим категориям в примечаниях при указании операционных расходов в разбивке по функциям в ведомостях, отражающих прибыли или убытки, а также

<sup>2</sup> См., например, [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/financial-reporting\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/financial-reporting_en).

Примечание: Ссылки на все сайты, указанные в сносках, были проверены в августе 2022 года.

<sup>3</sup> А. Jansson, 2020, Global financial reporting convergence: A study of the adoption of IFRS by the Swedish accountancy profession, *Competition and Change*, 24(5):429–449.

<sup>4</sup> См. <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/#about>.

других аспектов, таких как раскрытие налоговых последствий и влияния на неконтролирующие доли участия разницы между показателем эффективности деятельности руководства и наиболее прямо сопоставимым итоговым показателем, указанным в стандартах учета МСФО; и определение и раскрытие необычных статей доходов и расходов в едином примечании, а также структуры примечания и классификации доходов и расходов от ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия, для организаций с определенным основным видом деятельности. Подпроекты охватывают, в частности, показатели для оценки эффективности управления и деагрегирования<sup>5</sup>.

## 2. Показатели эффективности управления

9. СМСБУ занимается улучшением системы проработки показателей эффективности управления, которые устанавливаются руководством компании, а не определяются в соответствии с МСФО. Цель упорядочения отчетности по таким показателям заключается в том, чтобы инвесторам было проще их найти и понять, а также сверить с информацией, содержащейся в финансовых ведомостях по МСФО.

## 3. Агрегирование и деагрегирование

10. СМСБУ стремится усовершенствовать требования к агрегированию и деагрегированию операций и прочих событий в примечаниях и в качестве позиций в основных финансовых ведомостях<sup>6</sup>. Деагрегирование и раздельное представление различных видов доходов и расходов является жизненно важным для понимания инвесторами результатов деятельности. Многие требования к деагрегированию по статьям прибыли и убытка предусмотрены отдельными МСФО. Однако существует также необходимость в общих требованиях для охвата других ситуаций. В своем предложении СМСБУ указывает, что деагрегирование должно отражать степень распределения характеристик между статьями прибыли и убытка; чем большее имеется различных характеристик, тем больше, скорее всего, будет необходимость в деагрегировании.

## 4. Динамическое управление рисками

11. В 2022 году СМСБУ обсудил уточнения в механизме функционирования модели динамического управления рисками, чтобы решить, какие суммы и где следует признавать в финансовых ведомостях. Кроме того, СМСБУ обсудил, следует ли перевести этот проект из программы исследований в программу установления стандартов<sup>7</sup>. Цель модели — позволить организации лучше отразить в финансовых ведомостях свою динамическую стратегию управления рисками и предоставить полезную информацию пользователям отчетности. СМСБУ рассматривает возможность изменения механизма функционирования модели с необходимостью того, чтобы обозначенные производные инструменты оценивались по справедливой стоимости в отчетах о финансовом положении; и чтобы корректировка в связи с динамическим управлением рисками была представлена в такой отчетности с использованием наименьшей (абсолютная сумма) из следующих величин: накопленная прибыль или убыток по обозначенным производным инструментам с момента запуска модели; и чтобы было отражено кумулятивное изменение в справедливой стоимости с учетом намерения по снижению риска, которое обусловлено риском уценки (вследствие изменения процентных ставок) с момента запуска модели, рассчитанное с использованием базовых производных инструментов в качестве опосредованного показателя<sup>8</sup>. Таким образом, в отчете о прибылях и убытках признается разница между изменением в справедливой стоимости

<sup>5</sup> См. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2018/july/asaf/ap2-pfs-moving-to-standard-setting.pdf>.

<sup>6</sup> См. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/september/iasb/ap21d-pfs-principles-of-aggregation-and-their-application-in-the-primary-financial-statements-and-the-notes.pdf>.

<sup>7</sup> См. <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/dynamic-risk-management/>.

<sup>8</sup> См. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/dynamic-risk-management/discussion-paper/published-documents/dp-accounting-for-dynamic-risk-management.pdf>.

обозначенных производных инструментов и корректировкой по линии динамической модели риска<sup>9</sup>.

## 5. Гудвилл и обесценение

12. СМСБУ после выхода дискуссионного документа по этому вопросу решил определить приоритетность дальнейшей работы на сентябрь 2021 года, чтобы принять предварительные решения по пакету мер, касающихся раскрытия информации в отношении объединений бизнесов; и проанализировать отдельные аспекты отзывов о последующем учете гудвилла<sup>10</sup>. Данный проект СМСБУ направлен на предоставление инвесторам более полной информации о мотивах приобретения гудвилла и о том, оправдываются ли ожидания в отношении гудвилла с течением времени. Гудвилл — сложная тема с точки зрения бухгалтерского учета. Последние обсуждения в СМСБУ касались проведения дополнительных исследований по вопросу о том, возможно ли оценить срок полезного использования гудвилла и специфику его уменьшения; и потенциальных последствий перехода к модели, основанной на амортизации<sup>11</sup>.

## 6. Деятельность, регулируемая тарифами

13. СМСБУ продолжает обсуждать предложения, представленные в предварительном проекте по регулятивным активам и регулятивным обязательствам. Проект по регулируемой тарифами деятельности касается, например, коммунальных компаний, которые подчиняются правилам, определяющим, сколько и когда они могут взимать с клиентов<sup>12</sup>. Компании используют различные модели учета для отражения последствий этого регулирования. Однако предоставляемая в настоящее время информация не является полной. СМСБУ пытается найти модель учета, которая улучшит предоставляемую инвесторам информацию о правах и обязанностях компании.

## 7. Комментарий руководства

14. В 2010 году СМСБУ опубликовал практическое заявление о комментариях руководства, обеспечивающее широкую, необязательную основу для представления комментариев, относящихся к финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО. В мае 2021 года СМСБУ опубликовал предварительный проект по комментариям руководства, в котором изложены предложения по новой всеобъемлющей системе для подготовки таких комментариев, которая должна заменить практическое заявление<sup>13</sup>.

## 8. Объединения бизнесов под общим контролем

15. МСФО 3 устанавливает требования к отчетности по слияниям и поглощениям, но не определяет, как отражать в отчетности сделки, связанные с передачей бизнеса между компаниями в рамках одной и той же группы. Такие сделки распространены во многих странах мира. В результате этого пробела, существующего в МСФО, компании по-разному отражают объединения бизнесов в отчетности. В дискуссионном документе, посвященном объединениям бизнесов под общим контролем, изложены предварительные мнения СМСБУ о том, как заполнить этот пробел<sup>14</sup>. СМСБУ обсудил полученные отзывы, которые помогут СМСБУ решить, нужно ли и как разрабатывать подробные предложения на основе мнений, изложенных в указанном документе.

<sup>9</sup> См. <https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2022/may/drm>.

<sup>10</sup> См. <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/dp-goodwill-and-impairment/>.

<sup>11</sup> См. <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/>.

<sup>12</sup> См. <https://www.ifrs.org/news-and-events/calendar/2022/march/accounting-standards-advisory-forum/>.

<sup>13</sup> См. <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/management-commentary/>.

<sup>14</sup> См. <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/business-combinations-under-common-control/discussion-paper-and-comment-letters-business-combinations-under-common-control/>.

## 9. Стандарты для малых и средних предприятий

16. В настоящее время 87 юрисдикций требуют или допускают применение МСФО для малых и средних предприятий<sup>15</sup>. СМСБУ начал обсуждение второго комплексного обзора МСФО для малых и средних предприятий, сфокусированного на отдельных разделах, для приведения их в соответствие с новыми требованиями стандартов учета МСФО. СМСБУ намерен работать над публикацией предварительного проекта, предлагая поправки к МСФО для малых и средних предприятий в отношении новых требований, которые входят в сферу соответствующего обзора. Будут разработаны предлагаемые поправки, предусматривающие согласование с полновесными стандартами учета МСФО в качестве отправной точки и применяющие принципы актуальности для малых и средних предприятий, простоты и достоверного представления, включая оценку затрат и выгод, при определении того, следует ли обеспечивать согласование и каким образом<sup>16</sup>.

## С. Практические вопросы внедрения

17. В этом разделе рассматриваются общие практические соображения, связанные с внедрением МСФО и касающиеся развития регулятивного, институционального и кадрового потенциала. Приводятся выводы, сделанные в ходе внедрения инструментария учета в разрезе развития в Гватемале, Колумбии, Кении и Южной Африке за последние два года. Кроме того, обсуждаются технические проблемы внедрения отдельных МСФО.

### 1. Правовая и регулятивная среда

18. Внедрение МСФО требует значительной подготовки на национальном уровне для обеспечения ясности в отношении правомочности МСФО по отношению к другим существующим национальным законам и стандартам<sup>17</sup>. Четыре страны, которые недавно применили инструментарий для развития системы учета, приняли законы, требующие применения МСФО при подготовке финансовой отчетности организаций в соответствующих юрисдикциях. Без юридической поддержки применение МСФО становится более сложной задачей. Роли и обязанности органов, ответственных за регулирование финансовой отчетности общего назначения, должны быть четко сформулированы, чтобы избежать дублирования с другими регулирующими органами, такими как пруденциальные органы, ответственные за банковскую и страховую деятельность. Внедрение МСФО часто сопровождается принятием международных стандартов аудита. Это произошло во всех странах, которые недавно применили инструментарий для развития системы учета, подразумевая, что регулирующие органы должны определить в законе, подзаконном акте или политике стандарты для подготовки финансовой отчетности и проведения аудита. Также необходимо указать применимые режимы отчетности и аудита для микропредприятий и малых и средних предприятий.

### 2. Институциональные механизмы

19. Эффективное внедрение и обеспечение применения МСФО требует наличия юридически признанных и адекватно укомплектованных и финансируемых учреждений. Например, в Южной Африке за внедрением МСФО следят Совет по стандартам финансовой отчетности и Йоханнесбургская фондовая биржа. Важное значение имеет координация между различными учреждениями, ответственными за процесс внедрения. Например, в Колумбии Межсекторальная комиссия по бухгалтерскому учету объединяет различные государственные структуры для достижения согласованности в деятельности. В одной из стран, недавно применившей

<sup>15</sup> См. <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifs-for-smes/ifs-for-smes/2021/september-2021-ifs-for-smes-update/>.

<sup>16</sup> См. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/2019-comprehensive-review-of-the-ifs-for-smes-standard/summary-of-iasb-tentative-decisions.pdf>.

<sup>17</sup> См. <https://www.ebizproject.com/the-issues-of-implementing-ifs-in-developing-countries/>.

инструментарий для развития системы учета, в качестве сдерживающего фактора было названо отсутствие достаточного финансирования для поддержки работы координационного органа. Недавнее исследование 54 стран Африки показало, что отсутствие институционального потенциала считается самым большим препятствием для внедрения МСФО; например, в 42 странах есть признанный орган по вопросам бухгалтерского учета, однако некоторые из них не имеют необходимой правовой базы для регулирования деятельности в сфере бухгалтерского учета.

### 3. Укрепление кадрового потенциала

20. Внедрение МСФО требует от органов бухгалтерского учета обеспечить хорошую подготовку бухгалтеров и получение ими обновленной информации по вопросам стандартов. Результаты недавнего применения инструментария для развития системы учета показывают, что это сложная область. Отсутствие компетентных специалистов в области бухгалтерского учета создает препятствия для внедрения МСФО. В некоторых случаях не установлены требования к сертификации и лицензированию аудиторов. Бухгалтерам необходимо постоянное обучение и подготовка по составлению финансовой отчетности в соответствии с МСФО, а правоприменительные органы должны хорошо разбираться в МСФО, чтобы эффективно выполнять свои обязанности. Результаты показывают, что в некоторых странах постоянное повышение квалификации не является обязательным требованием, а программы обучения и подготовки по передовым темам МСФО отсутствуют. Развивающиеся экономики могут повысить качество финансовой отчетности и аудита с помощью образования и подготовки, проверки качества, проведения расследований и поддержания дисциплинированности профессиональных бухгалтеров.

### 4. Технические вопросы внедрения

21. МСФО 17 по договорам страхования вступит в силу в январе 2023 года, и уже есть признаки технических проблем, связанных с внедрением<sup>18</sup>. Анализ МСФО 9 после внедрения выявил некоторые технические проблемы. Кроме того, например, в Бразилии внедрение МСФО для малых и средних предприятий обнаружило необходимость дальнейшего согласования соразмерных требований к учету и отчетности для предприятий разных размеров, включая микропредприятия.

#### а) Договоры страхования

22. МСФО 17 — это глобально стандартизированная модель учета для всех договоров страхования, которая вносит существенные изменения в оценку обязательств страховщиков. Обязательства по договорам страхования будут рассчитываться как приведенная стоимость будущих потоков денежных средств по страхованию с учетом резерва в связи с риском. Внедрение МСФО 17 ставит перед страховщиками новые задачи в области бухгалтерского учета в разных юрисдикциях.

23. Обсуждение МСФО 17 было бы неполным без упоминания МСФО 9, который привел к изменениям в оценке и признании доходов от активов<sup>19</sup>. Внедрение МСФО 9 может привести к появлению новых подходов к моделированию кредитного риска при инвестировании в инфраструктуру, что может послужить дополнительным стимулом для переосмысления начислений по регулятивному капиталу.

<sup>18</sup> Применение МСФО 17 рассматривается в международной актуарной записке, цель которой — ознакомить актуариев с возможными подходами и продемонстрировать, как специалисты данной профессии могут подойти к этой теме. См.

[https://www.actuaries.org/iaa/IAA/Publications/IANs/IAA/Publications/international\\_actuarial\\_notes.aspx](https://www.actuaries.org/iaa/IAA/Publications/IANs/IAA/Publications/international_actuarial_notes.aspx).

<sup>19</sup> См. <https://thedocs.worldbank.org/en/doc/758831545325065732-0030022018/How-Transparency-Can-Contribute-to-Development-November-2018-IFRS-Conference-A-Jobst>.



b) *Финансовые инструменты*

24. МСФО 9, действующий с января 2018 года, изменил порядок признания кредитных убытков в финансовых ведомостях. Заменяя подход на основе понесенных кредитных убытков подходом на основе ожидаемых кредитных убытков, он требует, например, чтобы банки признавали убытки на более ранних этапах кредитного цикла, начиная с этапа предоставления кредита, и увеличивали резервы, также учитывая прогнозную информацию, когда кредитный риск возрастает. СМСБУ провел процесс обзора МСФО 9 на этапе после внедрения<sup>20</sup>. Большинство респондентов, ответивших на запрос информации, согласились с тем, что в целом требования работают так, как задумано, что указывает на отсутствие необходимости в фундаментальных изменениях. Однако в отзывах также указывается, что СМСБУ мог бы помочь организациям в деле обеспечения последовательного применения, разъяснив отдельные аспекты требований, касающихся исключительно выплат основной суммы и процентов. Большинство отзывов в отношении последних требований касались следующих аспектов: характеристик, связанных с отчетностью по экологическим, социальным и управленческим вопросам, и того, как оценить, следует ли относить на счет финансового актива исключительно выплаты основной суммы долга и процентов на непогашенную часть основной суммы долга (что дает право оценивать актив по амортизированной стоимости), если инструмент имеет такие характеристики; и инструментов, связанных договором, а именно сферы охвата операций, к которым применяются требования в отношении инструментов, связанных договором, и порядка применения требований, включая вопросы о взаимодействии между требованиями в отношении инструментов, связанных договором, и требованиями в отношении финансовых активов с безрегрессными характеристиками<sup>21</sup>.

25. Ряд юрисдикций столкнулись с различными проблемами при применении МСФО 9<sup>22</sup>. Например, в Азиатско-Тихоокеанском регионе наибольшие трудности, с которыми сталкиваются банки и корпорации при соблюдении МСФО 9, связаны с новой моделью обесценения, которая требует от компаний создавать резервы под ожидаемые кредитные убытки. Этот постулат привел к возникновению значительных проблем во всем мире, поскольку компании пытаются построить модели и получить данные, необходимые для моделирования оценок. Всемирный банк в недавнем исследовании, посвященном развивающимся рынкам, приводит ряд политических рекомендаций высокого уровня для стран, находящихся в процессе перехода на использование МСФО 9 или стремящихся к этому, с учетом размышлений представителей различных юрисдикций в отношении проблем, с которыми они столкнулись, и средств защиты, использованных при внедрении МСФО 9, а также уроков, извлеченных во время пандемии<sup>23</sup>. Страны, которые уже внедрили МСФО 9, должны ответить на следующие ключевые вопросы: как пандемия влияет на значительное увеличение кредитного риска и как банки могут оценить ожидаемые кредитные потери в такой неопределенной среде?

c) *Малые и средние предприятия*

26. В Бразилии тематическое исследование по МСФО для малых и средних предприятий показывает, что они считаются слишком сложными среди примерно 5 миллионов микропредприятий в стране; а Федеральный совет по бухгалтерскому учету выпустил упрощенные требования к бухгалтерскому учету для микропредприятий. Реальность среднего предприятия заметно отличается от реальности малого предприятия; таким образом, по состоянию на 2023 год в Бразилии

<sup>20</sup> См. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/may/iasb/ap3-ccfc-prioritising-pir-findings.pdf>.

<sup>21</sup> Требования МСФО 9 описывают инструменты, связанные договором, через призму операций, в которых эмитент устанавливает порядок приоритетности платежей держателям финансовых активов, используя несколько связанных договором инструментов, создающих концентрацию кредитного риска.

<sup>22</sup> См. <https://www.eba.europa.eu/eba-notes-significant-efforts-ifrs-9-implementation-eu-institutions-cautions-some-observed>.

<sup>23</sup> См. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/35373>.



будут действовать следующие наборы стандартов в зависимости от размера компании: крупные предприятия — МСФО; средние предприятия — МСФО для малых и средних предприятий; малые предприятия — отдельный стандарт; и микропредприятия — отдельный стандарт<sup>24</sup>. Два последних стандарта приведены в соответствие с МСФО для малых и средних предприятий с некоторыми упрощениями, разработанными с учетом особенностей этих компаний и ограничений в наличии финансовых ресурсов для административной деятельности. Несмотря на введение этих изменений, вовлечение бухгалтеров малых и средних предприятий в процессы регулирования и обеспечение подготовки, с тем чтобы они обладали достаточными знаниями для применения стандартов, по-прежнему будет оставаться сложной задачей. В одном из недавних исследований были подробно описаны проблемы, с которыми приходится сталкиваться, и подчеркнута важность обучения по МСФО для малых и средних предприятий, при этом отмечалось, что профессиональные бухгалтерские организации в Бразилии обычно не предлагают курсы по МСФО для таких предприятий и что, хотя большинство фирм в Бразилии являются малыми и средними предприятиями, подготовка по МСФО в высших учебных заведениях для таких предприятий является недостаточной или отсутствует<sup>25</sup>.

### III. Практическое внедрение международных стандартов учета в государственном секторе

#### A. История вопроса и обзор хода внедрения

27. Вопросы учета и отчетности в государственном секторе стоят на повестке дня мирового профессионального бухгалтерского сообщества уже несколько десятилетий. В 1986 году Международная федерация бухгалтеров учредила Комитет по государственному сектору для решения вопросов бухгалтерского учета в государственном секторе посредством исследований и публикаций. В 2004 году в рамках общей реорганизации Международной федерации бухгалтеров Комитет по государственному сектору был заменен Советом по МСУГС. Цель МСУГС — обеспечить сопоставимость как с финансовыми отчетами отдельной организации за предыдущие периоды, так и с финансовыми отчетами других организаций<sup>26</sup>. Принятие МСУГС, выпущенных Советом по МСУГС, не является обязательным. Поэтому перед правительствами стоит решение: полностью принять МСУГС, частично принять МСУГС (то есть только некоторые стандарты), адаптировать определенные стандарты или вообще не внедрять МСУГС. МСУГС применяются рядом государств и международных и региональных организаций, в том числе в системе Организации Объединенных Наций. Финансовые отчеты, подготовленные в соответствии с МСУГС, вызывают больше доверия, поскольку стандарты считаются надежными и разработаны всемирно признанными экспертами после строгого процесса оценки.

28. Международная федерация бухгалтеров в публикации «Международный индекс финансовой отчетности государственного сектора: отчет о состоянии на 2021 год» подчеркнула, что процесс предоставления высококачественной финансовой информации государственного сектора начинается с принятия правительствами обязательств по внедрению международно признанных стандартов финансовой отчетности<sup>27</sup>. В государственном секторе 40 из 165 юрисдикций, отслеживаемых в рамках индекса (24 процента), приняли МСУГС без изменений. Однако во многих случаях подходы к внедрению различаются в разных юрисдикциях в силу

<sup>24</sup> См. <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifrs-for-smes/ifrs-for-smes/2022/march-2022-ifrs-for-smes-update/>.

<sup>25</sup> F.J.A. Gonçalves, A.A.F. De Moura and F.Y.S. Motoki, 2022, What influences the implementation of IFRS for SMEs [small and medium-sized enterprises]? The Brazilian case, *Accounting and Finance*, 62 (2):2947–2992.

<sup>26</sup> См. <https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements>.

<sup>27</sup> См. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020>.

национальных политических и экономических условий, влияющих на принятие государственных решений. Многие страны предпочитают постепенный переход на МСУГС, основанные на методе начисления, и 53 юрисдикции (32 процента) приняли модифицированные МСУГС для приведения их в соответствие с местным контекстом или национальные стандарты со ссылкой на МСУГС.

29. Международная федерация бухгалтеров группирует страны по степени принятия МСУГС следующим образом: 0 — не приняты; 1 — частично приняты; и 2 — полностью приняты. Страны первой группы могут использовать учет по методу начисления, но официально не приняли МСУГС ни в какой форме. Страны второй группы используют МСУГС на основе кассового метода или только некоторые стандарты. Страны третьей группы используют полную, обновленную версию МСУГС<sup>28</sup>. Различия в административных и правовых системах, а также в имеющихся людских, технических и финансовых ресурсах означают, что даже в пределах одной страны требования к бухгалтерскому учету могут различаться между центральными государственными органами и территориальными или децентрализованными учреждениями. Поэтому трудно четко определить степень внедрения МСУГС в международном масштабе<sup>29</sup>.

30. Кроме того, переход на МСУГС подразумевает серьезные изменения для правительств, особенно в развивающихся странах, что обычно влечет за собой проблемы, связанные с переходом от кассовой системы учета к системе учета по методу начисления; принятие новой инфраструктуры для технологии поддержки учета и отчетности по методу начисления; непрерывное образование профессиональных бухгалтеров в государственном секторе; обеспечение того, чтобы пользователи финансовой информации на основе МСУГС были обучены понимать и использовать данные для принятия решений; и введение новых институциональных структур и функций для поддержки внедрения МСУГС. Переход на МСУГС постепенно развертывается во всем мире, однако некоторые проблемы сохраняются, в частности в отношении повышения квалификации бухгалтеров в государственном секторе и внедрения надежной институциональной структуры для поддержки отчетности на основе МСУГС.

31. В данном разделе представлена региональная обновленная информация за период с момента последнего обзора<sup>30</sup>.

## 1. Африка

32. Международная федерация бухгалтеров в документе «Международные стандарты: глобальный доклад о положении дел за 2019 год» заявила, что в 2020–2025 годах в Африке увеличится количество стран, принимающих стандарты, основанные на методе начисления (девять юрисдикций). Например, в 2013 году правительство Объединенной Республики Танзания приняло МСУГС по методу начисления на всех уровнях управления, а Национальный совет бухгалтеров и аудиторов сыграл ключевую роль в процессе внедрения МСУГС, приняв участие в работе Национального руководящего комитета, созданного правительством для надзора за внедрением.

## 2. Азиатско-Тихоокеанский регион

33. Международная федерация бухгалтеров в документе «Международные стандарты: глобальный доклад о положении дел за 2019 год» заявила, что в 2020–2025 годах в Азии увеличится количество стран, принимающих стандарты, основанные на методе начисления (17 юрисдикций). Азиатский банк развития в 2020 году подчеркнул, что укрепление потенциала финансового управления в Азиатско-Тихоокеанском регионе включает в себя акцент на принятие МСУГС,

<sup>28</sup> V. Tawiah, 2022, The effect of IPSAS adoption on governance quality: Evidence from developing and developed countries, *Public Organization Review*.

<sup>29</sup> M. Gómez-Villegas, I. Brusca and A. Bergmann, 2020, IPSAS in Latin America: Innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money and Management*, 40:7:489–498.

<sup>30</sup> TD/B/C.II/ISAR/86.

включая, в частности, повышение качества финансовых аудитов, проводимых частными и государственными специалистами по аудиту; поддержку принятия МСУГС; и развитие потенциала финансового управления и аудиторских функций сотрудников учреждений-исполнителей и высших органов финансового контроля в развивающихся странах — членах Азиатского банка развития<sup>31</sup>.

### 3. Восточная Европа

34. Страны Восточной Европы вовлечены в процессы перехода на МСУГС<sup>32</sup>. Программа учета и отчетности в государственном секторе — это региональная и страновая программа, ориентированная на страны Западных Балкан и Восточного партнерства Европейского союза в целях поддержки развития системы учета и финансовой отчетности в государственном секторе в соответствии с международными стандартами и передовой практикой<sup>33</sup>. Эти страны модернизируют бухгалтерский учет и финансовую отчетность в государственном секторе в период до 2025 года и далее<sup>34</sup>. Большинство юрисдикций в той или иной форме приступили к реформированию бухгалтерского учета в государственном секторе в сторону учета по методу начисления, и это может способствовать дальнейшему укреплению текущих усилий по наращиванию человеческого потенциала и координации совместных усилий по реформированию. Примеры государств — членов Европейского союза, а также государств, присоединяющихся к Европейскому союзу (Албания, Северная Македония, Сербия, Черногория) или стремящихся к этому (Республика Молдова, Украина), показывают, что реформы бухгалтерского учета в государственном секторе в основном определяются внешними факторами, такими как директивы Европейского союза, требующие учета по методу начисления для фискальной отчетности в рамках Европейской системы национальных и региональных счетов (2010) и инициативы Евростата по разработке и внедрению европейских стандартов учета в государственном секторе<sup>35</sup>.

### 4. Латинская Америка и Карибский бассейн

35. В Латинской Америке продолжаются реформы бухгалтерского учета в государственном секторе, и МСУГС становятся эталоном для внедрения учета по методу начисления. Бразилия, Колумбия, Коста-Рика и Чили продвигаются по пути внедрения МСУГС, но с разной скоростью и на разных уровнях. Гватемала, Панама, Парагвай, Сальвадор и Эквадор юридически одобрили МСУГС и работают над их внедрением. Наибольшие успехи достигнуты в институционализации бухгалтерских служб, повышении профессионализма государственных технических экспертов в области финансового управления и улучшении информации об активах государственного сектора. Это помогает поддерживать фискальную стабильность<sup>36</sup>.

### 5. Западная Европа

36. Подход к стандартам учета в государственном секторе в Европейском союзе является более добровольным и прогрессивным, ориентированным на повышение налогово-бюджетной транспарентности в краткосрочной и среднесрочной

<sup>31</sup> См. <https://www.adb.org/projects/52113-001/main>.

<sup>32</sup> Примеры внедрения МСУГС в странах см. <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-03353-8>.

<sup>33</sup> См. <https://cfr.worldbank.org/programs/pulsar> и <https://www.worldbank.org/en/region/eca/brief/pulsar>.

*Примечание:* В настоящее время бенефициарами являются Албания, Армения, Азербайджан, Беларусь, Босния и Герцеговина, Грузия, Республика Молдова, Северная Македония, Сербия, Украина, Хорватия и Черногория.

<sup>34</sup> См. <https://cfr.worldbank.org/publications/stocktaking-public-sector-accounting-and-reporting-environment-pulsar-beneficiary> и <https://cfr.worldbank.org/index.php/node/4331>.

<sup>35</sup> См. <https://cfr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms>.

<sup>36</sup> M. Gómez-Villegas, I. Brusca and A. Bergmann, 2020.

перспективе и сопоставимости в среднесрочной и долгосрочной перспективе<sup>37</sup>. Недавнее исследование девяти юрисдикций подробно описывает причины отклонения от МСУГС или их непринятия<sup>38</sup>.

## **В. Общий обзор предстоящих стандартов и проектов**

37. В 2021 году Совет по МСУГС выпустил следующие четыре предварительных проекта для публичных комментариев: 76, обновление концептуальных основ, глава 7, измерение активов и пассивов в финансовых ведомостях; 77, измерение; 78, здания, сооружения и оборудование; и 79, необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность<sup>39</sup>. Они были выпущены вместе, чтобы согласовать предложенные общие принципы измерения и обеспечить последовательность во всем проекте руководства в отношении способов их применения. В 2020–2022 годах Совет выпустил дополнительные предварительные проекты, которые рассматриваются в данном разделе, а также обзор инициатив по разработке стандартов, реализуемых Советом.

### **1. Улучшения по стандартам**

38. Предварительный проект 80 содержит предложения по улучшению ряда МСУГС в рамках текущего ведения стандартов и закрыт для комментариев в сентябре 2021 года.

### **2. Обновление концептуальных основ**

39. Предварительный проект 81 — это второй проект, подготовленный в результате проекта ограниченного масштаба по пересмотру концептуальных основ в определенных областях; он предполагает обновление глав рамочных положений, посвященных атрибутам финансовой информации, которые делают финансовую отчетность полезной, а именно качественным характеристикам и составным элементам финансовой отчетности; и включает следующее: разъяснение роли пруденциального подхода в финансовой отчетности государственного сектора; пересмотренные определения актива и обязательства; разъяснение того, что представляет собой передача ресурсов при определении наличия у организации обязательства; и реструктурированное руководство по вопросам обязательств с целью повышения ясности для пользователей системы<sup>40</sup>.

### **3. Пенсионные планы**

40. Предварительный проект 82 призван повысить прозрачность и подотчетность организаций государственного сектора в отношении обязательств по пенсионным выплатам, осуществляемым несколькими работодателями. Он направлен на установление требований к учету, представлению и раскрытию финансовой отчетности пенсионного плана в государственном секторе. Он основан на Международном стандарте учета 26, но отличается от него следующим образом<sup>41</sup>:

а) Международный стандарт учета 26 позволяет представлять обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами либо в

<sup>37</sup> См. M. Bekiaris and T. Paraponti, 2022, Examining the status of IPSAS adoption at the country level: An analysis of the OECD [Organisation for Economic Co-operation Development] member States, *Journal of Accounting and Organizational Change*, URL: <https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2021-0023>; и [https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2021-06/LIVIA%20SHINN%20STRAKOVA\\_Eurostat\\_First%20Time%20IPSAS%20Adoption.pdf](https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2021-06/LIVIA%20SHINN%20STRAKOVA_Eurostat_First%20Time%20IPSAS%20Adoption.pdf).

<sup>38</sup> T. Polzer, G. Grossi and C. Reichard, 2022, Implementation of the international public sector accounting standards in Europe: Variations on a global theme, *Accounting Forum*, 46(1):57–82.

<sup>39</sup> См. <https://www.ipsasb.org/news-events/2021-04/ipsasb-issues-package-measurement-related-exposure-drafts>.

<sup>40</sup> См. <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-02/ipsasb-proposes-important-limited-scope-updates-its-conceptual-framework>.

<sup>41</sup> См. <https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-ed-82-retirement-benefit-plans>.

финансовой отчетности, либо в примечаниях, либо во внешнем документе; предварительный проект 82 требует представления информации на титульной странице финансовых ведомостей, в частности только отчетности о финансовом положении.

b) Международный стандарт учета 26 не требует, чтобы активы плана оценивались по справедливой стоимости; предварительный проект 82 требует этого.

c) Международный стандарт учета 26 позволяет использовать для оценки текущей стоимости обещанных пенсионных выплат либо прогнозируемую, либо текущую заработную плату; предварительный проект 82 сохраняет только прогнозируемую заработную плату.

d) Международный стандарт учета 26 не упоминает ведомости о движении денежных средств; в предварительном проекте 82 предлагается предусмотреть требование о составлении ведомостей о движении денежных средств в рамках пенсионных планов.

41. Сфера охвата предварительного проекта 82 включает все виды пенсионных планов государственного сектора, как официальных, так и неофициальных; инкорпорированных или неинкорпорированных; и пенсионные планы с участием одного работодателя, пенсионные планы с участием нескольких работодателей или государственные пенсионные планы. Однако она не распространяется на пенсии по старости, предоставляемые в рамках программ социального обеспечения или социального страхования, а также на схемы социального обеспечения, по линии которых предоставляются пенсии всем гражданам. Предварительный проект 82 закрыт для комментариев 1 августа 2022 года<sup>42</sup>.

#### 4. Аренда

42. МСУГС 43, который вступает в силу с 1 января 2025 года, основан на МСФО 16 и вводит модель права пользования, которая заменяет модель МСУГС 13 о рисках и выгодах, связанных с правом собственности. Что касается арендодателей, то МСУГС 43 в основном переносит модель МСУГС 13<sup>43</sup>. Ключевые преимущества МСУГС 43 заключаются в повышении прозрачности в отношении активов и обязательств, возникающих из договоров аренды, поскольку арендаторы обязаны признавать их для всех договоров аренды; и повышении сопоставимости финансовых ведомостей арендаторов, приобретающих активы у арендодателей.

#### 5. Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность

43. МСУГС 44, который вступает в силу с 1 января 2025 года, основан на МСФО 5 и определяет учет активов, предназначенных для продажи, а также представление и раскрытие информации о прекращенной деятельности. Он включает дополнительные требования для государственного сектора, в частности раскрытие информации о справедливой стоимости активов, предназначенных для продажи, которые оцениваются по балансовой стоимости, если она существенно ниже их справедливой стоимости<sup>44</sup>.

#### 6. Поправки в отношении затрат по займам

44. В руководстве рассматриваются вопросы, характерные для государственного сектора, с акцентом на операции, связанные с капитализацией затрат по займам, когда средства заимствуются смежной организацией или по линии централизованной программы кредитования. Руководство иллюстрирует степень, в которой затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или

<sup>42</sup> См. <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-04/ipsasb-seeks-comments-retirement-benefit-plans-proposals>.

<sup>43</sup> См. <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-43-leases>.

<sup>44</sup> См. <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-05/ipsasb-issues-ipsas-44-non-current-assets-held-sale-and-discontinued-operations>.

производством квалифицируемого актива, могут быть капитализированы, и облегчает подготовку содержащейся в финансовой отчетности информации, которая является релевантной, достоверно репрезентативной и сопоставимой в отношении таких важных операций государственного сектора<sup>45</sup>.

## 7. Природные ресурсы

45. Консультационный документ по природным ресурсам — это первый шаг Совета по МСУГС в разработке руководства по признанию, измерению, представлению и раскрытию информации о природных ресурсах в государственном секторе<sup>46</sup>. Один из ключевых вопросов заключается в том, можно ли признать природные ресурсы в качестве актива в финансовой отчетности общего назначения. Документ включает следующие разделы: обсуждение описания природных ресурсов; обсуждение учета деятельности, связанной с каждой темой; применение критериев признания активов; связанные с измерениями соображения для каждой темы; и соображения по раскрытию информации.

## 8. Программа работы в 2022 году

46. Программа работы Совета по МСУГС на 2022 год включает проекты по следующим ключевым темам: представление финансовой отчетности; дифференцированная отчетность; и глобальный процесс консультаций по продвижению отчетности государственного сектора в области устойчивого развития<sup>47</sup>. Кроме того, Совет запустил централизованный цифровой портал по международным стандартам, чтобы сориентировать профессиональных бухгалтеров по МСУГС<sup>48</sup>. В мае 2022 года Совет опубликовал консультационный документ о развитии отчетности в области устойчивого развития в государственном секторе<sup>49</sup>.

## C. Практические вопросы внедрения

47. В этом разделе рассматриваются общие, связанные с развитием регулятивного, институционального и кадрового потенциала практические соображения по внедрению МСУГС, основанные на выводах, полученных в ходе внедрения инструментария для развития системы учета, результатах научных исследований и работы, проведенной профессиональными бухгалтерскими организациями и другими партнерами по развитию.

### 1. Правовая и регулятивная среда

48. Внедрение МСУГС требует поддержки заинтересованных сторон и политической поддержки на самом высоком уровне. В некоторых случаях необходимость импорта стандартов, разработанных на международном уровне, для замены существующих национальных стандартов учета в государственном секторе должна быть четко установлена и обоснована. Решение может потребовать законодательной или политической поддержки. Четыре страны, которые недавно применили инструментарий для развития системы учета, используют национальные стандарты учета в государственном секторе, основанные на МСУГС. Тематическое исследование практического внедрения МСУГС на Филиппинах, проведенное по совместному запросу ЮНКТАД и Международной федерации бухгалтеров, иллюстрирует, как страна постепенно внедряла национальные стандарты, основанные

<sup>45</sup> См. <https://www.ipsasb.org/publications/amendments-ipsas-5-borrowing-costs-non-authoritative-guidance>.

<sup>46</sup> См. <https://www.ipsasb.org/publications/consultation-paper-natural-resources>.

<sup>47</sup> См. <https://www.ipsasb.org/publications/mid-period-work-program-consultation-summary> и <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-05/ipsasb-adds-four-projects-its-2022-work-program>.

<sup>48</sup> См. <https://www.ipsasb.org/news-events/2021-11/ipsasb-announces-eis-digital-platform-navigate-international-public-sector-accounting-standards>.

<sup>49</sup> См. <https://www.ipsasb.org/publications/consultation-paper-advancing-public-sector-sustainability-reporting>.



на МСУГС<sup>50</sup>. Кроме того, необходимо оценить степень совместимости и соответствия действующей национальной нормативно-правовой базы с международной практикой. Рекомендуются разработать и принять первичный закон о бухгалтерском учете в государственном секторе. Задержки в обновлении нормативно-правовых рамок могут поставить под угрозу общий успех реформ<sup>51</sup>.

## 2. Институциональные механизмы

49. Роли и обязанности, необходимые для успешного внедрения МСУГС, обычно распределяются между несколькими учреждениями в стране. За подготовку финансовой отчетности отвечают соответствующие организации, определенные конкретным нормативным актом, а аудиторская работа проводится независимой организацией, такой как высшее ревизионное учреждение или управление генерального ревизора, в зависимости от традиционной национальной практики регулирования. Внедрение МСУГС может подразумевать применение признанных во всем мире стандартов аудита. Например, тематическое исследование на Филиппинах показывает, как страна в рамках реформы финансовой отчетности государственного сектора ввела национальные стандарты аудита, основанные на международных стандартах аудита, изданных Советом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности. Еще одной областью, требующей мощной институциональной поддержки, является развитие профессионального потенциала в области бухгалтерского учета и смежных дисциплин, таких как актуарное дело и оценка. Важно уточнить, кто в юрисдикции отвечает за установление стандартов государственного сектора, утверждение или одобрение МСУГС в том виде, в котором они издаются Советом по МСУГС. Также необходима координация между различными учреждениями, ответственными за обеспечение рационального управления финансами государственного сектора. Например, Панафриканская федерация бухгалтеров опубликовала руководство для профессиональных бухгалтерских организаций, которое обеспечивает техническую поддержку правительствам, начавшим или собирающимся начать процесс внедрения МСУГС<sup>52</sup>.

## 3. Укрепление кадрового потенциала

50. Бухгалтерское образование составляет фундаментальную основу бухгалтерской практики; поэтому оно постоянно пересматривается в рамках усилий по устранению разрыва между теоретическим образованием и практическим применением<sup>53</sup>. Образование в области бухгалтерского учета в государственном секторе играет существенную роль в надлежащем осуществлении деятельности органов государственного управления. Всемирный банк отметил, что при поощрении использования МСУГС крайне важно, чтобы национальные заинтересованные субъекты, бухгалтеры, аудиторы, неправительственные организации и сотрудники парламентских бюджетных структур имели возможности для обучения, позволяющего глубоко понять МСУГС, включая преимущества, и создать стимул для реформ. Очень важно дать возможность таким заинтересованным сторонам вести обоснованные дискуссии о том, как принципы и стандарты должны применяться и адаптироваться в национальных системах, а также об оценке того, насколько надлежащим было применение стандартов после их внедрения<sup>54</sup>.

51. Межправительственная рабочая группа экспертов в ходе обсуждений на предыдущих сессиях отмечала, что в государственном секторе существует

<sup>50</sup> См. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/case-study-adoption-international-public-sector-accounting-standards-philippines>.

<sup>51</sup> Такие инструменты Всемирного банка, как институциональные и управленческие обзоры, являются примерами аналитических отчетов, которые сосредоточены на функционировании ключевых государственных институтов; см. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/11334>.

<sup>52</sup> См. <https://www.pafa.org.za/resources/pafa-ipsas-implementation-roadmap>.

<sup>53</sup> См. S. Karatzimas, J. Heiling and C. Aggestam-Pontoppidan, 2022, Public Sector Accounting Education: A structured literature review, *Public Money and Management*.

<sup>54</sup> См. <https://cfr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms>.

хроническая нехватка квалифицированных бухгалтеров. Представленность специалистов государственного сектора в профессиональных бухгалтерских организациях невелика. Например, Конфедерация бухгалтеров Азиатско-Тихоокеанского региона провела опрос профессиональных бухгалтерских организаций, которые представляли через членство около 1,8 миллиона профессионально квалифицированных бухгалтеров из 30 юрисдикций, из которых только около 120 000 (8 процентов) работали в государственном секторе<sup>55</sup>. Такие организации играют существенную роль в оказании помощи учреждениям государственного сектора в создании необходимого профессионального потенциала для надлежащего применения МСУГС. Три из четырех стран, недавно применивших инструментарий для развития системы учета, имеют специализированную профессиональную бухгалтерскую организацию, удовлетворяющую потребности бухгалтеров в учреждениях государственного сектора. Есть признаки того, что число таких организаций, разрабатывающих специализированную подготовку для бухгалтеров государственного сектора, растет. Ассоциация дипломированных сертифицированных бухгалтеров была одной из первых организаций, разработавших учебную программу, посвященную МСУГС. Кроме того, для оказания помощи правительствам и государственным структурам, желающим отчитываться в соответствии с МСУГС, основанными на методе начисления, Международная федерация бухгалтеров разработала пакет материалов для подготовки инструкторов, предназначенный для проведения пятидневного курса, обеспечивающего вводное ознакомление с текущим набором МСУГС<sup>56</sup>. В Объединенной Республике Танзания в ответ на растущий спрос на высококачественную и прозрачную финансовую отчетность, соответствующую МСУГС, Национальный совет бухгалтеров и аудиторов ввел дипломный курс по МСУГС.

52. Внедрение МСУГС — это междисциплинарное мероприятие. Комплексные и основанные на методе начисления стандарты, такие как МСУГС, требуют актуарных оценок для целей измерения, например в контексте пенсионных выплат, причитающихся сотрудникам учреждений государственного сектора. Для определения балансовой стоимости зданий, сооружений и оборудования, подлежащих отражению в бухгалтерском учете организации, часто может потребоваться проведение оценки специалистами. Во многих развивающихся странах таких специалистов либо мало, либо они отсутствуют, и потребность в наращивании потенциала в этих областях является острой.

#### 4. Технические вопросы внедрения

53. Внедрение МСУГС часто осуществляется с использованием поэтапного подхода в отличие от единовременного подхода, который часто может быть технически и финансово сложным. Поэтапный подход предполагает сначала принятие и внедрение МСУГС на основе кассового метода, затем этап миграции, который может включать в себя модифицированные МСУГС на основе кассового метода, а затем — через разумный, определенный период времени — принятие и внедрение МСУГС на основе метода начисления. МСУГС, основанные на кассовом методе, не показывают четкой корреляции ожидаемых результатов и используемых ресурсов в отличие от МСУГС, основанных на методе начисления. Страны используют МСУГС, основанные на кассовом методе, по-разному. Ниже приведены примеры из отдельных стран, по которым имеются последние данные<sup>57</sup>:

а) Ботсвана. Закон о финансовой отчетности 2010 года требует соблюдения МСУГС и наделяет Управление по надзору за бухгалтерским учетом полномочиями по обеспечению соблюдения МСУГС. Институт дипломированных бухгалтеров

<sup>55</sup> См. <http://www.capa.com.my/paos-engaging-with-the-public-sector/>.

<sup>56</sup> См. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/train-trainer-introduction-ipsas-module-1-introduction>.

<sup>57</sup> См. <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/botswana>; [http://www.treasury.gov.cy/treasury/treasurynew.nsf/page74\\_en/page74\\_en?opendocument](http://www.treasury.gov.cy/treasury/treasurynew.nsf/page74_en/page74_en?opendocument) и <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/cyprus>; <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/nepal>; и <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/35096>.

утверждает, что правительство приняло модифицированные стандарты по кассовому методу, используя МСУГС в качестве эталона, и намерено перейти на МСУГС по методу начисления к 2023 году.

b) Кипр. Казначейство в сотрудничестве с внешними консультантами подготовило комплексный план действий по переходу государственного сектора на учет по методу начисления с учетом мнений и комментариев всех соответствующих министерств, Аудиторского управления и Службы внутренней ревизии. Совет министров утвердил план действий в 2016 году и уполномочил Контролера предпринять все необходимые действия для его реализации в сотрудничестве со всеми отраслевыми министерствами, ведомствами и независимыми службами.

c) Непал. С 2009 года Совет по стандартам бухгалтерского учета разрабатывает стандарты учета в государственном секторе на основе МСУГС по кассовому методу. Институт дипломированных бухгалтеров утверждает, что правительство планирует внедрить национальные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе в 16 министерствах и уже опробовало их применение в Министерстве физической инфраструктуры и транспорта и Министерстве по делам женщин, детей и социального обеспечения.

d) Сьерра-Леоне. Управление Контролера приняло МСУГС на основе кассового метода. В настоящее время не предусмотрено планов по переходу на МСУГС, основанные на методе начисления, но ведутся обсуждения по разработке «дорожной карты» для повышения качества и полноты отчетности в государственном секторе, которая также будет учитывать меры по решению проблем, связанных с идентификацией и оценкой основных фондов и природных ресурсов, а также разработку и эксплуатацию эффективно интегрированной информационной системы финансового управления.

#### IV. Вопросы для дальнейшего обсуждения

54. Последние изменения в отношении МСФО и МСУГС и практические вопросы, возникающие при их внедрении, освещены в настоящей записке. Помимо вопросов, представленных в этой записке, делегаты тридцать девятой сессии Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности, возможно, решат рассмотреть следующие вопросы:

a) Существуют ли барьеры, ограничивающие дальнейшее внедрение МСФО и МСУГС во всем мире?

b) В какой степени преимущества перехода на МСФО и МСУГС были получены на практике?

c) Каковы некоторые из основных уроков, извлеченных в отношении связанных с укреплением регулятивного, институционального и кадрового потенциала аспектов внедрения МСФО и МСУГС?

d) Существуют ли области, требующие дальнейшего наращивания потенциала в государствах для содействия внедрению МСФО и МСУГС?

e) Как Межправительственная рабочая группа экспертов может продолжить свою работу с инструментарием для развития системы учета, чтобы поддержать государства в практическом внедрении МСФО и МСУГС?