

Международный опыт составления консолидированных финансовых отчетов в общественном секторе

Карен Исмаилович Алавердян (e-mail: karen.alaverdyan@minfin.am), начальник Управления методологии бухгалтерского учета общественного сектора и мониторинга отчетности Министерства финансов Республики Армения (г. Ереван)

Раффи Араевич Алексанян (e-mail: raffi.aleksanyan@minfin.am), к. э. н., заместитель начальника Управления методологии бухгалтерского учета общественного сектора и мониторинга отчетности Министерства финансов Республики Армения (г. Ереван)

Светлана Александровна Табалина (e-mail: tabalina@nifi.ru), старший научный сотрудник Центра финансового менеджмента в государственном секторе Научно-исследовательского финансового института (г. Москва)

Аннотация

В статье представлен анализ требований международных стандартов к составлению консолидированных отчетов в общественном секторе. Отмечается, что государства заинтересованы в составлении консолидированных отчетов по разным международным стандартам, основные из которых — Руководство по статистике государственных финансов (СГФ) МВФ и Международные стандарты финансовой отчетности организаций общественного сектора (МСФО ОС). Рассматриваются подходы, используемые в ряде стран к составлению такой отчетности. Сделаны выводы о том, что в практике некоторых стран используется подход, позволяющий соблюдать требования как Руководства по СГФ, так и МСФО ОС. В ряде стран требования, аналогичные требованиям МСФО ОС, закреплены в национальном законодательстве. Большинство стран, в том числе Республика Армения и Российская Федерация, используют поэтапный переход к составлению консолидированных финансовых отчетов в общественном секторе.

Ключевые слова:

консолидированная финансовая отчетность, общественный сектор, Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС), общественные финансы

JEL: H83, M48

Консолидированная финансовая отчетность в общественном секторе — важный инструмент анализа состояния и эффективности использования общественных финансов. Составление консолидированных финансовых отчетов в общественном секторе — сложный процесс, который по-разному организован в тех странах, которые перешли к составлению такой отчетности.

ТРЕБОВАНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ К СОСТАВЛЕНИЮ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА

Организации общественного сектора составляют и представляют различные виды отчетности, в том числе:

- отчеты об исполнении бюджета;

- статистические отчеты, в том числе составленные в соответствии с требованиями Руководства по статистике государственных финансов МВФ¹;
- финансовые отчеты;
- управленческие отчеты;
- другие виды отчетности.

Формы, сроки и способы представления такой отчетности, порядок формирования ее показателей, а также необходимость аудиторской проверки отчетов организаций общественного сектора высшим органом государственного аудита или независимыми аудиторами регулируются национальным законодательством, а требования к порядку составления такой отчетности и круг организаций, включаемых в периметр консолидации, могут различаться от страны к стране.

Для международных сопоставлений необходимо использовать показатели отчетности, которая составлена по общим правилам, основанным на международных стандартах.

Консолидированные финансовые отчеты — это финансовые отчеты экономического субъекта, в которых активы, обязательства, чистые активы, доходы, расходы и денежные потоки контролирующей организации и подконтрольных ей организаций представлены так, как будто это одна организация.

Составление консолидированной финансовой отчетности — сложный процесс, требующий значительных ресурсов, тем не менее правительства многих государств публикуют такую отчетность, признавая тем самым, что отражаемая в такой отчетности агрегированная информация имеет ценность и оправдывает затраченные на ее формирование ресурсы налогоплательщиков.

В настоящее время широко применяются и являются признанными для общественного сектора две группы международных стандартов, регулирующих составление отчетности: Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) [1], выпускаемые Советом по МСФО ОС Международной федерации бухгалтеров (*The International Public Sector Accounting Standards Board — IPSASB*), и Руководство Международного валютного фонда по статистике государственных финансов (Руководство по СГФ), последняя редакция которого выпущена в 2014 г. [2].

Оба стандарта — МСФО ОС и Руководство по СГФ — требуют составления консолидированной отчетности, но формы отчетов, подходы к их формированию и принципы консолидации существенно отличаются. Основные различия между стандартами МСФО ОС и Руководством по СГФ представлены в табл. 1.

Таблица 1

Основные различия между МСФО ОС и Руководством по СГФ

Требования к отчетности	МСФО ОС	Руководство по СГФ
Выпускающая организация	Совет по МСФО ОС Международной федерации бухгалтеров	Международный валютный фонд (МВФ)
Сфера применения	Все формы финансовой отчетности общего назначения (т. е. отчетности, предназначенной для широкого круга пользователей, у которых нет возможности получить доступ к внутренней информации о результатах деятельности организаций) организаций общественного сектора, за исключением коммерческих организаций общественного сектора	Статистическая отчетность сектора государственного управления, направляемая в МВФ. Согласуется с отчетностью по Системе национальных счетов — СНС (2008 г.) и Европейской системой национальных и региональных счетов — ЕСС (2010 г.). Отчетность используется для анализа и оценки эффективности налогово-бюджетной политики государства и эффективности государственного сектора

¹ *Government Finance Statistics Manual*. URL: <http://www.imf.org/external/np/sta/gfsm/>.

Требования к отчетности	МСФО ОС	Руководство по СГФ
Обязательность применения	Не являются обязательными. Национальное законодательство каждой страны устанавливает, какие стандарты финансовой отчетности должны применяться организациями общественного сектора. Это могут быть национальные стандарты, разработанные самостоятельно или на базе МСФО для коммерческого сектора (Великобритания) или МСФО ОС (Новая Зеландия, Казахстан); в мировой практике также есть случаи, когда национальное законодательство разрешает или требует непосредственного применения МСФО и МСФО ОС. Применение МСФО ОС поощряется международными организациями	Обязательны для стран, которые направляют статистическую отчетность в МВФ
Требования консолидации	Составление консолидированной отчетности является обязательным	Составление консолидированной отчетности является обязательным
Основа консолидации	Консолидированная отчетность организаций общественного сектора основана на принципе контроля: организация включается в консолидированную отчетность, если она контролируется другой организацией. Понятие контроля детально определено в МСФО ОС 35	Консолидированная отчетность основана на принципе деления сектора государственного управления на подсекторы: — сектор центрального правительства; — сектор региональных органов государственного управления; — сектор органов местного самоуправления
Организации, охватываемые консолидацией (периметр консолидации)	В консолидированную отчетность общественного сектора включаются как некоммерческие, так и коммерческие организации, осуществляющие любые виды деятельности (за исключением инвестиционных организаций, как они определены в МСФО ОС 35), расположенные как в данной стране, так и за ее пределами. Сектор государственного управления и его подсекторы в консолидированной отчетности не выделяются. Представление информации о секторе государственного управления в консолидированной финансовой отчетности возможно на добровольной основе по решению соответствующего правительства в соответствии с МСФО ОС 22 «Раскрытие финансовой информации о секторе государственного управления» (<i>IPSAS 22 Disclosure of Financial Information about the General Government Sector</i>)	В консолидированную отчетность включаются: — органы центрального правительства; — региональные органы государственного управления; — органы местного самоуправления; — нерыночные некоммерческие организации, созданные перечисленными выше органами управления; — фонды социального обеспечения, созданные перечисленными выше органами управления. Коммерческие (рыночные) организации с государственным участием (государственные финансовые и нефинансовые корпорации), а также любые организации, не являющиеся резидентами данной территории, в отчетность по СГФ не включаются
Процедуры консолидации	Отчетность консолидируется «строка в строку» с исключением всех внутригрупповых операций	Отчетность консолидируется «строка в строку» за исключением всех существенных внутригрупповых операций. Исключение несущественных операций может не осуществляться

Источник: составлено авторами по [3, с. 18].

Начиная с отчетности за периоды с 1 января 2017 г. и позднее действуют следующие Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора, регулирующие вопросы составления консолидированной финансовой отчетности организаций общественного сектора:

- IPSAS 34 Separate Financial Statements (МСФО ОС 34 «Отдельные финансовые отчеты»²);
- IPSAS 35 Consolidated Financial Statements (МСФО ОС 35 «Консолидированные финансовые отчеты»);
- IPSAS 36 Investments in Associates and Joint Ventures (МСФО ОС 36 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»);
- IPSAS 37 Joint Arrangements (МСФО ОС 37 «Совместная деятельность»);
- IPSAS 38 Disclosure of Interests in Other Entities (МСФО ОС 38 «Раскрытие информации о долях участия в других организациях»).

При разработке МСФО ОС 35 «Консолидированные финансовые отчеты» в качестве одной из целей декларировалось преодоление, насколько это возможно, различий между финансовыми и статистическими отчетами в общественном секторе, формируемыми, соответственно, согласно МСФО ОС и Руководству по СГФ. Тем не менее преодолеть все различия между двумя международно признанными системами отчетности, вероятно, невозможно вследствие того, что консолидация в соответствии с МСФО ОС базируется на принципах контроля, а консолидация в соответствии с СГФ осуществляется по подсекторам сектора государственного управления.

Определение круга организаций, активы, обязательства, денежные потоки и результаты деятельности которых должны включаться в консолидированную финансовую отчетность (т. е. определение периметра консолидации), является наиболее сложным вопросом при осуществлении консолидации в соответствии с МСФО ОС, так как наличие контроля одной организации над другой не всегда очевидно.

В соответствии с МСФО ОС 35 одна организация контролирует другую организацию в тех и только тех случаях, когда контролирующая организация:

- обладает полномочиями в отношении контролируемой организации;
- вправе получать выгоды и преимущества, как финансовые, так и нефинансовые, от подконтрольной организации и подвержена риску снижения таких выгод и преимуществ;
- имеет возможность влиять на характер или размер таких выгод и преимуществ через осуществление своих полномочий в отношении контролируемой организации.

В общественном секторе полномочия контролирующей организации не всегда реализуются через владение долевыми инструментами (акциями, долями в капитале) контролируемой организации, дающими право голоса. Как правило, в общественном секторе такие полномочия реализуются через установленное законом, административными требованиями, учредительными документами или обязывающим соглашением в иных формах право определять финансовую и операционную политику контролируемой организации, требовать от контролируемой организации использовать активы такими способами и (или) принимать такие обязательства, которые повлияют на характер и (или) объем получаемых выгод и преимуществ.

Выгоды и преимущества, которые контролирующая организация вправе получать от контролируемой организации, могут носить как финансовый, так и нефинансовый характер.

Нефинансовые выгоды включают преимущества от использования ограниченных ресурсов и не измеряются в финансовых показателях, экономические выгоды получает не контролирующий субъект общественного сектора, а непосредственные потребители услуг организации. Нефинансовые выгоды и преимущества возникают, когда деятельность контролируемой организации соответствует целям контролирующей организации и способствует достижению этих целей.

² Здесь и далее переводы названий МСФО ОС даны в соответствии с их официальным переводом на русский язык. См.: https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/.

Консолидированная финансовая отчетность организаций общественного сектора включает:

- консолидированный отчет о финансовом положении;
- консолидированный отчет о финансовых результатах;
- консолидированный отчет об изменениях чистых активов (капитала);
- консолидированный отчет о движении денежных средств;
- консолидированный отчет, представляющий сопоставление бюджетных и фактических сумм;

— пояснения к консолидированным финансовым отчетам.

В соответствии с МСФО ОС 35 используются следующие процедуры консолидации:

— складываются одинаковые статьи активов, обязательств, чистых активов (капитала), доходов, расходов и денежных потоков финансовых отчетов контролирующей организации и контролируемых организаций;

— исключается текущая стоимость инвестиций контролирующей организации в каждую из контролируемых организаций и доля контролирующей организации в чистых активах (капитале) каждой из контролируемых организаций. Любой возникающий гудвилл отражается в консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО ОС 40 «Объединения организаций общественного сектора» (*IPSAS 40 Public Sector Combinations*);

— полностью исключаются все возникшие в результате операций между контролирующей организацией и контролируемыми организациями (и между контролируемыми организациями без участия контролирующей организации) активы, обязательства, чистые активы (капитал), доходы, расходы и денежные потоки. Прибыли или убытки, возникшие в результате операций между консолидируемыми организациями и включенные в стоимость таких активов как запасы или основные средства, также полностью исключаются.

Неконтролирующая доля (доля меньшинства) в одной или нескольких контролируемых организациях отражается в консолидированном отчете о финансовом положении отдельной статьей в составе чистых активов (капитала) отдельно от чистых активов (капитала), принадлежащих контролируемой организации.

МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОБЩЕСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

В практике составления консолидированной финансовой отчетности общественного сектора применяются как подходы, соответствующие МСФО ОС, так и другие подходы, которые, хотя и не соответствуют МСФО ОС, но позволяют однозначно определить круг консолидируемых организаций (периметр консолидации) и тем самым снизить затраты на формирование консолидированной отчетности общественного сектора.

Сообщество по взаимному изучению и обмену опытом по управлению государственными финансами PEMPAL (*Public Expenditure Management Peer Assisted Learning*) выделяет [3, с. 28] следующие используемые в международной практике подходы к определению организаций, включаемых в периметр консолидации.

Правовой подход

В случае использования правового подхода организации, подлежащие включению в периметр консолидации, определяются в соответствии с законодательными требованиями. Основным преимуществом такого подхода является простота использования, однако этот подход не позволяет проводить межстрановые сравнения, поскольку законодательно определенный периметр консолидации может отличаться от страны к стране.

Подход с учетом подсекторов сектора государственного управления

Этот подход актуален для правительственных структур. Например, в качестве организаций, подлежащих включению в периметр консолидации, могут рассматриваться все организации сектора государственного управления. В этом случае консолидированная

финансовая отчетность будет включать показатели отчетности тех же организаций, что и отчетность в соответствии с Руководством по СГФ. Этот подход позволяет осуществлять межстрановые сравнения, поскольку закреплен в Руководстве по СГФ. Однако в этом случае в периметр консолидации не включаются коммерческие организации с государственным участием.

Подход с учетом контроля

Такой подход соответствует МСФО ОС. Контроль может существовать и в тех случаях, когда отсутствует юридически закрепленное право собственности контролирующей организации над долями в контролируемой организации, например в случаях, когда государственные органы обладают правом назначать и смещать ключевой управленческий персонал контролируемой организации, определяя тем самым решения, принимаемые в отношении значимой деятельности такой организации. К недостаткам этого подхода можно отнести сложность применения концепции контроля на практике.

Бюджетный подход

Такой подход может использоваться в общественном секторе и заключается в том, что консолидации подлежат показатели финансовой отчетности всех организаций, финансируемых из бюджета определенного уровня, например государственного бюджета или бюджета муниципального образования. Этот подход обеспечивает согласованность с бюджетом и позволяет осуществлять мониторинг исполнения бюджета, однако не все организации, финансируемые из бюджета, относятся к контролируемым организациям.

Большинство стран осуществляют консолидацию в соответствии с иерархией организаций сектора: составляется консолидированная отчетность органов местного самоуправления, региональных органов государственной власти, а затем производится консолидация отчетности правительства страны и отчетности субнационального уровня.

Такой подход позволяет осуществлять и консолидацию на основе подсекторов сектора государственного управления, и консолидацию на основе контроля в соответствии с МСФО ОС.

Если консолидация основана на секторах в соответствии с Руководством по СГФ, из консолидированной отчетности исключаются показатели контролируемых органами власти коммерческих организаций (финансовых и нефинансовых корпораций), отчетность консолидируется по всем уровням сектора государственного управления.

Если консолидация основана на принципах контроля, то показатели контролируемых органами власти коммерческих организаций включаются в консолидированную финансовую отчетность. Но, как правило, в целях МСФО ОС центральное правительство не рассматривается как организация, контролирующая субнациональные органы власти, поэтому консолидированная финансовая отчетность всего сектора государственного управления в данном случае не составляется.

Формирование консолидированной финансовой отчетности общественного сектора страны — сложная задача, решение которой требует как законодательного регулирования, так и подготовки учетных и информационных систем, а также квалифицированных кадров. По данным, приводимым PEMPAL, в Великобритании процесс подготовки к составлению консолидированной финансовой отчетности общественного сектора на национальном уровне занял более десяти лет [3, стр. 89].

Обобщенные результаты анализа международного опыта составления и представления консолидированной финансовой отчетности общественного сектора приведены в табл. 2. Для сравнительного анализа были выбраны как страны, имеющие многолетний опыт составления консолидированной финансовой отчетности организаций общественного сектора (Австралия, Новая Зеландия), так и государства постсоветского пространства, осуществляющие в настоящее время переход к составлению консолидированной финансовой отчетности в общественном секторе и до недавнего времени

такую отчетность не составлявшие (Республика Армения, Российская Федерация, Республика Казахстан, Литовская Республика).

Таблица 2

**Международная практика составления и представления
консолидированной финансовой отчетности общественного сектора**

Порядок консолидации	Новая Зеландия	Австралия	Швейцария	Литовская Республика	Республика Казахстан	Российская Федерация	Республика Армения
Формирование консолидированной финансовой отчетности общественного сектора	Да	Да	Да	Да	Планируется с отчетности за 2018 г.	Планируется с отчетности за 2020 г. В настоящее время составляется консолидированная отчетность об исполнении бюджета и консолидированная отчетность по правилам СГФ	На уровне министерств планируется с 2018 г. В дальнейшем планируется переход к составлению консолидированной финансовой отчетности правительства
Применяемые стандарты финансовой отчетности	Национальные стандарты на основе IFRS и IPSAS	Национальные стандарты	IPSAS с отступлениями	Национальные стандарты на основе IPSAS	Национальные стандарты на основе IPSAS	Национальные стандарты на основе IPSAS	Национальные стандарты (APSAS) на основе IPSAS
Периметр консолидации	Центральное правительство + Государственные некоммерческие организации + Государственные коммерческие организации	Центральное правительство + Государственные финансовые корпорации + Государственные нефинансовые корпорации Всего консолидируется отчетность 149 единиц	Центральное правительство + Государственные учреждения, фонды Инвестиции в государственные коммерческие предприятия отражаются в отчетности по методу долевого участия	Сектор государственного управления Инвестиции в контролируемые государством коммерческие организации отражаются в отчетности по методу долевого участия	Планируется консолидация в масштабе сектора государственного управления Включение в периметр консолидации контролируемых государством коммерческих организаций в настоящее время не предполагается	Планируется консолидация в масштабе сектора государственного управления + Отдельные государственные корпорации, перечень которых будет установлен правительством	На уровне министерств планируется с 2018 г. В дальнейшем планируется переход к составлению консолидированной финансовой отчетности правительства

* Государственные корпорации в соответствии с Гражданским кодексом РФ (ст. 50) — одна из организационно-правовых форм некоммерческих организаций.

Источник: составлено авторами.

В Новой Зеландии консолидированная финансовая отчетность общественного сектора — финансовая отчетность Правительства Новой Зеландии³ — формируется на основе стандартов бухгалтерского учета организаций общественного сектора (*Public Benefit Entity*

³ URL: <http://www.treasury.govt.nz/government/financialstatements/yearend/jun17>.

(PBE) Accounting Standards) [4], в основном соответствующих МСФО ОС. Консолированную финансовую отчетность общественного сектора в Новой Зеландии составляет Казначейство. Консолированная финансовая отчетность общественного сектора подлежит обязательному аудиту.

В комплект консолидированной отчетности общественного сектора включаются:

- отчет о финансовых результатах;
- анализ расходов по функциональной классификации;
- отчет о совокупных доходах и расходах;
- отчет об изменении чистых активов;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет о финансовом положении;
- отчет по сегментам (выделены: центральное правительство (*Core Crown*), организации, созданные центральным правительством, государственные предприятия);
- пояснения к финансовым отчетам.

Такой подход позволяет отразить в консолидированной финансовой отчетности данные о секторе центрального правительства, соответствующие и МСФО ОС, и Руководству по СГФ.

В Австралии консолидированную финансовую отчетность общественного сектора Австралии — отчетность Правительства Австралии и сектора государственного управления⁴ — подготавливает Министерство финансов. Достоверность консолидированной финансовой отчетности подтверждается высшим органом государственного аудита Австралии.

В консолидированную финансовую отчетность общественного сектора Австралии включаются следующие отчеты:

- отчет о результатах деятельности Правительства Австралии и сектора государственного управления Австралии;
- баланс Правительства Австралии и сектора государственного управления Австралии;
- отчет о движении денежных средств Правительства Австралии и сектора государственного управления Австралии;
- отчет об изменениях капитала (чистых активов) Правительства Австралии и отчет об изменениях капитала сектора государственного управления Австралии;
- пояснения к финансовым отчетам.

Сопоставления фактических и бюджетных сумм (включая показатели первоначального и измененного бюджетов) приводятся в пояснениях к финансовым отчетам.

Финансовые отчеты Правительства Австралии подготавливаются в соответствии со стандартами бухгалтерского учета Австралии (*Australian Accounting Standards*) [5], включая стандарт финансовой отчетности для общественного сектора 1049 — Финансовая отчетность правительства и сектора государственного управления (*AASB 1049 Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting*) [6], который не основан на эквивалентных международных стандартах и является национальным стандартом Австралии.

Правила, установленные Статистическим бюро Австралии в Руководстве по статистике государственных финансов Австралии [7], используются при формировании финансовой отчетности в той мере, в какой они не противоречат стандартам бухгалтерского учета Австралии. Если ключевые агрегированные фискальные показатели в финансовой отчетности существенно отличаются от тех, которые рассчитываются по правилам Руководства по статистике государственных финансов Австралии, в пояснениях к финансовой отчетности приводится выверка сумм этих показателей. Определение контроля для целей консолидации соответствует принципам МСФО ОС.

⁴ URL: www.finance.gov.au.

В Швейцарии консолидированная финансовая отчетность⁵ федерального правительства включает:

- отчет о финансовых результатах;
- отчет о финансовом положении;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет о чистых активах/ капитале;
- пояснения к годовому финансовому отчету.

В пояснениях к консолидированной финансовой отчетности за 2016 г. указано, что такая отчетность подготовлена в соответствии с МСФО ОС с рядом отступлений, включая отражение инвестиций в коммерческие организации, в которых доля Федерального правительства Швейцарии составляет 50 % и более, по методу долевого участия. Полная консолидация контролируемых коммерческих организаций предполагается, начиная с отчетности за 2017 г. В пояснениях к консолидированной отчетности указаны и другие отступления от МСФО ОС, связанные с требованиями национального законодательства.

Политика Правительства Швейцарии — постепенный подход к применению МСФО ОС, что позволяет минимизировать затраты на подготовку финансовой отчетности, например затраты на перенастройку автоматизированных систем учета, подготовку кадров и другие аналогичные затраты.

В Литве начиная с 2012 г. Министерством финансов осуществляется подготовка консолидированной финансовой отчетности государственного сектора на основе национальных стандартов, в целом соответствующих МСФО ОС [8]. Концепция контроля не полностью используется для определения периметра консолидации: контролируемые государством компании и предприятия отражаются в консолидированной отчетности методом долевого участия.

В Казахстане консолидированная финансовая отчетность государственного сектора пока не готовится в связи с тем, что еще не все организации государственного сектора ведут учет по методу начисления, а детальные методики и инструменты подготовки консолидированной финансовой отчетности в настоящее время находятся в процессе разработки и согласования [9]. Подготовка консолидированной финансовой отчетности организаций общественного сектора Республики Казахстан предполагается, начиная с отчетности за 2018 г. Полная консолидация коммерческих организаций общественного сектора в первые годы составления консолидированной отчетности общественного сектора не предусматривается.

В Российской Федерации в настоящее время разработаны национальные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе, основанные на МСФО ОС. В том числе разработан проект федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность»⁶. Вступление стандарта в силу запланировано, начиная с отчетности за 2020 г.

В состав консолидированной отчетности общественного сектора Российской Федерации будут включаться следующие отчеты:

- консолидированный бухгалтерский баланс;
- консолидированный отчет о финансовых результатах;
- консолидированный отчет о движении денежных средств;
- отчет об исполнении консолидированного бюджета;
- отчет об исполнении консолидированного бюджета и бюджета государственного внебюджетного фонда;

⁵ URL: https://www.efv.admin.ch/efv/en/home/finanzberichterstattung/finanzberichte/konsolidierte_rg_bund.html.

⁶ Проект приказа Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность». URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/#.

— пояснительная записка и пояснения к консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Проект стандарта «Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность» содержит ряд отступлений от требований МСФО ОС 35. В частности, при определении периметра консолидации концепция контроля используется не в полной мере. В соответствии с проектом стандарта консолидации подлежит бухгалтерская отчетность организаций государственного сектора и отдельных государственных корпораций, учрежденных Российской Федерацией на основе имущественного взноса и созданных на основании федерального закона Российской Федерации для осуществления социальных, управленческих или иных общественно полезных функций⁷.

По мере развития практики подготовки консолидированной отчетности предполагается расширение перечня субъектов государственного сектора, обязанных готовить консолидированную отчетность, а также перечень консолидируемых организаций.

Консолидированная финансовая отчетность организаций общественного сектора Республики Армения в соответствии со Стандартом бухгалтерского учета в общественном секторе Республики Армения (*Armenian Public Sector Accounting Standards – APSAS*), разделом 9 «Консолидированные и отдельные финансовые отчеты» [10], включает:

- консолидированный отчет о финансовом положении;
- консолидированный отчет о финансовых результатах;
- консолидированный отчет об изменениях в чистых активах (капитале);
- консолидированный отчет о движении денежных средств;
- пояснения к финансовым отчетам.

Понятие контроля, контролирующей и контролируемой организации в целях составления консолидированной финансовой отчетности и исключения из консолидации также определены в APSAS.

Министерство финансов Республики Армения использует принятый многими странами поэтапный подход к формированию консолидированной финансовой отчетности общественного сектора. На первом этапе будут сформированы консолидированные финансовые отчеты отдельных министерств Республики Армения, затем эта практика будет последовательно распространяться на весь общественный сектор.

При составлении консолидированной отчетности министерств Республики Армения, включающей показатели отчетности министерства как контролирующего субъекта (далее — контролирующее министерство), и контролируемых организаций общественного сектора подлежат исключению следующие операции:

- остатки дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам между контролирующим министерством и контролируруемыми организациями;
- остатки отложенных доходов по внеоборотным активам, полученным контролируемыми организациями от контролирующего министерства;
- доходы и расходы отчетного периода по операциям передачи активов в натуральной форме между контролирующим министерством и контролируемыми организациями;
- потоки денежных средств между контролирующим министерством и контролируемыми организациями.

В целях составления консолидированной финансовой отчетности операции, подлежащие исключению при консолидации, должны отражаться в бухгалтерском учете контролирующего министерства и контролируемых организаций обособленно.

До начала процедуры консолидации суммы оборотов и остатков по операциям между контролирующим министерством и каждой из контролируемых организаций должны быть выверены, все разногласия урегулированы.

⁷ Федеральный закон № 7-ФЗ от 12 января 1996 г. «О некоммерческих организациях».

ВЫВОДЫ

Анализ международной практики формирования консолидированной финансовой отчетности общественного сектора позволяет сделать следующие выводы:

— большинство рассмотренных стран, осуществляющих подготовку консолидированной финансовой отчетности общественного сектора, используют национальные стандарты бухгалтерского учета общественного сектора с различной степенью соответствия МСФО ОС;

— не все страны в полной мере руководствуются концепцией контроля, на которой основана консолидация финансовой отчетности в соответствии с МСФО ОС 35. Особенно это характерно для стран, которые не так давно начали использование принципов МСФО ОС для подготовки отчетности организаций общественного сектора;

— большинство стран осуществляют выверку показателей такой отчетности с показателями отчетности сектора государственного управления, сформированной в соответствии с требованиями Руководства по СГФ;

— не все страны готовят весь комплект отчетов, предусмотренных МСФО ОС. Из семи проанализированных стран сопоставление бюджетных и фактических сумм представляют в консолидированной финансовой отчетности только Новая Зеландия и Австралия;

— переход к составлению консолидированной финансовой отчетности общественного сектора осуществляется в основном поэтапно, с постепенным расширением периметра консолидации в течение ряда лет;

— большинство стран осуществляют подготовку консолидированной финансовой отчетности общественного сектора на основе иерархии организаций общественного сектора (по уровням консолидации);

— процесс перехода к составлению консолидированной финансовой отчетности общественного сектора является достаточно длительным, требует закрепления на уровне национального законодательства, совершенствования бухгалтерского учета в общественном секторе и его автоматизации, подготовки квалифицированного персонала на разных уровнях системы государственного управления.

Библиография / References

1. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2017 Edition, vol. I, vol. II, International Federation of Accountants. Available at: <http://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.
2. Government Finance Statistics Manual 2014. International Monetary Fund. Available at: <http://www.imf.org/external/np/sta/gfsm/>.
3. Руководство КС PEMPAL по консолидации финансовой отчетности / Казначейское сообщество PEMPAL. Тематическая группа по бухгалтерскому учету и отчетности в государственном секторе. URL: https://www.pempal.org/sites/pempal/files/financial_reporting_consolidation_guidance_rus.pdf [Financial Reporting Consolidation. PEMPAL Treasury Community of Practice. Thematic Group on Public Sector Accounting and Reporting. Available at: https://www.pempal.org/sites/pempal/files/financial_reporting_consolidation_guidance_eng.pdf (In Russ.)].
4. Public Sector PBE Standards. External Reporting Board. Available at: <https://www.xrb.govt.nz/accounting-standards/public-sector/>.
5. AASB Standards. Australian Accounting Standards Board. Available at: <http://www.aasb.gov.au/Pronouncements/Current-standards.aspx>.
6. AASB 1049. Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting. Australian Accounting Standards Board. Available at: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB1049_10-07-COMPmar15_07-16.pdf.
7. Australian System of Government Finance Statistics: Concepts, Sources and Methods. Australian Bureau of Statistics, Commonwealth of Australia, 2015. Available at: [http://www.ausstats.abs.gov.au/ausstats/subscriber.nsf/0/418BDDEBD088A012CA257F230019D433/\\$File/55140_2015.pdf](http://www.ausstats.abs.gov.au/ausstats/subscriber.nsf/0/418BDDEBD088A012CA257F230019D433/$File/55140_2015.pdf).

8. Лакис В., Камараускене И. Реформа бухгалтерского учета общественного сектора: проблемы консолидации отчетов // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D: экономические и юридические науки. 2012. № 13. С. 77–80 [Lakis V., Kamarauskene I. The Reform of the Accounting of the Public Sector: the Problems of Consolidation of Accounts. *Vestnik Polotskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya D: Ekonomicheskie i Yuridicheskie Nauki* – *Herald of Polotsk State University. Series D: Economics and Law Sciences*, 2012, no. 13, pp. 77–80 (In Russ.)].
9. Introducing Accrual Accounting in the Republic of Kazakhstan. PEMPAL TCOP Thematic Group Meeting on Public Sector Accounting. 3–5 October 2016. Minsk, Belarus. Day 2 Materials. Available at: <https://www.pempal.org/events/pempal-tcop-thematic-group-meeting>.
10. Armenian Public Sector Accounting Standards (APSAS). Available at: http://www.minfin.am/website/images/website/h.h_audit/725-N.pdf.

K. I. Alaverdyan, R. A. Aleksanyan, S. A. Tabalina

International Practice of Consolidated Financial Statements Presentation at Public Sector

Authors' affiliation:

Karen I. Alaverdyan (e-mail: karen.alaverdyan@minfin.am), Ministry of Finance of the Republic of Armenia, Yerevan 0010, Republic of Armenia

Raffi A. Aleksanyan (e-mail: raffi.aleksanyan@minfin.am), Ministry of Finance of the Republic of Armenia, Yerevan 0010, Republic of Armenia

Svetlana A. Tabalina (e-mail: tabalina@nifi.ru), ORCID 0000-0001-7998-2446, Financial Research Institute, Moscow 127006, Russian Federation

Abstract

The article discusses the international standard requirements to the public sector consolidated financial statements. The main international standards guides for the public sector statements are the Government Finance Statistics Manual (GFSM) and the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). The article highlights that several countries use the approach to public sector financial statements that allows to comply both GFSM and IPSAS requirements. Most governments use step-by-step transfer to the consolidated financial statements presentation at the public sector.

Keywords:

consolidated financial statements, public sector, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), public finance

JEL: H83, M48

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2018-4-103-114>