



Руководство по сравнительному анализу: Интеграция бухгалтерского учета в государственном секторе и статистики государственных финансов

Устранение различий между международными стандартами учета в государственном секторе, статистикой государственных финансов и европейской системой счетов

Май 2019

Международный банк реконструкции и развития / Всемирный банк

1818 H Street NW

Washington DC 20433

Телефон: 202-473-1000

Интернет: www.worldbank.org

Настоящий документ является результатом работы сотрудников Всемирного банка с привлечением внешних источников. Заключение, интерпретация и выводы, представленные в настоящей работе, не обязательно отражают взгляды Всемирного банка, его Совета исполнительных директоров или правительств, которые они представляют.

Всемирный банк не гарантирует точность данных, включенных в настоящую работу. Границы, цвета, обозначения и другая информация, показанная на любой карте в настоящей работе не подразумевает каких-либо суждений со стороны Всемирного банка относительно юридического статуса какой-либо территории, или одобрения или принятия таких границ.

Права и разрешения

Материалы, содержащиеся в настоящей работе защищены авторским правом. Поскольку Всемирный банк поощряет распространение своих знаний, настоящая работа может быть воспроизведена, полностью или частично, для некоммерческих целей, при условии, что дана полная ссылка на данную работу.

Любые запросы по поводу прав и лицензий, включая субсидиарные авторские права, следует направлять в отдел публикаций Всемирного банка, Группа Всемирного банка, по адресу 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; факс: 202-522-2625; эл. почта: pubrights@worldbank.org.



Руководство по сравнительному анализу: Интеграция бухгалтерского учета в государственном секторе и статистики государственных финансов

Устранение различий между международными стандартами
учета в государственном секторе, статистикой государственных
финансов и европейской системой счетов

Май 2019

Программа Всемирного банка в области бухгалтерского учета и отчетности
в государственном секторе (PULSAR)

Под управлением:



CFRR >>
**Centre for Financial
Reporting Reform**



При совместном финансировании:

 **Federal Ministry
Republic of Austria
Finance**

 Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,
Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO

Признательность

Настоящее руководство по сравнительному анализу представляет собой второй продукт знаний Практикующего сообщества по основам финансовой отчетности (FINCOP) программы в области бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе (PULSAR). Оно было разработано при поддержке Цюрихского университета прикладных наук (ZHAW), практикующих специалистов в области статистики государственных финансов и международных экспертов.

FINCOP хотело бы отметить следующих лиц, внесших вклад в эту работу: Андре Шваллер (швейцарское федеральное управление финансов), Аббаз Кызылбаш и Арман Ватян (Всемирный банк), а также Андреас Бергманн, Сандро Фукс и Паскаль Хорни, (ZHAW).

FINCOP также хотело бы выразить благодарность следующим рецензентам за их ценные комментарии: Кейт Хейес (Евростат), Деон Танзер (МВФ), Ян Каррутерс (IPSASB), Томас Мюллер-Маркес Бергер (Консультативно-совещательная группа IPSASB), и Антония Графл и Бонни Сиройс (Всемирный банк).

Предисловие

Программа PULSAR, запущенная в 2017 году, является программой регионального и странового уровня для 13 стран-бенефициаров в Европе и Центральной Азии. Ее цель – поддерживать совершенствование систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности в государственном секторе в соответствии с международными стандартами и передовой практикой с целью повышения подотчетности, прозрачности и эффективности деятельности правительств.

Цели и сфера действия программы PULSAR определены совместно партнерами PULSAR – Австрией, Швейцарией и Всемирным банком – которые также предоставляют институциональную поддержку ее реализации и мобилизуют ресурсы, необходимые для работы программы. Страны-бенефициары помогают формировать программу с помощью платформ регионального сотрудничества и вклада двух практикующих сообществ, ориентированных на стандарты финансовой отчетности и на образование. FINCOP оказывает поддержку государственным чиновникам при разработке стратегий и дорожных карт реформ, а также помогает определять и внедрять усовершенствованное законодательство, стандарты, ИТ системы и инструменты в соответствующих странах.

Руководство по сравнительному анализу для интеграции бухгалтерского учета в государственном секторе и статистики государственных финансов нацелено на то, чтобы информировать практикующих специалистов и оказывать информационную поддержку реформам бухгалтерского учета в государственном секторе, подчеркивая сходства и различия между Международными стандартами учета в государственном секторе и принципами отчетности статистики государственных финансов, такими как Пособие по статистике государственных финансов Международного валютного фонда (GFSM 2014) и Европейская система счетов (ESA 2010). Настоящее Руководство облегчает комплексное представление двух наборов руководящих принципов по представлению отчетности и описывает процесс для более тесного их согласования. В Руководстве также обсуждаются фундаментальные проблемы и соответствующие компенсационные меры.

При изложении в Руководстве основных концептуальных вопросов особое внимание уделялось обеспечению соответствия техническим руководящим принципам справочных моделей. Тем не менее, рекомендуется проконсультироваться с оригинальными источниками в отношении технических вопросов, связанных с признанием, оценкой и раскрытием информации в соответствии с МСУГС и ESA 2010 или GFSM 2014.



Краткое содержание

Бухгалтерский учет в государственном секторе (PSA) и Статистика государственных финансов (СГФ) служат различным целям в рамках целостного цикла управления государственными финансами. PSA ориентирован на отражение и представление финансовой информации о финансовых результатах и положении организаций государственного сектора. СГФ в первую очередь занимается определением влияния сектора общего государственного управления на экономику и служит материалом для макроэкономической отчетности. Соответственно, у PSA и СГФ разные парадигмы, определяющие их соответствующие принципы признания и измерения / оценки, которые изложены в отдельных справочных стандартах.

Международные стандарты учета в государственном секторе (МСУГС), как единственные общепринятые стандарты бухгалтерского учета, адаптированные с учетом специфики государственного сектора, фактически представляют собой руководящие принципы представления отчетности PSA. МСУГС подходят для составления СГФ в соответствии с ESA 2010 и (или) GFSM 2014, несмотря на то, что необходима определенная сверка из-за различных базовых парадигм. МСУГС, ESA 2010, и GFSM 2014 – везде используется принцип начисления. Поскольку в СГФ используется в качестве вводных данных информация PSA, сбор достаточных статистических данных облегчается за счет применения МСУГС.

У МСУГС и СГФ разные границы отчетности. В МСУГС используется концепция контроля, требующая консолидации всех контролируемых организаций, включая внебюджетные организации, государственные предприятия и, в зависимости от степени делегирования полномочий, также и субнациональные правительства. Объем отчетности СГФ определяется рыночными возможностями, все организации, зависящие от финансирования из государственного бюджета, классифицируются в рамках сектора общего государственного управления. Признание по СГФ отличается от МСУГС тем, что сроки определяются фактическим временем экономического события. Измерение при СГФ базируется на текущей рыночной стоимости или подходящем приблизительном значении, в то время как МСУГС дают возможность использовать другие основы. Эти различия обуславливают необходимость внесения корректировок в процесс сбора СГФ.

Чтобы связать вводные данные МСУГС с СГФ, следует создать разработать устройства преобразования данных в качестве инструментов для компиляторов данных СГФ. Это могут быть простые сопоставительные таблицы, руководящие принципы в форме пособия или более сложные программные приложения. Кроме того, применение единого плана счетов (CoA) в PSA, который в идеале содержит перекрестные ссылки на номенклатуру статистических справочных стандартов, может облегчить подготовку СГФ.

Содержание

Признательность	4
Предисловие.....	5
Краткое содержание	6
Глоссарий	9
Представление Руководства	10
Представление бухгалтерского учета в государственном секторе и статистики государственных финансов.....	12
От бухгалтерского учета в государственном секторе к статистике государственных финансов –концептуальные вопросы.....	16
Интеграция бухгалтерского учета в государственном секторе и статистики государственных финансов в целостном цикле управления государственными финансами	27
От бухгалтерского учета в государственном секторе к статистике государственных финансов – процесс сверки	29
Практические вызовы и стратегии смягчения последствий.....	34
Список использованной литературы	38
Приложение.....	39

Список иллюстраций

Иллюстрация 1: Обзор действующих справочных стандартов.....	13
Иллюстрация 2: Разграничение сектора общего государственного управления.....	19
Иллюстрация 3: Перспективы консолидации и границы отчетности.....	21
Иллюстрация 4: Бухгалтерский учет в государственном секторе и статистике государственных финансов в целостном цикле управления государственными финансами	27
Иллюстрация 5: Модель эталонного процесса для сбора статистики государственных финансов ..	29

Список таблиц

Таблица 1: Сравнение действующих справочных стандартов в отношении цели, сферы охвата, применимости и полномочий.....	13
Таблица 2: Мельком: Цели и парадигмы статистики государственных финансов и Международных стандартов учета в государственном секторе	17
Таблица 3: Мельком: Концепция субъекта статистики государственных финансов и международных стандартов учета в государственном секторе	18
Таблица 4: Мельком: Перспективы консолидации Статистики государственных финансов и Международных стандартов учета в государственном секторе	20
Таблица 5: Критерии признания: Концептуальные различия	22
Таблица 6: Некоторые практические примеры	22
Таблица 7: Критерии оценки: Концептуальные различия	26
Таблица 8: Избранные практические примеры.....	26

Глоссарий

CoA	План счетов
COFOG	Классификация функций правительства
EDP	Процедура избыточного дефицита
ESA	Европейская система национальных и региональных счетов
ЕС	Европейский Союз
EPSAS	Европейские стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе
Евростат	Статистическое бюро европейских сообществ
FINCOP	Практикующее сообщество по основам финансовой отчетности
GAAP	Общепринятые принципы бухгалтерского учета
ВВП	Валовый внутренний продукт
СГФ	Статистика государственных финансов
GFSM	Пособие по статистике государственных финансов (МВФ)
GGS	Сектор общего государственного управления
GPFRs	Финансовая отчетность общего назначения
IFRS	Международные стандарты финансовой отчетности
МВФ	Международный валютный фонд
МСУГС	Международные стандарты учета в государственном секторе
IPSASB	Совет по Международным стандартам учета в государственном секторе
MGDD	Пособие по государственному дефициту и долгу (внедрение ESA2010)
УГФ	Управление государственными финансами
ГЧП	Государственно-частное партнерство
PSA	Бухгалтерский учет в государственном секторе
PULSAR	Программа в области бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе
SNA	Система национальных счетов
ZHAW	Цюрихский университет прикладных наук

Представление Руководства

Контекст

Управление государственными финансами требует повышенного внимания к ключевым аспектам прозрачности, подотчетности и эффективности. Точная и надлежащим образом документально оформленная финансовая и экономическая информация дает возможность лицам, ответственным за административные и политические решения, принимать хорошо взвешенные решения в отношении планирования политик, подготовки бюджета, контроля за исполнением бюджета, мониторинга финансовых показателей и управления долгом.

Правительства готовят фактическую финансовую информацию двух типов, а именно:

- **PSA** для подотчетности и принятия решений на уровне организации, включая и всю общеправительственную отчетность. PSA традиционно определялся национальным / местным законодательством в области бухгалтерского учета, что привело к разнообразным учетным практикам во всем мире. С созданием МСУГС, как отмечено Советом по Международным стандартам учета в государственном секторе (IPSASB), все больше и больше имеет место гармонизация международных учетных практик. В настоящее время МСУГС являются единственными международно признанными стандартами бухгалтерского учета, которые адаптированы с учетом специфики государственного сектора и которые применяются прямо или косвенно различными наднациональными

организациями и национальными и субнациональными правительствами. В связи с этим в настоящем руководстве по сравнительному анализу МСУГС используются как основные рекомендуемые стандарты для PSA, признавая, что от правительств может потребоваться соблюдать местные стандарты бухгалтерского учета, которые отличаются (полностью или частично) от МСУГС. С точки зрения подотчетности PSA также включает отчетность по исполнению бюджета, что обычно обеспечивается путем раскрытия информации о сравнении бюджетных сумм в финансовой отчетности на конец финансового года, как это предусмотрено в МСУГС 24¹.

- **СГФ** по сектору общего государственного управления (GGS) для целей финансового анализа и мониторинга. СГФ вписывается в общую структуру бухгалтерского учета для макроэкономической статистики, которая представлена в Системе национальных счетов 2008 (SNA), международном статистическом стандарте для национальных счетов, принятом Статистической комиссией ООН. SNA дает систематическое и подробное описание национальной экономики и ее компонентов. Другие международно признанные макроэкономические статистические принципы гармонизированы с SNA, насколько это возможно, сохраняя при этом соответствие своим конкретным целям. Они

¹ МСУГС 24 предусматривает представление сравнения заложенных в бюджет и фактических сумм либо в виде дополнительной графы в первичной финансовой отчетности, либо посредством раскрытия в отдельном отчете в рамках полного набора финансовых отчетов.

включают действующую версию обнародованных руководящих принципов Европейского Союза (ЕС) для национальных счетов, ESA, а также GFSM.

Существует тесная связь между PSA и СГФ, поскольку они процедурно связаны с циклом управления государственными финансами (УГФ), и поскольку их руководящие принципы представления отчетности довольно близки. Будучи единственным глобальным эталоном бухгалтерского учета в государственном секторе, МСУГС облегчают подготовку СГФ. Использование этой комплексной системы бухгалтерского учета по методу начисления в государственном секторе в значительной степени улучшает исходные данные, необходимые для составления отчетов по СГФ. Несмотря на то, что существует тесная связь и значительные совпадения между МСУГС и руководящими принципами представления отчетности СГФ, между ними также имеются и важные концептуальные различия, которые тем не менее преодолимы.

Настоящее Руководство по сравнительному анализу нацелено на получение интегрированного видения PSA и СГФ, с акцентом на МСУГС, ESA (2010) и GFSM (2014). В нем подчеркиваются лежащие в основе парадигмы, связи и концептуальные сходства и различия. В Руководстве также описывается процесс сверки этих отличающихся руководящих принципов представления отчетности и обсуждаются фундаментальные проблемы и соответствующие стратегии смягчения последствий.

Руководство поможет странам-бенефициарам PULSAR, которые планируют проведение или уже проводят реформы PSA, лучше понять взаимосвязь между МСУГС и СГФ и использовать потенциальный синергизм и совпадения для лучшей настройки своих систем бухгалтерского учета в государственном секторе и систем отчетности.

Представление бухгалтерского учета в государственном секторе и статистики государственных финансов

Обзор действующих справочных стандартов

Существует множество справочных стандартов, и все они направлены на повышение достоверности, надежности и полезности информации о государственных финансах в глобальном контексте. Действующие справочные стандарты можно в целом разделить на три основные группы:

- *Статистические основы для национальных счетов* (т.е. SNA 2008 и ESA 2010) создают всеобъемлющие рамки для макроэкономической статистики, фокусируясь на национальной экономике и ее субъектах, включая GGS и другие сектора экономики².
- *Структуры СГФ* (т.е. GFSM 2014 и ESA 2010, включая MGDD) собирают систематизированные и гармонизированные данные для GGS с целью оказания поддержки фискальному надзору и анализу политик.
- *Стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе* (т.е. МСУГС) удовлетворяют связанные с финансовой отчетностью потребности организаций государственного сектора во всем мире.

Соответствующие стандарты и руководящие принципы этих трех групп различаются не только в отношении их основной цели, но также и в отношении сферы охвата и полномочий. Обязательные механизмы для статистической отчетности существуют, в частности, для стран-членов ЕС в контексте фискального надзора ЕС, о чем говорится в следующих параграфах³.

Не все страны в настоящее время используют самые последние статистические справочные стандарты, хотя большинство стран-бенефициаров PULSAR и их соседей по региону в настоящее время находятся в процессе внедрения ESA 2010 и (или) GFSM 2014. Что касается основ бухгалтерского учета, большинство стран-бенефициаров PULSAR и их соседей по региону полагаются на собственное законодательство / стандарты. Они различаются по степени соответствия практикам признания, измерения и раскрытия информации согласно МСУГС. Иллюстрация 1 представляет обзор действующих справочных стандартов, проводя различия между международными требованиями / руководящими принципами и конкретными требованиями, применимыми к сообществу европейской статистической системы. Более обширный анализ исторических наработок, включая и более ранние версии основ статистической отчетности, можно найти в Приложении 1.

2 SNA 2008 (пар. 1.10) разделяет всю экономику на: нефинансовые корпорации; финансовые корпорации; государственные структуры, включая фонды социального обеспечения; некоммерческие организации и домохозяйства.

3 Однако, что касается бухгалтерского учета в государственном секторе, в ЕС не существует обязательных основ и режимов, и страны-члены могут самостоятельно вырабатывать свои учетные принципы и политики. Процесс разработки гармонизированных европейских стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе (EPSAS) еще продолжается. По состоянию на апрель 2019 года предлагаемые EPSAS включают лишь проект концептуальной основы, представляющей ряд концепций и определений.

Иллюстрация 1: Обзор действующих справочных стандартов

Национальные счета	Статистика государственных финансов (СГФ)	Бухгалтерский учет в государственном секторе (PSA)
Международные принципы / требования		
Система национальных счетов (SNA 2008)	Руководство по статистике государственных финансов (GFSM 2014)	Международные стандарты учета в государственном секторе (МСУГС)
Особые требования для стран-членов ЕС или стран, находящихся в европейской статистической системе		
Европейская система счетов (ESA 2010)	Пособие по государственному дефициту и долгу (MGDD) Процедура избыточного дефицита (EPD)	Продолжается разработка европейских стандартов учета в государственном секторе (EPSAS). На сегодняшний день не существует особых стандартов ЕС для учета в государственном секторе.

- а) Отчетность по процедуре избыточного дефицита применима только по отношению к странам, попадающим под действие режима фискального надзора ЕС (то есть, странам-членам ЕС). По сути, это только конкретные статистические материалы СГФ, и сами по себе не отображают рекомендуемый стандарт.

Источник: ZHAW, 2018

Сравнение действующих справочных стандартов

Таблица 1 представляет действующие справочные стандарты и содержит информацию об их цели, сфере охвата, применимости и полномочиях. Это формирует важный первый шаг для анализа, сравнения и дифференциации национальных счетов, СГФ и PSA на более подробном, техническом уровне в следующих разделах.

Таблица 1: Сравнение действующих справочных стандартов в отношении цели, сферы охвата, применимости и полномочий

	Цель и сфера охвата	Применимость и полномочия
Национальные счета		
SNA 2008	SNA 2008 это согласованная на международном уровне статистическая база, которая обеспечивает комплексный, последовательный и интегрированный набор макроэкономических счетов для выработки политик, для экономического анализа и принятия решений. Рекомендации выражены в виде набора концепций, определений, классификаций и правил учета, которые составляют международно согласованный стандарт для измерения таких статей, как валовый внутренний продукт (ВВП), наиболее часто цитируемый показатель состояния экономики. (cf. SNA 2008 пар. 1.1)	SNA 2008 was produced and released under the auspices of the United Nations, the European Commission, the Organization for Economic Co-operation and Development, the International Monetary Fund (IMF), and the World Bank Group. The 2008 SNA is intended for use by all countries, having been designed to accommodate the needs of countries at different stages of economic development. All countries are encouraged to compile and report their national accounts on the basis of the 2008 SNA as soon as possible.

	Цель и сфера охвата	Применимость и полномочия
Национальные счета		
ESA 2010	ESA 2010 – это международно совместимая статистическая база для систематического и подробного описания общей экономики. Таким образом ESA 2010 в целом соответствуют SNA 2008 в отношении концепций, определений, учетных правил и классификаций. Несмотря на международную совместимость, ESA 2010, среди прочего, играет жизненно важную роль в мониторинге и определении макроэкономической и монетарной политики в еврозоне и определении критериев сближения для экономического и валютного союза с точки зрения цифр национальных счетов, предоставления финансовой поддержки регионам в ЕС или определения собственных ресурсов бюджета ЕС. (cf. ESA 2010 пар. 1.19)	ESA 2010 была подготовлена и выпущена Статистическим управлением Европейских сообществ (Евростат). Чтобы гарантировать строгое применение изложенных в ESA 2010 концепций, методологий и учетных правил, ESA 2010 была принята в форме регламента Европейского Парламента и Совета в 2013 году (Регламента [ЕС] № 549/2013). Таким образом, ESA 2010 регулирует методологию для обеспечения сопоставимости агрегированных показателей национальных счетов и обязательной программы передачи данных для всех стран-членов ЕС, а также членов европейской статистической системы.
Статистика государственных финансов		
GFSM 2014	GFSM 2014 предоставляет гармонизированную аналитическую основу для отчетности и анализа государственных финансов в соответствии с методом начисления. Структура СГФ предназначена для предоставления комплексной концептуальной и отчетной основы, подходящей для анализа и оценки налогово-бюджетной политики, особенно эффективности GGS и более широкого государственного сектора любой экономики (GFSM 2014 пар. 1.2). GFSM 2014 гармонизирует систему, используемую для представления налогово-бюджетной статистики, с другими макроэкономическими статистическими системами, прежде всего с всеобъемлющей SNA 2008 (GFSM 2014 пар. 1.8), и ее охват относится к определенному в ней GGS (GFSM 2014 пар. 1.26).	GFSM 2014 было подготовлено и опубликовано МВФ. Оно формирует основу для представления налогово-бюджетных данных, анализа налогово-бюджетной политики стран-членов, разработки и мониторинга надежных налогово-бюджетных программ и осуществления надзора за экономическими политиками. Странам-членам МВФ настоятельно рекомендуется принять руководящие принципы пособия в качестве основы для сбора и распространения данных СГФ и для представления этой информации МВФ.

	Цель и сфера охвата	Применимость и полномочия
MGDD	MGDD предоставляет руководство по надлежащему решению вопросов СГФ и является неотъемлемым дополнением к ESA 2010, а также важным инструментом для статистиков и специалистов, занимающихся вопросами государственных финансов. MGDD поддерживает лучшее понимание методологии, применяемой в отношении данных о государственных финансах для EDP, что изначально было определено в Маастрихтском договоре и в настоящее время определено в консолидированной версии 2012 года Договора о функционировании Европейского союза (Статья 126).	Помимо ESA 2010, Евростат публикует MGDD – внедрение ESA. Оно содержит обязательные методологические правила для сбора данных о государственном долге и дефиците в соответствии с требованиями EDP. Регламент Совета (ЕС) № 479/2009, с поправками, внесенными Регламентом Совета (ЕУ) № 679/2010 и Регламентом Комиссии (ЕУ) № 220/2014, требует, чтобы страны-члены представляли связанные с EDP данные в Евростат дважды в год – в конце марта и в конце сентября.

Стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе		
МСУГС	МСУГС разработаны специально для удовлетворения связанных с финансовой отчетностью потребностей организаций государственного сектора во всем мире. По сути, МСУГС предоставляет международно принятые руководящие принципы признания, измерения и раскрытия информации по экономическим операциям и событиям в финансовой отчетности общего назначения. Ряд МСУГС разрабатывали с использованием Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS) в качестве отправной точки. Однако в настоящее время проводится анализ с целью идентификации и решения вопросов, специфических для государственного сектора, чтобы гарантировать, что стандарты отражают обстоятельства государственного сектора. Что касается вопросов, не охваченных IFRS, специальные стандарты для государственного сектора разрабатываются Советом с чистого листа. По состоянию на 2018 год был введен в действие 41 МСУГС по методу начисления (включая 5, которые были заменены) и 1 МСУГС по кассовому методу. Кроме того, IPSASB разработал и утвердил 3 рекомендованных практических руководства. В 2014 году IPSASB также утвердил Концептуальную основу по вопросам финансовой отчетности общего назначения организаций государственного сектора.	МСУГС разрабатываются IPSASB, который был учрежден в 2004 году (ранее Комитет по бухгалтерскому учету в государственном секторе). IPSASB – это независимый совет, учрежденный Международной федерацией бухгалтеров для разработки и публикации МСУГС. Несмотря на то, что IPSASB настоятельно рекомендует принятие МСУГС и гармонизацию национальных требований с МСУГС, он признает право правительств и национальных органов по разработке стандартов устанавливать собственные национальные стандарты и руководящие принципы бухгалтерского учета для финансовой отчетности в своих юрисдикциях. Самостоятельно ни IPSASB, ни представители бухгалтерской профессии не уполномочены требовать соблюдения МСУГС.

Источник: Собственная компиляция на основании SNA 2008, GFSM 2014, ESA 2010, MGDD, МСУГС.

От бухгалтерского учета в государственном секторе к статистике государственных финансов – концептуальные вопросы

Этот раздел посвящен основным концептуальным различиям между МСУГС и руководящими принципами представления отчетности СГФ (включая и GFSM 2014, и ESA 2010). Несмотря на то, что за последнее десятилетие был достигнут значительный прогресс в области гармонизации и согласования статистической отчетности и МСУГС, все еще существует несколько концептуальных различий между МСУГС и макроэкономическими статистическими основами⁴. При разработке эффективного и действенного процесса сверки данных МСУГС при составлении СГФ, очень важно четко и полностью понимать концептуальные различия между этими принципами. Где уместно, в настоящем руководстве по сравнительному анализу идентифицируются основные различия между GFSM 2014 и ESA 2010.

Информация в настоящем Руководстве представлена на агрегированном уровне и сфокусирована на идентификации концептуальных различий между указанными основами. Руководство не предназначено для предоставления подробной информации о МСУГС или о руководящих принципах представления отчетности СГФ. Для получения подробной информации по конкретным вопросам, пожалуйста, обращайтесь к МСУГС (Справочное пособие, редакция

2018), ESA 2010, MGDD, и GFSM 2014. Также следует признавать, что и МСУГС, и руководящие принципы представления отчетности СГФ являются динамичными и со временем меняются.

Концептуальные различия между МСУГС и руководящими принципами представления отчетности СГФ обсуждаются в последующих разделах под следующими заголовками:

- Цели и парадигмы;
- Концепция организации;
- Консолидация;
- Критерии признания для некоторых активов, обязательств, доходов и расходов;
- Критерии оценки для некоторых типов активов и обязательств.

В каждом разделе приводится обобщенное описание основных различий с дополнительными иллюстрациями и примерами практического применения, где это необходимо и уместно для объяснения ключевых концептуальных вопросов.

⁴ В комплексном *Сравнении требований к признанию и оценке*, подготовленном IPSASB (2016), идентифицировано три основных категории различий от GFS. Они разделяются на следующие отличия: (i) которые можно урегулировать посредством принятия варианта МСУГС, согласованного с GFS; (ii) которые можно разрешить в будущем посредством существующего плана работ IPSASB; и (iii) которые необходимо урегулировать путем сверки, и которые потенциально могут быть разрешены посредством дальнейшей разработки МСУГС и (или) GFS, или даже, может быть, которые нельзя урегулировать.

Цели и парадигмы

У руководящих принципов представления отчетности СГФ и МСУГС различные цели для двух наборов производимой финансовой информации. Несмотря на значительный прогресс в плане гармонизации и множество схожих черт, различные цели приводят к некоторым принципиальным различиям в отношении того, каким образом и какая именно информация представляется в отчете.

Таблица 2: Мельком: Цели и парадигмы статистики государственных финансов и Международных стандартов учета в государственном секторе

GFSM 2014 / ESA 2010 (MGDD)	МСУГС
Предоставляют основу для оценки воздействия СГФ на экономику: Статистика государственных финансов применяется для анализа и оценки результатов решений в области налогового-бюджетной политики, для определения их воздействия на экономику и для сравнения результатов на национальном и международном уровнях (GFSM 2014 A6.11). Акцент делается на оценку влияния сектора общего государственного управления и государственного сектора на экономику, и влияние государства на другие отрасли экономики. В связи с этим, системы отчетности СГФ (GFSM 2014 / MGDD) были разработаны специально для вклада государственного сектора в другие макроэкономические наборы данных, такие как система национальных счетов (SNA) 2008 и ESA 2010.	Предоставляют основу для оценки финансовых показателей и состояния органов государственного управления⁵: Финансовая отчетность общего назначения используется для оценки показателей финансовой деятельности и финансового положения организации, обеспечивает подотчетность руководства пользователям финансовых отчетов общего назначения, и поддерживает процесс принятия решений. Финансовая отчетность сочетает в себе точки зрения руководства и пользователей, что позволяет проводить сравнивать организации. Правительственная точка зрения формируется в результате консолидации контролируемых организаций, исключая внутригрупповые операции, результатом является консолидированная финансовая отчетность общего назначения для правительства в целом.

Источник: по материалам GFSM 2014 A6.10.

Концепция организации

Одно из принципиальных отличий между руководящими принципами представления отчетности СГФ и МСУГС связано с концепцией организации. СГФ использует институциональную единицу в качестве статистической единицы в классификации институционального сектора. Основные виды институциональных единиц формируют следующие институциональные сектора экономики: *домохозяйства, финансовые корпорации, нефинансовые корпорации, некоммерческие организации, обслуживающие*

- *домохозяйства, и государственные учреждения.*
- Основное внимание отчетности СГФ направлено на государственные учреждения (т.е. GGS).
- МСУГС использует подход, в большей степени ориентированный на пользователей, фокусируясь на «подотчетных организациях», основной характеристикой которых является то, что
- существуют пользователи, которые зависят от финансовых отчетов общего назначения (GPFR) для получения информации об организации
- (Концептуальные основы МСУГС, параграф 4.3).

⁵ СГФ является источником информации о показателях финансовой деятельности и о положении GGS и его подсекторов посредством представления отчетности о ситуации с запасами и потоками, даже если это не прописано четко в GFSM 2014 A6.11.

Таблица 3: Мельком: Концепция субъекта статистики государственных финансов и международных стандартов учета в государственном секторе

GFSM 2014 / ESA 2010 (MGDD)	МСУГС
Институциональные единицы и секторы: Единица статистической отчетности – это институциональная единица, которая определяется как субъект, который способен самостоятельно владеть активами, брать на себя обязательства и участвовать в экономической деятельности от своего имени. Подотчетная организация может быть институциональной единицей, но основное внимание уделяется группе институциональных единиц (консолидированный сектор или подсектор). Способ контроля и характер экономической деятельности определяют консолидацию и масштаб подотчетной организации. GGS не включает институциональные единицы, которые осуществляют преимущественно рыночную деятельность. (GFSM 2014 A6.10) .	Концепция подотчетной организации: Основными характеристиками подотчетной организации государственного сектора является то, что она является субъектом, который привлекает ресурсы избирателей, или от их имени, и (или) использует ресурсы для осуществления деятельности в интересах или от имени этих избирателей. Кроме того, существуют получатели услуг или провайдеры ресурсов, которые зависят от GPFR организации для получения информации с целью обеспечения подотчетности или принятия решений. (Концептуальные основы МСУГС, параграф 4.3).

Источник: компиляция из GFSM 2014 A6.10 и Концептуальной основы МСУГС, пар. 4.3.

В центре внимания отчетности СГФ находится GGS. Поэтому важно понимать отличие GGS от других институциональных секторов. GGS представляет собой подсектор государственного сектора. Государственный сектор охватывает все институциональные единицы, контролируемые правительством, в то время как GGS охватывает только нерыночные организации, находящиеся под контролем правительства (этот ключевой вопрос будет более подробно рассмотрен в последующих пунктах и проиллюстрирован на иллюстрации 2). GGS состоит из институциональных единиц-резидентов, которые выполняют функции правительства в качестве *своей основной деятельности* (нерыночные производители). Эти институциональные единицы выполняют основную экономическую функцию правительств, например, перераспределяют доход посредством трансфертов, занимаются преимущественно нерыночным производством или финансируют свою деятельность, главным образом, за счет налогообложения или других обязательных трансфертов. Нерыночный

производитель предоставляет всю или большую часть своей продукции бесплатно или по ценам, которые не являются экономически значимыми. Чтобы оценить, является ли производитель нерыночным производителем, необходимо провести сравнение между выручкой от продаж и себестоимостью проданных товаров и услуг. Любая институциональная единица с объемом продаж (рыночными доходами) менее 50 процентов от производственных затрат⁶ относится к GGS. Это определение также подразумевает, что рыночные производители, даже если они контролируются государственным органом, не рассматриваются как институциональные единицы сектора общего государственного управления. Рыночные производители – это институциональные единицы, например, законно учрежденные государственные корпорации, которые предоставляют всю или большую часть своей продукции по экономически значимым ценам (например, рыночные доходы которых составляют более 50 процентов от производственных затрат) (GFSM 2014 пар. 2.65).

6 Правило 50% - это европейское правило, принятое ЕВРОСТАТ для облегчения разграничения на практике. ESA 2010, пар. 20.29 объясняет это с противоположной стороны: «Чтобы быть рыночным производителем, государственная организация должна покрывать по крайней мере 50% своих [производственных] затрат за счет продаж в течение длительного многолетнего периода». Подразумевается, что единицы, которые не отвечают этим параметрам, являются нерыночными производителями.

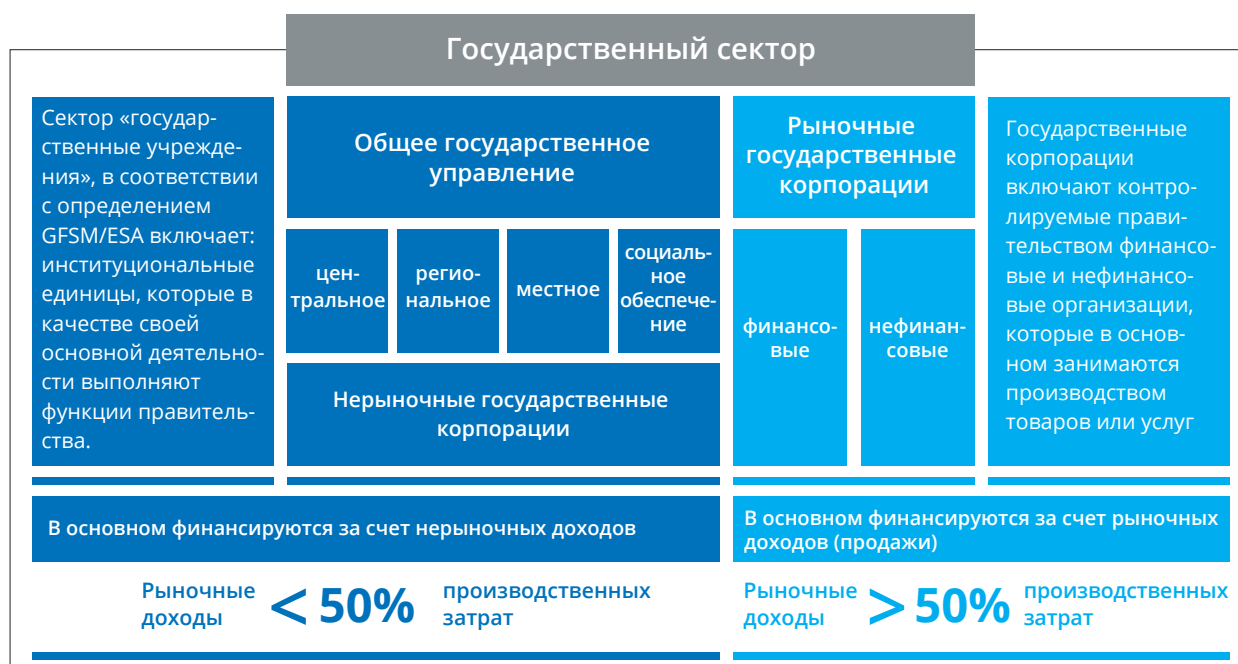
Как таковой GGS включает в себя:

- Все правительственные подразделения центрального правительства, правительств штатов, провинций, регионов и местных органов власти, а также фонды социального обеспечения, созданные и контролируемые этими подразделениями;
- Все нерыночные институты/производители, которые контролируются государственными институциональными единицами.

TGGS включает государственные корпорации, которые являются нерыночными производителями, то есть они не покрывают эксплуата-

ционные расходы за счет продаж. Например, во многих государствах членах ЕС некоторые государственные транспортные компании (например, железнодорожные компании) считаются GGS, поскольку они в значительной степени зависят от поддержки со стороны государственного бюджета и не полностью покрывают свои расходы за счет продажи билетов. Государственные корпорации, считающиеся рыночными производителями, при условии что их основным источником финансирования являются рыночные доходы, выходят за рамки GGS, даже если весь капитал таких корпораций принадлежит государственным институциональным единицам. На Иллюстрации 1 показана схема GGS в соответствии с СГФ.

Иллюстрация 2: Разграничение сектора общего государственного управления



Источник: ZHAW, 2018

В отличие от концепции организации в СГФ, МСУГС использует менее статичное определение подотчетной организации. МСУГС применяет ориентированный на пользователя подход, поскольку GPFR готовят для того, чтобы предоставлять полезную для пользователей информацию для целей обеспечения подотчетности принятия решений (Концептуальная основа МСУГС, пар. 4.5). В МСУГС «*подотчетная орга-*

низация» определяется как правительственная или другая организация, программа или четко опознаваемая деятельность государственного сектора, которая готовит GPFR (Концептуальная основа МСУГС, пар. 4.1)⁷. Отличающаяся концепция организаций в СГФ и МСУГС приводит к разным границам отчетности, особенно на консолидированном / отраслевом уровне, как указано в следующем разделе.

Консолидация

В соответствии с руководящими принципами представления отчетности СГФ институциональные единицы объединяются и консолидируются в статистические секторы и подсекторы. В центре внимания отчетности СГФ, в первую очередь, консолидированный GGS и его консолидированные подсекторы, хотя в этих руководящих принципах также содержатся четкие положения, касающиеся компиляции государственного сектора высшего уровня (GFSM 2014, пар. 2.63; ESA 2010, пар. 1.35). Границы отчетности в основном определяются типом экономического поведения институциональной единицы (т.е. различием между рыночными производителями и нерыночными производителями). В отличие от СГФ, МСУГС придерживается концепции

организации, которая требует консолидации всех организаций, контролируемых государством. Правительства, использующие МСУГС, могут представлять, как отдельную финансовую отчетность (как правило, соответствующую бюджетным границам), так и консолидированную финансовую отчетность (включая все контролируемые организации). Это четко соответствует цели МСУГС – предоставлять основу для оценки показателей финансовой деятельности и положения правительств, а также отдельных правительственных организаций, в то время как внедрение GFSM 2014 и ESA 2010 (включая MGDD) нацелено на создание GGS. Отсюда возникают четко выраженные перспективы консолидации.

Таблица 4: Мельком: Перспективы консолидации Статистики государственных финансов и Международных стандартов учета в государственном секторе

GFSM 2014 / ESA 2010 (MGDD)	МСУГС
Концепция сектора общего государственного управления: СГФ в первую очередь направлена на составление GGS, состоящего из всех институциональных единиц сектора общего государственного управления на всех уровнях государственного управления.	Концепция экономического субъекта: МСУГС требуют полной консолидации ⁸ всех контролируемых организаций, даже если их деятельность отличается от деятельности других организаций в рамках экономического субъекта.

7 Beyond that key definition, public sector reporting entities in line with the definition of IPSAS are characterized by the activities of raising and/or using resources to undertake activities for the benefit of or on behalf of constituents (i.e. citizens) and the dependence of service recipients or resource providers (i.e. citizens / taxpayers) on the GPFRs information for accountability or decision-making purposes (IPSAS CF para 4.3).

8 Несмотря на то, что МСУГС предусматривают полную консолидацию, многие страны, внедрившие МСУГС в качестве своей основной системы бухгалтерского учета, отходят от этого на практике и применяют только консолидацию капитала.

Иллюстрация 3 иллюстрирует четкие перспективы консолидации МСУГС и СГФ и соответствующих границ отчетности.

Иллюстрация 3: Перспективы консолидации и границы отчетности



а) GGS является частью государственного сектора и может включать государственные корпорации на центральном уровне, на уровне штата или на местном уровне, если они считаются нерыночными производителями (GFSM 2014, пар. 2.1 / ESA 2010, пар. 2.111).

Источник: ZHAW, 2019, на основе материалов Швейцарского федерального управления финансов (2011).

Несмотря на то, что границы отчетности СГФ и МСУГС в значительной степени совпадают, особенно в том, что касается бюджетных организаций, также имеются и существенные расхождения из-за различных перспектив и концепций консолидации. Горизонтальные рамки консолидации на иллюстрации 2 относятся к **границам/принципам консолидации МСУГС (PSA)** (т.е. к перспективе консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСУГС 35), как правило, включая бюджетные институциональные единицы (например, министерства) и любые другие контролируемые организации,

независимо от того, являются ли они рыночными производителями или нерыночными производителями. Решение о консолидации более низких уровней государственного управления в рамках GPFR будет зависеть от выявления того, контролируют ли их органы центрального государственного управления. Например, Великобритания консолидирует все местные органы управления в «систему общегосударственной отчетности»⁹ на национальном уровне. Вертикальная структура консолидации представляет **границу отчетности СГФ**, обычно называемую GGS, как определено в предыдущем разделе.

9 Система общегосударственной отчетности – это концепция отчетности, которая включает в себя все организации, контролируемые государством. В зависимости от конституционных положений юрисдикции и степени делегирования полномочий, может присутствовать или отсутствовать контроль органов центрального государственного управления над местными органами государственного управления. В федеративных государствах органы государственного управления более низких уровней обычно не консолидируются, поскольку они не контролируются

Принцип признания

И руководящие принципы представления отчетности СГФ, и МСУГС направлены на признание экономических событий в том периоде, в котором они происходят, а, следовательно, используется метод начисления. Тем не менее, они различаются по признанию определенных

активов и обязательств и, как следствие, соответствующих доходов и расходов. В таблице 5 обсуждаются основные концептуальные различия. В таблице 6 приведены некоторые практические примеры.

Таблица 5: Критерии признания: Концептуальные различия

GFSM 2014 / ESA 2010	МСУГС
Признание экономических событий: СГФ признает экономические события на основе метода начисления, когда экономическая стоимость создается, трансформируется, обменивается, переносится или погашается. В макроэкономической статистике событие не считается признанным, пока не появится актив/обязательство со стороны контрагента. Поддержание симметрии в макроэкономической статистической системе является фундаментальным принципом. Чтобы обеспечить симметрию для обеих сторон операции, некоторые активы / обязательства, признаваемые в отчетности в соответствии с МСУГС, могут не признаваться в отчетности в рамках СГФ и наоборот. Несмотря на то, что эти события не признаются, вместо этого они могут быть раскрыты как пункты меморандума СГФ, как, например, в случае явно разовых гарантий и резервов по сомнительным долгам. (GFSM 2014 A6.10)	Прошлые события с признанием вероятных входящих / исходящих потоков: МСУГС признает активы и обязательства, включая резервы, если: • Имело место прошлое экономическое событие; • Сумма может быть достоверно оценена; и • Существует вероятность входящих / исходящих потоков в будущем. Кроме того, актив должен быть признан только в случае наличия ресурса и при условии, что он контролируется организацией. (Концептуальные основы МСУГС, параграф 5.6). Эти признаки позволяют в определенных случаях признавать статьи, в которых не задействован контрагент, признающий симметричную сумму. Например, если критерии соблюдены, МСУГС требует признания положений о реструктуризации (cf. МСУГС 19).

Источник: компиляция из GFSM 2014 A6.10 и МСУГС

Таблица 6: Некоторые практические примеры

	GFSM 2014 / ESA 2010	МСУГС
Активы		
Активы, возникающие в результате разведки нефти и газа (полезные ископаемые)	Как GFSM 2014, так и ESA 2010 предусматривают признание доказанных полезных ископаемых по текущей стоимости ожидаемой чистой прибыли после коммерческой эксплуатации.	МСУГС не предусматривают признание добываемых природных ресурсов в качестве активов. Соглашения о форвардных продажах, связанные с будущей добычей природных ресурсов, расчеты по которым могут осуществляться за наличный расчет или с применением другого финансового инструмента, или путем обмена финансовыми инструментами, должны признаваться по их справедливой стоимости (МСУГС 29.4, 29.45).

	GFSM 2014 / ESA 2010	МСУГС
Затраты на исследования и разработки	Расходы на исследования и разработки считаются накоплением капитала, ведущим к приобретению активов интеллектуальной собственности. Другими словами, запас ценности, представляющий выгоды, получаемые от объекта НИОКР за период времени.	МСУГС различают исследования (направленные на приобретение новых научных или технических знаний) и разработки (применение результатов исследований), в результате чего только разработка должна признаваться как нематериальный актив. Исследования не должны признаваться нематериальным активом, а, скорее, рассматриваются как расходы. Таким образом, в соответствии с МСУГС, капитализация расходов на исследования отсутствует. (МСУГС 31, пар. 52 и 55).
Взносы в международные организации	Первоначальный взнос и членские взносы в международные организации могут быть признаны либо в качестве оплаты за услугу, либо в качестве финансового актива (доли в капитале) в зависимости от характера операции. В отличие от ESA2010, GFSM2014 позволяет рассматривать такие операции также как трансферты, если они квалифицируются как таковые.	Взносы в международные организации прямо не рассматриваются в МСУГС, но в конечном итоге они могут быть признаны в качестве актива, если они соответствуют критериям признания (см. таблицу выше).
Памятники архитектуры	В GFSM 2014 памятники архитектуры определяются как активы, предназначенные для сохранения в течение неопределенного периода времени (параграф 7.11) ¹⁰ , но в нем не отсутствуют конкретные ссылки на оценку. Однако в отсутствие достоверной рыночной стоимости (что возможно в случае памятников архитектуры) СГФ предусматривает признание по стоимости замещения за вычетом амортизации (пар. 7.31).	МСУГС не требуют признания памятников архитектуры, которые в противном случае соответствовали бы критериям признания (МСУГС 17.9). У IPSASB есть действующий проект, потенциально разрабатывающий дальнейшее руководство.
Активы, используемые в государственно-частных партнерствах (ГЧП)	GFSM 2014 и ESA 2010 применяют анализ рисков и выгод для определения признания активов ГЧП. Активы, попадающие под действие соглашения о ГЧП, классифицируются как негосударственные активы, если партнер из частного сектора несет большую часть рисков и выгод от активов, и наоборот, в случае государственных активов (MGDD VI.4.1.4).	В стандарте 32 МСУГС (Концессионные соглашения на предоставление услуг) применяются критерии контроля для определения признания актива. Актив признается донором (т.е. государственной организацией), если: • донор контролирует или регулирует услуги, которые оператор (т.е. частный партнер) должен предоставлять, используя этот актив; кому эти услуги должны быть предоставлены, и цены на них. • донор обладает бенефициарным правом или остаточной долей в активе в конце срока действия соглашения. (МСУГС 32,9).

¹⁰ В ESA 2010 (пар. 20.144) исторические памятники рассматриваются как памятники архитектуры, но нет ни определения, ни конкретных указаний по их признанию.

	GFSM 2014 / ESA 2010	МСУГС
Обязательства		
Резервы	Поскольку резервы не обязательно имеют контрагента (т.е. резервы на восстановление окружающей среды), они не сразу признаются в СГФ. Как только имеет место соответствующий исходящий поток, расходы признаются. SNA, а также GFSM 2014 и ESA 2010 рассматривают резервы, возникающие из конструктивных обязательств, только в том случае, если их можно классифицировать как стандартизированные гарантии.	МСУГС предусматривают признание резерва, когда имеется текущее обязательство как результат прошлого события (кроме вознаграждений персоналу); отток ресурсов возможен и может быть достоверно измерен. (МСУГС 19.22).
Обязательства по доставке или производству товаров или услуг, например, на основе предоплаты или грантов	Руководящие принципы СГФ не затрагивают это в такой явной форме, как МСУГС. Однако, параграф 3.16 GFSM 2014 предполагает, что получатели грантов/трансфертов с соответствующими критериями эффективности признают, помимо выручки, также увеличение прочей кредиторской задолженности. Если обязательство выполняется поэтапно, то другая кредиторская задолженность, соответственно, уменьшается. Аналогичным образом в GFSM 2014, пар. 5.16, указано, что обусловленные переводы (например, для предоставления товаров/услуг или строительства объектов основных средств) признаются сразу после приобретения безусловного требования или суммы.	Выручка от небиржевых сделок (то есть гранта или дарения), связанных с условиями, приводящими к обязательству исполнения, должна отражаться как обязательство в той степени, в которой настоящее обязательство не было выполнено в соответствии с МСУГС 23. Выручка от небиржевых сделок (например, договоров на обслуживание), определяющих обязательство исполнения, признается на основе процента выполнения в соответствии с МСУГС 9
Вознаграждения работникам: пенсии	Вознаграждения работникам, связанные с пенсиями, признаются в статистике как обязательства работодателя только постольку, поскольку они признаются как требование (финансовый актив) в бухгалтерском балансе пенсионного фонда. Прочие вознаграждения работникам, связанные с трудовыми договорами, такие как отсрочка выплат за сверхурочную работу или за неиспользованный отпуск, считаются прочей кредиторской задолженностью (подход, при котором институциональная единица ориентирована, в первую очередь, на пенсионный фонд, GFSM 2014 A2.43).	Вознаграждения работникам, связанные с пенсиями (пособия по окончании трудовой деятельности), признаются как обязательства работодателя в случае пенсионных планов с фиксированными выплатами при условии, что они не покрываются активами пенсионного плана (МСУГС 39.65, подход, основанный на взносах предпринимателей в фонды социального страхования). В случае пенсионного плана с фиксированными взносами обязательство определяется суммами, которые должны быть внесены за каждый период. (МСУГС 39, пар. 52).

	GFSM 2014 / ESA 2010	МСУГС
Вознаграждения работникам: за исключением пенсий	Прочие вознаграждения работникам, связанные с трудовыми договорами, такие как отсрочка выплат за сверхурочную работу или за неиспользованный отпуск, считаются прочей кредиторской задолженностью работодателя.	Порядок учета других долгосрочных вознаграждений работникам аналогичен пособиям по окончании трудовой деятельности в пенсионном плане с фиксированными выплатами. В свою очередь, выходное пособие возникает в результате решения организации уволить сотрудника до наступления обычной даты выхода на пенсию или решения работника принять предложение о льготах в обмен на увольнение (МСУГС 39, пар. 162). Что касается краткосрочных вознаграждений работникам (например, за сверхурочную работу или неиспользованный отпуск), обязательство возникает, когда работник оказывал услуги предприятию в течение отчетного периода (МСУГС 39 пар. 11).

Источник: Собственная компиляция на основании IPSASB (2016) и справочных стандартов GFSM 2014; ESA 2010; SNA 2008; МСУГС

Принцип измерения

Принципы измерения в СГФ и МСУГС предоставляют возможности для оценки большинства активов и обязательств на одной и той же основе, то есть по текущей рыночной стоимости, за исключением случаев, когда в соответствии с МСУГС требуется использование исторической стоимости или какого-либо другого способа оценки¹¹. Общий принцип оценки СГФ заключается в использовании текущих рыночных цен для всех активов, обязательств и связанных с ними изменений стоимости. Для активов и обязательств, которые обычно не обращаются

на рынках, или продаются редко или по недостоверным ценам, рекомендуются альтернативные методы оценки: номинальная стоимость¹², историческая стоимость¹³ или списанная стоимость замещения для основного капитала, в качестве второго наилучшего решения, если не существует другой информации. МСУГС допускают, но во многих случаях не требуют, использование «справедливой стоимости», как показано в таблице 7. Избранные практические примеры приведены в таблице 8.

11 У IPSASB есть действующий проект, потенциально разрабатывающий дальнейшее руководящие принципы по оценке государственного сектора.

12 Существуют разные интерпретации номинальной стоимости в статистическом сообществе. В GFSM 2014 определение номинальной стоимости определяется в Руководстве по статистике задолженности государственного сектора международных организаций (ред. 2013). В этом определении номинальная стоимость соответствует, за небольшим исключением, оценке по амортизированной стоимости в МСУГС. Номинальная стоимость определяется как стоимость, которую должник должен кредитору, и отражает стоимость финансового инструмента при его создании, включая последующие экономические потоки (т.е. операции или изменения обменного курса), но без изменений рыночной цены.

13 Исторические затраты отражают затраты, понесенные на дату приобретения.

Таблица 7: Критерии оценки: Концептуальные различия

GFSM 2014 / MGDD (ESA 2010)	МСУГС
Текущие рыночные цены: Текущие рыночные цены используются для всех потоков и запасов активов / обязательств, но допускается возможность использования альтернативных методов оценки, когда не существует действующего рынка.	Справедливая стоимость, историческая стоимость и другие основания: Справедливая стоимость, историческая стоимость или другие основания используются для оценки активов и обязательств. Аналогичные активы и обязательства должны оцениваться последовательно, и следует раскрывать информацию об основаниях. Если организация представляет отчет о товаре, используя историческую стоимость, МСУГС зачастую поощряет раскрытие информации о справедливой стоимости, если существует существенная разница между заявленной стоимостью и справедливой стоимостью товара. Часто МСУГС также позволяет организациям выбирать между справедливой стоимостью и исторической стоимостью.

Таблица 8: Избранные практические примеры

	GFSM 2014 / ESA 2010 (MGDD)	МСУГС
Активы		
Основные и производственные средства	Оценка состояния запасов по СГФ проводится на основе текущей рыночной стоимости, т.е. как если бы она была проведена на отчетную дату с учетом соответствующих характеристик, таких как состояние и возраст актива (пар. 7.20 GFSM). При отсутствии достоверной рыночной стоимости используются другие методы оценки.	МСУГС позволяет выбирать модель оценки для всего класса основных средств и разрешает использовать метод исторической стоимости или метод переоценки (на основе справедливой стоимости) для оценки после приобретения.
Обязательства		
Финансовые инструменты	Обязательства оцениваются по текущим рыночным ценам. Если обязательство не продается или редко продается на рынке, необходимо использовать номинальную стоимость, поскольку она считается адекватным показателем рыночной стоимости (GFSM 2014 A1.272). ¹⁴	МСУГС предусматривает оценку финансовых инструментов с использованием методов справедливой стоимости, амортизированной стоимости ¹⁵ , или стоимости, зависящей от категории, к которой они относятся (МСУГС 29.48 и 29.49).

¹⁴ Что касается целей EDP, MGDD утверждает, что считает номинальную стоимость эквивалентной номинальной стоимости обязательств [sic] (MGDD VIII.1, пар. 2). Однако, в контексте национальных счетов ЕС, номинальная стоимость включает начисленные проценты (ESA 2010, пар. 7.39) и, таким образом, номинальная стоимость отличается от номинальной стоимости обязательств. Эта несколько неточная формулировка и несоответствие могут привести к различным интерпретациям..

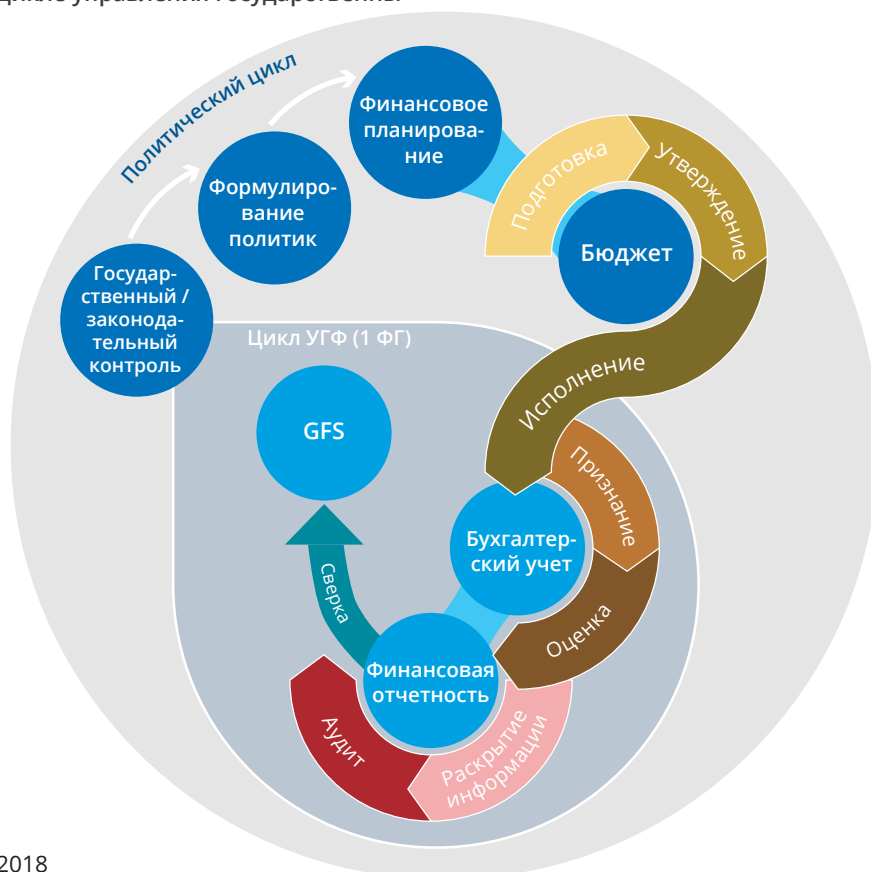
¹⁵ Амортизированная стоимость – это практика измерения, при которой из суммы первоначального признания вычитаются суммы основного долга и накопленной амортизации.

Интеграция бухгалтерского учета в государственном секторе и статистики государственных финансов в целостном цикле управления государственными финансами

Учет в государственном секторе (PSA) и СГФ имеют различные основные логические обоснования и парадигмы, а также свои собственные индивидуальные справочные системы для практической реализации и исполнения. Таким образом, этот раздел направлен на тщательное рассмотрение концептуального взаимодействия двух отдельных задач отчетности и их включения в целостный цикл управления государственными финансами (УГФ).

В большинстве юрисдикций бюджетный цикл строго регулируется законом о бюджете, устанавливающим общие принципы управления и процессы распределения ресурсов и исполнения бюджета. Среднесрочная экономическая основа для целей многолетнего бюджетного планирования может включать дальнейшее направление подготовки бюджета. Бюджет, вытекающий из политического диалога и разработки методики, должен рассматриваться как законное разрешение на расходы для организаций государственного сектора.

Иллюстрация 4: Бухгалтерский учет в государственном секторе и статистике государственных финансов в целостном цикле управления государственными финансами



УГФ как административная деятельность, отделенная от политического цикла и политического обоснования, направлена на обеспечение эффективного и действенного использования государственных средств при исполнении бюджета. Такие задачи, как управление ликвидностью и задолженностью или внутренний контроль так же важны, как и ведение записей, отражающих операции и экономические потоки¹⁶ соответствующие общепринятым принципам бухгалтерского учета (GAAP). Специально разработанные для государственного сектора МСУГС в большинстве стран являются главной основой GAAP отдельного государственного сектора, кроме случаев, когда МСУГС применяются напрямую. В конечном итоге общая цель бухгалтерского учета заключается в том, чтобы предоставить обзор финансовых результатов и положения организации и раскрыть подробную управленческую информацию, поддерживающую выполнение вышеупомянутых задач УГФ, но служащую целям подотчетности и принятия решений (см. Концептуальные основы МСУГС, пар. 2,1). В большинстве юрисдикций предварительная финансовая отчетность проверяется в конце финансового года независимым внешним

• органом (т.е. высшим органом аудита). Помимо
• финансовой отчетности, правительствам во
• всем мире поручена задача подготовки статисти-
• стических данных и отчетности в целях сопоста-
• вимости в международном масштабе и выяв-
• ления влияния государственных расходов на
• экономику в целом. Последней задачей в цикле
• УГФ является статистическая отчетность по GGS.
• Эта отчетность основывается на финансовой
• отчетности с использованием финансовых от-
• четков государственных организаций (в идеале,
• проверенной аудитором финансовой отчетно-
• сти, поскольку эта проверка является внешней)
• в качестве исходных данных. Из-за концепту-
• альных различий эти исходные данные должны
• быть специально преобразованы и согласованы
• с руководящими принципами представления
• статистической отчетности, чтобы они ото-
• бражались в соответствии с соответствующим
• рекомендуемым стандартом (GFSM 2014 или
• ESA 2010 / MGDD). Однако совместимые с МСУГС
• практики признания и измерения обеспечивают
• хорошую основу для извлечения и перевода
• данных в формат СГФ, поскольку МСУГС и СГФ в
• значительной степени сближаются (хотя упомя-
• нутые ранее различия остаются).

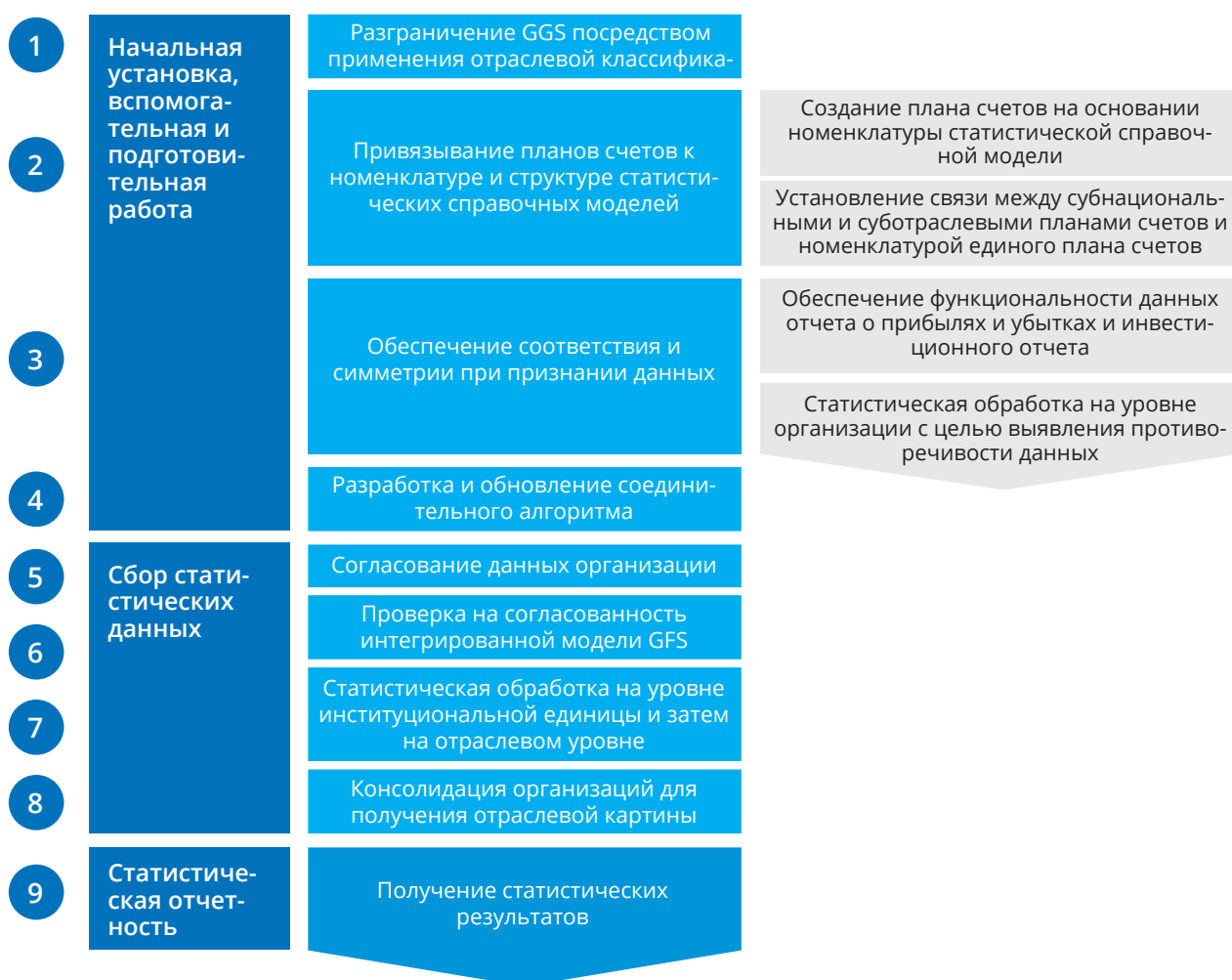
16 Экономические потоки включают денежные потоки, а также нейтральные денежные (неденежные) потоки, такие как амортизация или износ активов, резервы и ограничения.

От бухгалтерского учета в государственном секторе к статистике государственных финансов – процесс сверки

Сбор статистических данных из вводной информации МСУГС и создание выходных данных отчетности СГФ требует нескольких шагов по концептуальной настройке и обслуживанию, а также операционной деятельности. В настоящем разделе приводится общий обзор процесса сбора статистических данных и его работы, что

представлено на Иллюстрации 5. Безусловно, при любой практической реализации следует принимать во внимание конкретный административный контекст и среду УГФ, и крайне важным является точная настройка (см. также следующий раздел по практическим вызовам и стратегиям смягчения последствий).

Иллюстрация 5: Модель эталонного процесса для сбора статистики государственных финансов



Источник: ZHAW, 2018.

Начальная настройка, обслуживание и подготовительная работа

1. Разграничение GGS путем применения отраслевой классификации

На первом этапе следует идентифицировать и определить организации, которые будут охвачены, в соответствии с принципом отраслевой классификации СГФ / ESA (см. Иллюстрацию 2 в руководстве по сравнительному анализу). Институциональные единицы классифицируются как часть более широкого государственного сектора (и его подсекторов) и как часть сектора общего государственного управления (и его подсекторов).

2. Установление связи между планами счетов и номенклатурой и структурой статистических справочных стандартов

До сопоставления данных МСУГС с СГФ, номенклатуры и структуры СоА следует увязать со статистическими справочными стандартами. Если возможно, разрабатывается унифицированный СоА, чтобы охватить все институциональные единицы государственного сектора на национальном и субнациональном уровнях. Иногда полезно иметь разные коды для бюджетных и производственных институциональных единиц. Однако государственные институциональные единицы должны применять один и тот же СоА, если возможно, с учетом полномочий юрисдикции предписывать СоА субнациональным организациям и суботраслевым институциональным единицам. В идеале, СоА, применяемый в PSA, параллельно соответствует номенклатуре статистических справочных стандартов (GFSM 2014 / ESA 2010) или содержит соответствующие коды для связи. Чем больше это обеспечивается, тем меньше

статистической обработки потребуется на последующих этапах.¹⁷

3. Обеспечение соответствия и симметрии при признании в данных

Важным подготовительным шагом, позволяющим избежать путаницы в данных, является тестирование данных на уровне организации на предмет согласованности путем перекрестной проверки симметричности признания (которая лежит в основе системного макроэкономического отражения, используемого СГФ и SNA / ESA). Такого рода статистическая обработка ориентирована на выявление несовместимости данных между организациями, как например, расхождение в признании трансфертов или функциональной категоризации.

- В целях консолидации (шаг 8) следует позаботиться о том, чтобы суммы на стороне расходов плательщика и доходная сторона бенефициара были идентичными. Это относится как к кодированию по экономическим видам и по функциям¹⁸. На практике существуют различия скорее в функциях, нежели в классификации видов. То же относится и к бухгалтерскому балансу, где, например, финансовые активы институциональной единицы сектора общего государственного управления должны соответствовать обязательствам на стороне обязательств другой институциональной единицы сектора общего государственного управления. Если суммы отличаются (это может произойти и по причинам годового начисления), обычно предполагается, что подразделение плательщик показывает правильную сумму в своем счете-фактуре.

17 Если юрисдикция не располагает полномочиями предписывать СоА, применяемый в отношении субнациональных организаций и суботраслевых институциональных единиц, и они используют свои собственные СоА, им следует предоставить коды национального структурообразующего СоА. Они должны принять первые цифры структурообразующего СоА и далее расширить их для своих нужд, добавляя цифры в конце.

18 В целях проверки согласованности, может быть полезно кодировать также и доходы (и выбытие нефинансовых активов) по функциональной классификации.

- Кроме того, если все институциональные единицы были кодированы одинаково с экономической классификацией национального CoA, следует позаботиться о том, чтобы отдельные суммы в отчете о прибылях и убытках и в инвестиционном отчете – приобретения, выбытия и потребление основного капитала – могут быть присвоены функции. Если информация отсутствует, функцию административной единицы, которая часто включается в финансовые отчеты, можно использовать для присвоения.

4. Разработка и обновление алгоритма сопоставления

Перевод информации из МСУГС в СГФ требует тщательного анализа имеющихся исходных данных и выявления различий. Исходя из этого, можно разработать алгоритм или таблицу сопоставления, в соответствии с которыми этот сопоставительный ключ должен соответствовать CoA таким образом,

чтобы была возможность собрать всю необходимую информацию PSA. После первоначальной разработки сопоставительный ключ следует поддерживать и постоянно обновлять. Поскольку структура исходных данных может быть разнородной, в зависимости от типа, характеристик и учетной модели организации, может возникнуть необходимость поддерживать различные ключи для отдельных типов организаций GGS. Таким образом, большинство стран полагаются на несколько сопоставительных ключей, если не производится перекодирование данных PSA на унифицированный национальный CoA, и достигается согласование структуры данных (см. иллюстрацию 5, шаг 2). Необходим отдельный назначенный сопоставительный ключ для классификации различной государственной деятельности (программы / проекты), чтобы сделать классификацию функцию правительства.

Сбор статистических данных

5. Соединение данных об организации

Существует два различных подхода к сбору статистических данных СГФ, выбор используемого подхода зависит от организационной структуры, возможностей, используемых вспомогательных инструментов и степени автоматизации. В большинстве страны-бенефициары PULSAR придерживаются параллельного подхода, который в отсутствие сложных вспомогательных инструментов и при низкой степени автоматизации, как считается, сокращает количество ошибок.

А. Пошаговая обработка

Бухгалтерские балансы и отчеты о прибылях и убытках организаций государственного сектора подаются по алгоритму или включаются в сопоставительные таблицы, так чтобы информация появлялась в формате целевого рекомендуемого стандарта статистической отчетности (в большинстве юрисдикций GFSM 2014). Страны-члены ЕС или кандидаты на вступление в ЕС должны переходить непосредственно к согласованию с ESA 2010, вместо GFSM 2014, на этом этапе процесса согласования. В зависимости от того, используется ли алгоритм, основанный на автоматизированном программном обеспечении или сопоставительная таблица, на более поздних этапах необходимо больше или меньше работы по статистической обработке.

В. Подход параллельной обработки

Бухгалтерские балансы и отчеты о прибылях и убытках организаций государственного сектора подаются параллельно через все специально разработанные соединительные инструменты, поэтому на этом этапе процесса данные появляются в соответствующем формате всех систем статистической отчетности, применяющихся в той или иной юрисдикции.

6. Проверка согласованности интегрированной модели СГФ

- После привязки к СГФ операционные доходы и расходы сверяются с бухгалтерским балансом, чтобы обеспечить согласованность данных финансового учета в системе СГФ.
- Фиксируются методологические корректировки, корректируются концептуальные различия между принципами учета (МСУГС) для согласования с принципами ESA 2010 и GFSM 2014. Ключом к этому является использование процедуры двойного учета, при которой корректировка по дебету ведет к корректировке по кредиту в других местах системы учета и наоборот.

7. Статистическая обработка в институциональной единице и впоследствии на отраслевом уровне

Статистическая обработка на отраслевом уровне включает получение текущих значе-

ний для активов и обязательств, если историческая стоимость применяется в учете или при подготовке разбивки налогов. Если PSA использует историческую стоимость, и в отсутствие доступных рыночных значений для оценки состояния запасов, для определения текущих значений требуется использовать методы статистической оценки, такие как выборка или индексация с учетом инфляции, которые будут применяться в отношении всего класса активов.

8. Консолидация организаций для перехода к отраслевой картине

Статистические данные организаций консолидируются таким образом, чтобы GGS смог увидеть результаты. Данные представляются как на валовом, так и на консолидированном уровнях для сектора общего государственного управления.

Статистическая отчетность

9. Генерация статистических результатов

А. Пошаговая обработка

Поскольку перевод вводных данных в СГФ уже имел место, дополнительные обязанности по статистической отчетности, помимо подготовки в соответствии основным применяемым рекомендуемым стандартом (шаг 5), могут быть выполнены без особых усилий. Соответственно, данные СГФ отраслевого уровня могут быть увязаны с дополнительным рекомендуемым статистическим стандартом посредством применения другого специально разработанного ключа. Если данные СГФ были получены в соответствии с GFSM 2014 в первую очередь, то этот шаг будет заключаться в переходе на ESA 2010 – или наоборот. Этот дополнительный шаг актуален только для стран, на которые распространяются требования статистической отчетности ЕС (по причине членства, возможного вступления или двусторонних договоренностей).

В. Подход параллельной обработки

Исходя из того, что обработанные статистические данные теперь будут соответствовать целевому рекомендуемому стандарту, отчеты СГФ могут быть получены для отчетности международным организациям, таким как МВФ или Евростат.

Врезка 1: Интеграция сбора СГФ с фискальным надзором и национальными счетами

Рекомендуется, где возможно, интегрировать сбор СГФ с фискальным надзором и национальными счетами. В контексте ЕС Генеральный директорат по экономике и финансам Европейской комиссии использует официальную отчетность Евростата в своем макроэкономическом и согласованном фискальном надзоре. Для отчетности МВФ отчетность финансового надзора часто отделена от статистической отчетности. Для обеспечения согласованности и эффективности рекомендуется интегрировать эти процессы сбора данных. Аналогичная мотивация применима и к интеграции сбора данных СГФ и сбора данных для национальных счетов.

Практические вызовы и стратегии смягчения последствий

Сбор точных статистических данных и подготовка надлежащих статистических отчетов, как того требует международное сообщество и его наднациональные организации, может на практике оказаться сложной задачей. Основные вызовы и соответствующие стратегии смягчения последствий будут рассмотрены в следующих параграфах. Они связаны со средой с надежной системой учета, которая дает точные исходные данные для СГФ. В случае слабой системы учета, не способной обеспечить сбор всех значимых данных, возникают дополнительные сложности.

Вызов 1: Внесистемные изменения, влияющие на разграничение сектора общего государственного управления

Описание: Идентификация организаций государственного сектора в рамках GGS не всегда проста и может гипотетически варьироваться от финансового года к финансовому году¹⁹, в частности, организации, которые могут считаться государственными коммерческими предприятиями, но GF5M 2014 (пар. 2.69) и ESA 2010 (пар. 20.29) требуют, чтобы рыночная / нерыночная классификация сохранялась на многолетней основе. Изменения в политике также могут повлиять на коэффициент консолидирования рыночных доходов – основной критерий разграничения GGS. Например, введение и повышение платы за предоставляемое обслуживание (например, плата за проезд по автомагистралям) или увеличение в государственном бюджете финансирования деятельности организации (например, публичное вещание или дом престав-

релых) могут в значительно изменить степень того, насколько организация финансирует свою деятельность за счет рыночных доходов.

Стратегии смягчения последствий: Адекватной стратегией для внедрения многолетней устойчивой рыночной / нерыночной классификации было бы составление комплексного и исчерпывающего перечня организаций GGS на основании коммерческого реестра и инвентаризации государственных организаций и периодическое проведение рыночного / нерыночного теста. Было бы целесообразно время от времени анализировать классификацию внутри или за пределами GGS в соответствии с COFOG и отслеживать изменения политики, затрагивающие структуру финансирования.

¹⁹ Критерий разграничения, основанный в первую очередь на источнике финансирования организации государственного сектора, зависит от объема рыночных доходов, полученных за отчетный период, который, однако, может колебаться в силу внешних причин. Это может привести к странной ситуации, когда потребуются каждый год переклассифицировать организацию, когда на долю рыночных доходов будет приходиться более половины финансирования в текущем году и меньше в последующем.

Вызов 2: Разработка интегрированного и гармонизированного плана счетов

Описание: Поскольку учетная информация служит исходными данными для статистической отчетности, CoA следует гармонизировать, чтобы располагать прочной, хорошо структурированной и надежной основой для соединения.

Стратегии смягчения последствий: Определение, использование и поддержание гармонизированного CoA способствует целостности и полезности данных PSA, как исходных данных для статистической отчетности. Его унифицированное использование во всех организациях государственного сектора и согласование с передовыми международными практиками чрезвычайно важно для действенного и эффективного перехода от PSA к СГФ. В отсутствие CoA или его последовательного применения разработка и поддержание соединительных ключей (таблиц или алгоритма) будут весьма обременительными.

В идеале, CoA способен различать внутренние и зарубежные операции и акции, включает COFOG и экономические классификации, а также фиксирует операции нефинансовых активов (инвестиции, выбытие и износ).

Для стран, создающих свой CoA с нуля, рекомендуется начинать с самого подробного уровня аналитической структуры ESA 2010 или GFSM 2014 для классификации потоков и запасов в своих PSA. Классификации, используемые для бухгалтерского баланса (состояния запасов), а также для операций (отчет о прибылях и убытках, потоки) и других экономических потоков легко можно расширить, с тем чтобы они включали и удовлетворяли национальные потребности соответствовали требованиям к соединению / сопоставлению отдельных позиций PSA со структурой GFSM и ESA.

Вызов 3: Начальная разработка и ежегодный обзор сопоставительных таблиц и ключей

Описание: Из-за различных базовых парадигм и полученных в результате концептуальных различий получение статистических данных из бухгалтерского учета требует сверки и делает необходимым внесение корректировок в исходные данные. Построчное рассмотрение вручную и корректировки займут много времени, велика вероятность ошибок и ограничивают согласованность.

Стратегии смягчения последствий: Чтобы идентифицировать разрывы между данными по PSA и СГФ, следует провести тщательный анализ имеющихся исходных данных всех организа-

ций GGS, а также и их категоризации, через лежащий в основе CoA и применяемые учетные политики. Исходя из идентифицированных разрывов, для каждого типа организации GGS можно разработать сопоставительные ключи, которые послужат средством преобразования. Они должны разрабатываться совместно бухгалтерами и компиляторами статистических данных для обеспечения интеграции опыта и знаний обеих систем отчетности. После разработки сопоставительный ключ следует постоянно обновлять с учетом изменений в справочных стандартах статистической отчетности (GFSM 2014 / ESA 2010 / MGDD).

Вызов 4: Одновременное признание соответствующих потоков и запасов

Описание: Следуя системной логике «четырёхкратного признания» в экономике, запасы и потоки отражаются в системе учета по методу двойной записи и соответствующей организации, и контрагента по операции. Целостность представленных статистических данных можно с легкостью проверить, так как изменения в запасах должны равняться потокам, и каждая признанная позиция должна соответствовать контрагенту. После работы по сбору статистических данных и корректировок цифры не должны выявлять несоответствия.

Стратегии смягчения последствий: Надежные и хорошо структурированные исходные данные, обеспеченные посредством комплексного CoA, и действенные сопоставительные ключи способствуют надежному процессу сверки, который позволяет данным СГФ пройти эти проверки. Способность надлежащим образом отражать приобретения, выбытия и амортизацию нефинансовых активов считается крайне важной для получения значений состояния запасов. Проведение проверочного теста путем краткой проверки соответствия запасов и потоков это еще одна мера смягчения последствий в процессе сверки.

Вызов 5: Основанные на правилах статистические корректировки учетной информации

Описание: Достоверность и надежность статистических данных могут быть ограничены, если сбор не структурирован и проводится по неопределенным процедурам вручную.

Стратегии смягчения последствий: Четкое, основанное на правилах описание того, как переходить от учетных данных к статистическим данным, должно быть представлено в качестве руководства для каждого типа организаций государственного сектора в рамках GGS, обеспечивая достоверность и надежность процесса сбора

статистических данных. Такие руководства могут быть в форме пособия по сопоставлению, которое будет использоваться в качестве справочного материала, или конкретных вспомогательных инструментов, таких как сопоставительная таблица (то есть, шаблон excel) или алгоритм, внедренный в программное приложение (то есть, в статистической вычислительной среде с открытым исходным кодом языка программирования R, или серверным решением для управления базой данных на основе структурированного языка запросов (SQL)).

Вызов 6: Создание координационной рабочей группы для проведения реформ бухгалтерского учета и статистики государственных финансов

Описание: Большинство стран работают в соответствии с иерархическими институциональными структурами, при которых бухгалтерский учет, бюджетирование, Казначейство, статистика, налогово-бюджетная политика и т.д. работают в соответствии с узко определенными задачами и отчитываются по вертикали через свои соответствующие департаменты министру, генеральному директору, управляющему директору, руководителю организации и т.п. Эти задачи, а также культура административной работы, не предназначены для сотрудничества и координации реализации проекта. Однако реформы бухгалтерского учета и СГФ охватывают широкий круг институциональных единиц и

требуют унифицированного и скоординированного подхода к реализации.

Стратегии смягчения последствий: Создание специализированной проектной команды, в которой представлены все заинтересованные подразделения, под руководством сертифицированного менеджера проекта. Постоянная рабочая группа должна согласовывать концепции и вопросы во ходе реализации и проведения реформ бухгалтерского учета и СГФ. Рабочая группа должна быть создана с четким кругом обязанностей, и старшее руководство должно наделить ее четкими полномочиями для координации вопросов.

Список использованной литературы

European Communities, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations [UN] and World Bank (2009). System of National Accounts 2008. New York: UN.

[Европейские сообщества, Международный валютный фонд, Организация экономического сотрудничества и развития, Организация Объединенных Наций [ООН] и Всемирный банк (2009). Система национальных счетов 2008. Нью-Йорк: ООН].

European Union (2016). Manual on Government Deficit and Debt: Implementation of ESA 2010. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

[Европейский союз (2016). Пособие по государственному дефициту и долгу: Внедрение ESA 2010. Люксембург: Бюро официальных публикаций Европейского Союза].

European Union (2013). European system of accounts: ESA 2010. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

[Европейский Союз (2013). Европейская система счетов: ESA 2010. Люксембург: Бюро официальных публикаций Европейского Союза].

International Monetary Fund (2014). Government finance statistics manual 2014. Washington, D.C.: IMF.

[Международный валютный фонд (2014). Пособие по статистике государственных финансов 2014. Вашингтон, округ Колумбия: МВФ].

International Public Sector Accounting Standards Board (2018). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. New York: International Federation of Accountants.

[Совет по Международным стандартам учета в государственном секторе (2018). Пособие по международным нововведениям в сфере бухгалтерского учета в государственном секторе. Нью-Йорк: Международная федерация бухгалтеров].

International Public Sector Accounting Standards Board (2016). Tracking Table – IPSAS and GFS Reporting Guidelines: Comparison of recognition and measurement requirements. New York: International Federation of Accountants.

[Совет по Международным стандартам учета в государственном секторе (2016). Сверочная таблица – принципы отчетности МСУГС и СГФ: Сравнение требований к признанию и измерению. Нью-Йорк: Международная федерация бухгалтеров].

Swiss Federal Finance Administration (2011). Financial Statistics Methods and Concepts in Switzerland. Berne: Financial Statistics Section of the Swiss Federal Finance Administration.

[Швейцарское федеральное управление финансов (2011). Методы и концепции финансовой статистики в Швейцарии. Берн: Отдел финансовой статистики Швейцарского федерального управления финансов].

Приложение

Приложение 1: Историческое развитие справочных стандартов

Система национальных счетов (SNA)	Европейская система счетов (ESA)	Руководство по статистике государственных финансов (GFSM)	Международные стандарты учета в государственном секторе (МСУГС)
SNA 1968			
	SNA 1978		
		GFSM 1986	
SNA 1993			
	ESA 1995		
		GFSM 2001	1997: Создание комитета по Государственному сектору; обнародование первой части стандартов учета по методу начисления в государственном секторе
			2004: Создание IPSASB (Международный совет по стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе); обнародование первой части стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе.
SNA 2008			
	ESA 2010, MGDD (EDP)		
		GFSM 2014	2014 Обнародование финальной концепции структуры МСУГС; текущее обновление, пересмотр и усовершенствование МСУГС.

На основе начислений
 Модифицированные Наличные / Начисления
 На основе наличных

Источник: ZHAW, 2018.

Программа (PULSAR)

Под управлением:



При совместном финансировании:

 **Federal Ministry**
Republic of Austria
Finance

 **Schweizerische Eidgenossenschaft**
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,
Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO

