



ПРЕИМУЩЕСТВА БУХУЧЕТА МЕТОДОМ
НАЧИСЛЕНИЯ В ГОССЕКТОРЕ

CFRR»

**Centre for Financial
Reporting Reform**



Центр реформ финансовой отчетности (CFRR)
Глобальная практика по вопросам управления, регион
Европы и Центральной Азии, Всемирный банк
Адрес: Австрия, 1020, Вена, Пратерштрассе, 31
Веб-сайт: www.worldbank.org/cfrr
Эл. почта: cfrr@worldbank.org
Телефон: +43-1-217-0700

PULSAR

Программа бухучета и отчетности в государственном
секторе
Веб: www.pulsarprogram.org

© 2022 год. Международный банк реконструкции и развития / Всемирный банк
1818 H Street NW
Washington DC 20433
Телефон: 202-473-1000
Веб-сайт: www.worldbank.org

Данная работа является продуктом сотрудников Всемирного Банка с вкладом внешних лиц. Результаты, интерпретации и выводы, выраженные в данной работе, необязательно отражают взгляды Всемирного Банка, его Совета Исполнительных Директоров или правительств, которые они представляют.

Всемирный Банк не гарантирует точность, полноту или актуальность данных, включенных в эту работу, и не несет ответственности за любые ошибки, упущения или расхождения в информации, а также ответственности в отношении использования или неиспользования изложенной информации, методов, процессов или выводов. Границы, цвета, обозначения и другая информация, показанная на любой карте в этой работе, не предполагают никакого суждения со стороны Всемирного Банка о правовом статусе любой территории, а также одобрения или принятия таких границ.

Ничего из материала этой работы не должно составлять, предполагаться или считаться ограничением или отказом от привилегий и иммунитетов Всемирного Банка, все из которых непосредственно сохраняются.

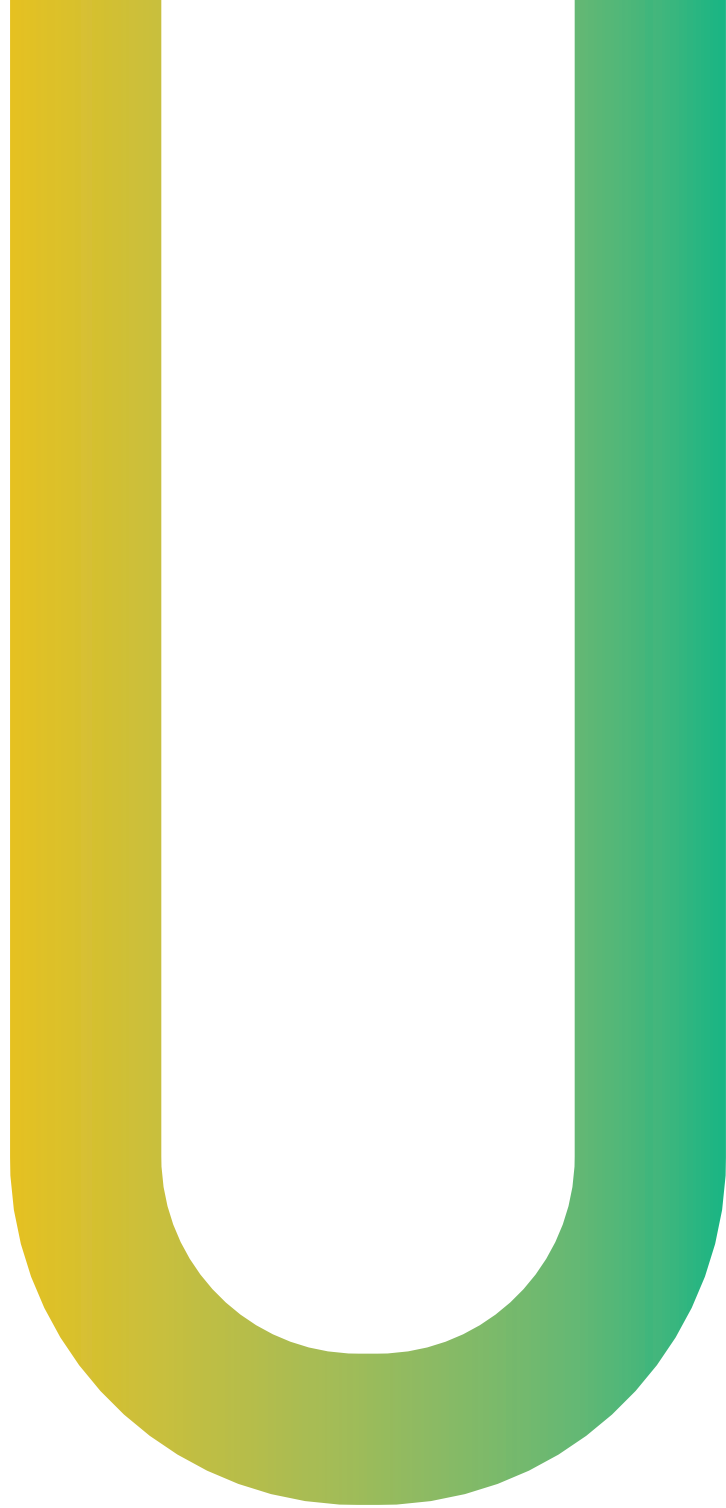
Права и разрешения

Материал в данной работе является предметом авторского права. Поскольку Всемирный Банк поощряет распространение своей информации, эта работа может быть воспроизведена полностью или частично для некоммерческих целей при условии приведения полной ссылки на эту работу.

Любые запросы в отношении прав и лицензий, в том числе в отношении вторичных авторских прав, следует направлять по адресу: World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; fax: 202-522-2625; email: pubrights@worldbank.org.

Дизайн обложки: Екатерина Гусарова

Значки созданы Freepik, SBTS2018, Chanut-is-Industries, lutfix, и Pixel perfect с сайта Flaticon по адресу www.flaticon.com



ПРЕИМУЩЕСТВА БУХУЧЕТА
МЕТОДОМ НАЧИСЛЕНИЯ
В ГОССЕКТОРЕ

СОДЕРЖАНИЕ

Сокращения	3
Выражение признательности	4
Предисловие	5
Резюме	6
1. ВСТУПЛЕНИЕ – ЧТО ТАКОЕ БУХУЧЕТ МЕТОДОМ НАЧИСЛЕНИЯ?	7
2. РЕФОРМЫ БУХУЧЕТА И УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСАМИ	11
3. ПРЕИМУЩЕСТВА БУХУЧЕТА МЕТОДОМ НАЧИСЛЕНИЯ – ДЛЯ ЧЕГО И ДЛЯ КОГО?	13
3.1. Анализ преимуществ на практике: Обзор литературы	16
3.2. Анализ преимуществ на практике: Примеры стран	20
Пример 1. Информация о школьной инфраструктуре для принятия решений	22
Пример 2. Регистрация и отслеживание грантов, предоставленных для конкретной цели	22
Пример 3. Начисленные обязательства по долгосрочным займам для целей подотчетности и планирования	23
Пример 4. Обесценение дебиторской задолженности для отражения возвращаемой суммы	23
4. ДВОЙСТВЕННАЯ РОЛЬ ПРОЗРАЧНОСТИ	24
5. БЛАГОПРИЯТНЫЕ УСЛОВИЯ ДЛЯ ВНЕДРЕНИЯ БУХУЧЕТА МЕТОДОМ НАЧИСЛЕНИЯ	28
6. ЗАТРАТЫ НА ВНЕДРЕНИЯ БУХУЧЕТА МЕТОДОМ НАЧИСЛЕНИЯ	32
6.1. Типы затрат	33
6.2. Дополнительные затраты, связанные с бухгалтером методом начисления	34
6.3. Перераспределение ресурсов	34
6.4. Экономия в связи с улучшением принятия решений	36
7. ВЫВОДЫ	38

Приложение 1. Примеры стран: Внедрение бухучета методом начисления	40
Бухучет методом начисления на Кипре	40
Бухучет методом начисления в Греции	41
Бухучет методом начисления в Португалии	41
Бухучет методом начисления во Франции	42
Бухучет методом начисления в Великобритании	42
Приложение 2. Вспомогательные компоненты для внедрения бухучета методом начисления	44
Постановка целей и процессы	44
Политическая поддержка и ответственность	44
План внедрения	45
Информация по методу начисления, интегрированная в принятие решений и управление результативностью	46
Человеческий капитал	46
Обучение и подготовка бухгалтеров госсектора	46
Кадровый потенциал	47
Экспертная поддержка	47
Технические аспекты	47
Информационные системы управления финансами	47
План счетов	48
Стандарты и политики бухучета	48
Приложение 3. Список литературы	49

СОКРАЩЕНИЯ

CIPFA	Институт государственных финансов и бухучета
EFSF	Европейский фонд финансовой стабильности
EPSAS	Европейские стандарты бухучета в госсекторе
ESA	Европейская система счетов
EU	Европейский Союз
GFSM	Руководство по статистике государственных финансов
IFAC	Международная федерация бухгалтеров
IFRS	Международные стандарты финансовой отчетности
IPSAS	Международные стандарты бухучета в госсекторе
IPSASB	Совет по Международным стандартам бухучета в госсекторе
IT	Информационные технологии
NPM	Новое государственное управление
OECD	Организация экономического сотрудничества и развития
PEFA	Государственные расходы и финансовая подотчетность
PFM	Управление госфинансами
PULSAR	Программа бухучета и отчетности в госсекторе

ВЫРАЖЕНИЕ ПРИЗНАТЕЛЬНОСТИ

Данная публикация посвящена преимуществам и ценности бухучета методом начисления в госсекторе по сравнению с бухучетом и отчетностью кассовым методом. Работа является продуктом Глобальной практики управления Всемирного Банка, который был разработан PULSAR, Программой бухучета и отчетности в госсекторе.

Авторы, Евгенио Каперкионе, Сандра Коэн, Франческа Манес Росси и Изабель Бруска, под руководством Ивоны Важехи попытались определить основные последствия бухучета методом начисления для управления госфинансами. Публикация рассматривает бухучет методом начисления с разных точек зрения: теоретический анализ и обзор литературы предлагают глобальный взгляд на преимущества для разных пользователей и разных целей, а интервью с экспертами в странах и ведущими членами бухгалтерской профессии свидетельствуют о том, как бухучет методом начисления был внедрен и какие его преимущества на практике, а также какие были благоприятные факторы и вызовы при внедрении.

Авторы хотели бы выразить благодарность экспертам, которые любезно согласились принять участие в интервью и сделали ценный вклад на основе своего опыта в отношении бухучета методом начисления:

Мари-Пьер Кальмель (Франция), генеральный секретарь Совета по стандартам бухучета в госсекторе (*Conseil de Normalisation des Comptes Publics*).

Иан Каррутерс, председатель Совета по международным стандартам бухучета в госсекторе и председатель по стандартам Института госфинансов и бухучета.

Мариос Хаджидамиану (Кипр), дипломированный бухгалтер Казначейства Республики Кипр.

Димитриос Пулиурас (Греция), исполняющий обязанности руководителя управления бухучета государственного сектора, департамента общего бухучета, Министерства финансов.

Бернард Шатц (Австрия), член Совета по международным стандартам бухучета в госсекторе и старший менеджер, PricewaterhouseCoopers.

Луиш Виана (Португалия), член команды реформ Министерства финансов Португалии во время проведения реформы, в настоящее время – советник Палаты аудиторов (*Tribunal de Contas*). Также он является членом Совета государственных финансов Португалии.

Их вклад был фундаментальным и включал примеры того, как бухучет методом начисления может улучшить управление финансами на практике, а также подтверждение материалов о благоприятных факторах и препятствиях для успеха реформы управления финансами. Мы очень благодарны им за их участие.

ПРЕДИСЛОВИЕ

Программа бухучета и отчетности в госсекторе (PULSAR), основанная в 2017 году, – это программа регионального и странового уровня в 13 странах-бенефициарах Европы и Центральной Азии. Ее цель – поддержать развитие систем бухучета и отчетности в госсекторе в соответствии с международными стандартами и лучшими практиками, чтобы улучшить подотчетность, прозрачность и результативность госсектора.

Цели и объем Программы PULSAR совместно определяются партнерами PULSAR – Австрией, Швейцарией и Всемирным Банком – которые предоставляют институциональную поддержку для ее внедрения и мобилизуют ресурсы, необходимые на ее мероприятия.

Страны-бенефициары помогают формировать программу через региональные платформы сотрудничества и делать вклад в два Практикующих сообщества, по стандартам финансовой отчетности и образованию.

Больше информации о Программе PULSAR и ее публикациях доступно на веб-сайте:

www.pulsarprogram.org



РЕЗЮМЕ

Этот отчет сосредотачивает внимание на применении бухучета методом начисления в учреждениях госсектора. Цель исследования – проиллюстрировать преимущества – а также затраты – связанные с внедрением этой системы бухучета.

Кассовый метод, по-прежнему широко используемый в странах PULSAR, основывается на признании поступления и расходования денежных средств. Расходы и доходы признаются, когда платеж производится или получается. В методе начисления также регистрируются денежные операции, но дополнительно признаются влияния операций и других экономических событий в момент, когда они происходят. В результате этого, отчеты методом начисления дают более полный обзор финансовых результатов и положения учреждения с информацией, которую невозможно отслеживать кассовым методом.

Рассматриваются преимущества бухучета методом начисления для внутренних и внешних пользователей с точки зрения принятия решений и подотчетности. В отчете используется анализ доступной литературы, а также опыт реформ Кипра, Франции, Греции, Португалии и Великобритании, чтобы сделать важные предложения и поделиться накопленным опытом для реформы в странах PULSAR. Интервью с экспертами, активно участвовавшими во внедрении бухучета методом начисления, дали ценное понимание воспринимаемых преимуществ реформ, а также сложностей и сопротивления в процессе изменения. В отчете подчеркивается, что каждая страна может иметь разный уровень бухгалтерской зрелости; на самом деле, в рамках одной страны разные госучреждения могут использовать разные бухгалтерские системы, в зависимости от этапа уже реализованных реформ.

Прозрачность рассматривается как важное преимущество, связанное с принятием систем бухучета методом начисления. Однако, чтобы преимущества материализовались, заинтересованные стороны должны получить простой доступ к надежной учетной информации, раскрываемой на понятном языке и широко доступной.

Этот отчет рассматривает факторы, необходимые для успешного внедрения бухучета методом начисления, определенные в трех взаимосвязанных компонентах: постановка целей и процессы, человеческий капитал и технические аспекты. Обсуждаются взаимодействия между этими факторами, и подчеркивается, что комбинация разных факторов необходима для достижения ожидаемых преимуществ.

Хотя бухучет методом начисления несет много преимуществ, которые иногда трудно измерить, его внедрение изначально может быть затратной реформой в трех основных измерениях: время (общие и годовые затраты), потоки (бюджетные потоки и начисленные затраты) и финансовые ресурсы (госсредства или другие источники). Хотя эти первоначальные затраты могут быть значительными, в зависимости от требований новой или обновленной информационной системы финансового управления и развития навыков или найма персонала, они должны постепенно снизиться, и их необходимо рассматривать на фоне долгосрочного результата в виде более эффективного управления ресурсами и финансовых преимуществ за счет снижения стоимости предоставления услуг и выполнения мероприятий госсектора.

В отчете четко указывается, что реформа системы бухучета должна рассматриваться в более широком контексте модернизации систем управления госфинансами, нацеленной на повышение подотчетности и результативности государственного управления. Инвестиции в кадровые ресурсы, информационные системы и, прежде всего, политическая поддержка на высоком уровне всего процесса являются ключевыми ресурсами для обеспечения стабильных изменений. Составление высококачественной, надежной информации в бухучете методом начисления не является самоцелью. Полные потенциальные преимущества реформы могут быть реализованы, только если эта информация будет правильно использоваться политиками и руководителями в процессе принятия решений и станет широко доступной для общественности и других заинтересованных сторон, чтобы улучшить прозрачность и подотчетность.



ВСТУПЛЕНИЕ – ЧТО ТАКОЕ БУХУЧЕТ МЕТОДОМ НАЧИСЛЕНИЯ?

Дисциплина бухучета датируется древней Месопотамией. На протяжении веков она развивалась параллельно человеческому прогрессу, чтобы предоставлять надлежащие средства для регистрации, отчетности и учета экономических операций. Современный бухучет методом начисления возник из финансовых потребностей коммерческого мира в Италии 15-го века, где родилась бухгалтерия с двойной записью.

Бухучет можно определить как процесс регистрации, анализа и отчетности в денежном выражении по финансовым операциям субъекта хозяйствования для внутренних и внешних заинтересованных сторон. Он приобрел растущую актуальность в последние пару веков, когда деньги приобрели главную роль как средство обмена и, следовательно, как

измерение богатства. Метод бухучета и связанные с ним принципы и правила были разработаны для обеспечения *подотчетности* и *управления* в организации любого типа.¹

В то время как бухучет методом начисления и всеобъемлющие стандарты бухучета, такие как Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) использовались все больше (часто требовались законодательно) частными корпорациями, бухучет в госсекторе до недавнего времени полагался практически полностью на кассовый метод.

Кассовый метод основан на признании притоков и оттоков денежных средств; поэтому расходы и доходы признаются, когда платеж производится или получается. Основные его преимущества заключаются в простоте, легкости в плане применения, понимания и проверки. Эти особенности позволяют политикам, руководителям, гражданам и любым заинтересованным сторонам без специализированных знаний бухучета понимать бухгалтерские или бюджетные отчеты. Кассовый метод может быть подходящим и достаточным в обстоятельствах, когда преобладают кассовые операции, т.е. товары и услуги закупаются и немедленно потребляются без других значительных некассовых операций или экономических событий (например, создание активов). Однако большинство учреждений госсектора выполняют сложные операции, берут кредиты, принимают различные обязательства, в частности обязательства по обслуживанию населения, а также владеют и управляют крупными активами. Это требует более сложных бухгалтерских методов и принципов, чтобы обеспечить составление финансовой отчетности, которая правдиво представляет и дает оценку в деньгах этих экономических явлений.

Используя кассовый метод, невозможно оценить стоимость активов и обязательств в течение времени, потому что он регистрирует исключительно деньги. Более того, кассовый метод не учитывает потребленные затраты и полученные доходы за определенный период (несмотря на существование

денежных потоков), и, как следствие, он не вполне подходит для оценки совокупного дохода, полученного субъектом хозяйствования.

В бухучете методом начисления последствия операций и других событий признаются в тот момент, когда они происходят (а не только когда получаются или выплачиваются деньги или денежные эквиваленты), и они регистрируются в бухгалтерских документах и указываются в финансовой отчетности за период, к которому они относятся. В бухучете методом начисления также регистрируются кассовые операции, которые представляются в отчете о движении денежных средств. В результате этого отчеты, составленные по методу начисления, дают целостный обзор финансовых результатов и положения субъекта хозяйствования. Таким образом, применение бухучета методом начисления не снимает требования представлять информацию о кассовых операциях, но обогащает ее информацией на основе начисления, которая делает видимыми некассовые операции и экономические события, растянутые во времени, которые невозможно отслеживать в бухучете кассовым методом.

За последние несколько десятилетий в рамках волны Нового государственного управления (НГУ)² и при содействии международных организаций (например, Международного валютного фонда, Организации экономического сотрудничества и развития и Всемирного Банка), а также разработчиков стандартов и профессиональных организаций бухгалтеров (Совет по Международным стандартам бухучета в госсекторе [IPSASB] и Институт государственных финансов и бухучета [CIPFA]), бухучет методом начисления последовательно внедрялся в различных странах и применялся во множестве государственных учреждений, особенно для целей отчетности.³

Основные причины перехода с кассового метода на метод начисления состоят в дополнительной информации, которую предоставляют данные методом начисления, а также в бухгалтерских процессах, которые поддерживают финансовую и

¹ Jones and Pendlebury 2000.

² По мнению Pollitt and Bouckaert (2011, с. 10), НГУ – это «доктрина того, что госсектор можно улучшить путем импорта концепций, методик и ценностей из бизнеса». См. у Saperchione 2006 анализ последствий НГУ для практиков в сфере финансов.

³ Анализ ситуации в Европе и в мире можно найти в публикациях Brusca et al. 2015; Christiaens et al. 2015; International Federation of Accountants (IFAC)-CIPFA 2021.

операционную результативность государственных учреждений. Бухучет методом начисления позволяет лучше определить финансовую ситуацию сектора государственного управления, поскольку он охватывает не только притоки и оттоки денежных средств в течение года, но также активы, кредиторскую и дебиторскую задолженность. Более того, он дает возможность учитывать долгосрочные обязательства, а также резервы, которые должны быть сформированы для покрытия рисков, и расходы, происходящие из операций в течение года. Активы, материальные и нематериальные, могут лучше оцениваться, поскольку принципы учета методом начисления делают необходимым учет амортизации и износа, а также резервов, связанных с будущими затратами на обслуживание. Процессы бухучета полным методом начисления также должны определять и оценивать риски для раскрытия условных обязательств, связанных с будущими событиями и обязательствами. Это, в свою очередь, может поддержать активный риск-менеджмент, чтобы избежать или минимизировать потенциальный будущий отток ресурсов. Более того, финансовые активы (такие как дебиторская задолженность или инвестиции в другие субъекты хозяйствования) могут оцениваться в конце года с учетом их стоимости на рынке. В связи с этой большей точностью в определении активов и обязательств бухучет методом начисления лучше определяет чистые активы и тенденции во времени.

Затраты и доходы относятся на соответствующий финансовый год тогда, когда они происходят, а не в момент денежного потока. При таком типе признания можно оценить не только объем потребленных ресурсов субъектом хозяйствования в определенный год, но также определить полную стоимость произведенных услуг, а также предоставить детальные цифры в системе управленческого учета. Таким образом, бухучет методом начисления обеспечивает доступность необходимой информации, позволяя руководителям и политикам принимать информированные решения (например, производство или покупка; установка тарифов на услуги и т.д.). Более того, со стороны доходов бухучет методом начисления также включает доходы, которые сопровождаются

обязательствами по обслуживанию (например, субсидии с определенными ограничениями), или которые не связаны с денежными потоками (например, увеличение стоимости инвестиций). Кроме того, более точная оценка общих результатов государственных учреждений может обеспечить лучший учет справедливости в отношении будущих поколений.⁴

Несомненно, есть и определенные недостатки в связи с принятием бухучета методом начисления. Он требует больших специализированных знаний принципов и стандартов бухучета, национальных либо международных. Сложность бухучета методом начисления требует от ключевого персонала определения учетных политик, применения разумных суждений и бухгалтерских оценок (например, в случае амортизации) и выбора между разными методами и критериями оценки, что создает пространство для действий по своему усмотрению, ошибок и даже манипуляций. Другому персоналу могут понадобиться знания о новых системах и процессах, а также обучение для понимания и интерпретации намного более богатых данных, предоставляемых через бухучет методом начисления.

В этом отчете делается попытка проиллюстрировать преимущества и затраты, связанные с внедрением бухучета методом начисления в госучреждениях, в том числе для внутренних и внешних пользователей в отношении принятия решений, подотчетности и прозрачности. В указываются предпосылки, необходимые для успешного внедрения бухучета методом начисления (**Раздел 5 и Приложение 2**), а также связанные затраты (**Раздел 6**).

Эта работа сосредотачивает внимание на концепциях и принципах бухучета методом начисления вместо конкретного набора стандартов, поскольку каждая страна может установить свои собственные национальные принципы. Однако, Международные стандарты бухучета в госсекторе (IPSAS) используются как общий ориентир, которые многие страны решают принять напрямую или взять за основу для разработки национальных стандартов.⁵

⁴ Справедливость в отношении будущих поколений – это принцип справедливости среди всех поколений в использовании и сохранении денежных и природных ресурсов. Для детального рассмотрения внедрения бухучета методом начисления в организациях госсектора см. Burth and Hilgers 2014; Cavanagh et al. 2016; Christofzik 2019; Metcalfe and Sanderson 2020.

⁵ См. IFAC-CIPFA 2021.

Таблица 1. Основные особенности бухучета методом начисления и кассовым методом

	Метод начисления	Кассовый метод
Принципы и стандарты	Национальные и международные принципы и стандарты бухучета.	Кассовые стандарты для регистрации притоков и оттоков.
Типы операций, отражаемых методом бухучета	Все экономические операции, включая сложные некассовые операции и другие экономические явления, такие как отложенные платежи или исполнение согласованных обязательств, создание и потребление ресурсов и т.д.	Только денежный компонент операций, без отложенных платежей или потребления, активов или обязательств.
Применение	Более сложное (требует специализированных знаний, образования, стандартов и информационных систем).	Проще.
Понятность	Требует понимания специализированных принципов и ключевых применяемых стандартов	Проще, поскольку включает только кассовые операции.
Сопоставимость	Улучшается, когда применяется одинаковый набор стандартов бухучета и достигается качество финансовой отчетности.	Высокая для базовых элементов.
Доходы	Попадают в отчет в момент их получения.	Попадают в отчет в момент получения денежных средств.
Расходы	Попадают в отчет, когда ресурсы используются или когда они соответствуют доходам.	Попадают в отчет, когда платятся деньги
Стоимость услуг	Можно рассчитать для каждого товара/процесса.	Ограничена денежными потоками, связанными с каждой услугой.
Дебиторская задолженность	Учитывается как актив.	Не учитывается.
Кредиторская задолженность	Учитывается как обязательство, когда оно понесено.	Не учитывается.
Активы	Оцениваются по стоимости приобретения минус амортизация, износ и обесценение, или по их текущей стоимости на конец отчетного периода.	Не учитываются, учитываются, когда уплачиваются денежные средства, как форма расходов.
Обязательства	Учитываются, принимая во внимание возможные будущие события (например, резервы).	Не учитываются.
Чистые активы	Определяются как разница между совокупными активами и совокупными обязательствами.	Не учитываются.
Профицит или дефицит	Результат основан на полученных доходах и понесенных расходах за финансовый год.	Невозможно оценить – есть только разница между кассовыми балансами, притоками и оттоками.
Финансовые отчеты	Отчет о финансовом положении – баланс; отчет о финансовых результатах – отчет о доходах; отчет об изменениях в чистых активах; отчет о движении денежных средств; примечания и раскрытие информации.	Отчет об исполнении бюджета.



2

РЕФОРМЫ БУХУЧЕТА И УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСАМИ



Реформы бухучета в госсекторе обычно включены в более широкую модернизацию управления госфинансами с целью повышения подотчетности и результативности госуправления (Pollitt and Bouckaert 2011). Внедрение бухучета методом начисления в рамках этих реформ дает финансовую отчетность, которая может делаться публично доступной и использоваться для улучшения принятия решений (внутреннее использование) и подотчетности (внешнее использование). Бухучет методом начисления требуется в рамках современных моделей управления госфинансами, поскольку информация может поддерживать цели новых моделей (Carlin 2005).

Литература свидетельствует о важных различиях между странами по уровню успеха и достижений реформ Нового государственного управления в общем и бухучета методом начисления в частности, которые обусловлены различиями в административном, культурном и политическом контекстах (Pollitt and Bouckaert 2011). Внедрение бухучета методом начисления через разные маршруты может повлиять на его преимущества (Pollitt and Bouckaert 2011). В литературе существует консенсус, что успешное внедрение требует завершения ряда этапов, которые последовательно продвигают и масштабируют реформы, чтобы достичь их общих целей и сделать их преимущества очевидными (Cavanagh et al. 2017).

Бухучет методом начисления – это инструмент для достижения целей реформ, но не самоцель.

Для обеспечения успеха он должен быть частью более широкого проекта, включающего:

- ✗ Четкое определение целей реформы и системы для перепроектирования операционной деятельности и организации, улучшения систем мониторинга и реформирования информационных систем, чтобы изменить процессы и потоки информации (например, инвентаризация активов является важной) (Metcalf and Sanderson 2020; The World Bank PULSAR 2020a).
- ✗ План внедрения и руководство по переходу. Поскольку внедрение бухучета методом начисления требует времени, необходимо стремиться к постепенным улучшениям в качестве, своевременности и актуальности

финансовой информации (The World Bank PULSAR 2021a). Использование пилотных учреждений также может быть лучшей практикой (Jorge et al. 2021).

- ✗ Переподготовка и обучение специалистов – как составителей финансовой отчетности, так и пользователей, особенно руководителей, лиц, разрабатывающих политику, макроэкономистов, бюджетных статистиков и других заинтересованных сторон, донесение до них преимуществ данных, составленных методом начисления, для принятия решений. Это требует культурной перемены в организации, чтобы финансовая информация была включена в процессы принятия решений (Herpworth 2003). Поддержка руководителей и политиков становится необходимой в процессе изменений.
- ✗ Изменения в административной и законодательной базе, чтобы акцент для принятия решений и подотчетности был на информации по методу начисления. Это является проблемой для некоторых администраций, которые используют кассовый метод для бюджета и метод начисления для финансовой отчетности. Если кассовый метод останется центральным для правового контроля и мониторинга учреждений, тогда руководители и политики, более озабоченные правовыми вопросами, нежели содержанием, не возьмут под полный контроль информацию по методу начисления.

Всё вышеперечисленное рассматривается более детально в **Разделе 5**.



3

ПРЕИМУЩЕСТВА БУХУЧЕТА МЕТОДОМ НАЧИСЛЕНИЯ – ДЛЯ ЧЕГО И ДЛЯ КОГО?

Растущее принятие бухучета методом начисления очевидно как в литературе, так и на практике. В этом разделе будут рассмотрены преимущества внедрения бухучета методом начисления с акцентом на достижении более широких целей управления финансами, которые выходят за пределы составления финансовой отчетности методом начисления и доступности информации по методу начисления.

Существует консенсус в литературе по бухучету и концептуальных основах бухучета, что бухгалтерская информация в госсекторе должна сосредотачиваться на двух целях:

- ✗ подотчетность перед заинтересованными сторонами
- ✗ поддержка принятия решений (van Helden and Reichard 2019).

С нормативной точки зрения акцент делается на пользователях и использовании информации. Концептуальная основа IPSASB (2014) определяет цели финансовой отчетности как базу для ее структуры, четко проясняя, что информация не является самоцелью. Это одна из проблем, возникающих на практике. Часто внимание сосредотачивается на получении информации, а не на том, как она впоследствии используется, что рассматривает ее как конечную цель, а не лишь как первый шаг.



Бухучет методом начисления сам по себе не решит финансовых проблем, он скорее их выделит. Преимущества от перехода на метод начисления могут быть реализованы, только когда финансовые проблемы будут поняты, и будут предприняты действия для их решения.

— Мариос Хаджидамиану

Согласно IPSASB (2014, 13), «цель финансовой отчетности государственных учреждений – предоставлять информацию об учреждении, полезную пользователям для подотчетности и принятия решений». Это требует определения пользователей финансовой отчетности. Концептуальная основа определяет заинтересованные стороны как «получателей услуг и поставщиков ресурсов». Это, в основном, точка зрения



Хотя Концептуальная основа IPSASB ставит прозрачность для граждан в центр финансовой отчетности, полные финансовые отчеты могут быть сложными для понимания для неспециалистов в сфере бухучета.

— Иан Каррутерс

внешних пользователей, обоснованная публичной доступностью финансовой отчетности. Граждане определяются как «первичные пользователи», при этом учитываются и другие пользователи, как-то донорские агентства, кредиторы или международные организации. Признается потенциальный интерес других непервичных пользователей: регуляторных и надзорных органов, составителей и пользователей макроэкономической статистики, аудиторских учреждений, комитетов законодательного органа или других органов управления, центральных органов власти и контролеров бюджета, руководства учреждения, рейтинговых агентств и, в некоторых случаях, кредитных учреждений. Несмотря на акцент на внешних пользователях, Концептуальная основа признает внутренних пользователей, таких как руководителей и политиков, которые принимают ключевые решения, как потенциальных пользователей. **Изображения 1 и 2** подводят итоги преимуществ бухучета методом начисления для потенциальных пользователей на основе этой дифференциации между внутренними и внешними пользователями.

Изображение 1. Преимущества бухучета методом начисления для внешних пользователей



Изображение 2. Преимущества бухучета методом начисления для внутренних пользователей



3.1 Анализ преимуществ на практике: Обзор литературы

В **Таблице 2** подводятся итоги обзора литературы, который указывает на в целом положительные результаты. Преимущества разделяются по двум основным целям финансовой отчетности: подотчетность и принятие решений.

Однако в литературе ведутся споры о преимуществах и достижениях бухучета методом начисления на практике, особенно что касается попытки определить, кто использует информацию и какой ее уровень полезности (van Helden and Reichard 2019).

Большинство эмпирических исследований сосредотачивают внимание на внутренних пользователях, поскольку считается, что они имеют больше знаний о финансовой отчетности, но иногда их спрашивают о внешних пользователях, в основном с точки зрения подотчетности. Поскольку проводилось меньше исследований внешних пользователей, лишь ограниченное количество публикаций ссылаются на внешнюю точку зрения.



Необходима упрощенная информация, доступная для граждан. Она необходима для информирования избирателей и для целей легитимности. Граждане должны понимать, кто лучший политический кандидат, чтобы управлять финансовыми ресурсами, обеспечивать лучшие услуги и достигать финансовой устойчивости.

— Луиш Виана



Преимущества бухучета методом начисления приходят с использованием.

— Бернارد Шатц

Результаты использования информации по методу начисления могут быть разнообразными и противоречивыми, с различиями между странами. Хотя значительная часть исследований указывает на преимущества, другие исследования оспаривают тот факт, что бухгалтерские системы по методу начисления, используемые в частном секторе, подходят для госсектора. Выводы и результаты могут также зависеть от времени исследования. Согласно некоторым более негативным точкам зрения, информация сложная, непонятная для некоторых пользователей, неактуальная для бюджетной отчетности и не используется в дебатах о развитии. Однако интересно отметить тенденцию к более точному восприятию преимуществ бухучета методом начисления, когда реформа уже продвинулась вперед, и пользователи приобрели определенный опыт (Jagalla et al. 2011).

Таблица 2. Преимущества бухучета методом начисления, определенные из обзора литературы

Страна / уровень госуправления	Метод анализа / автор	Проанализированные пользователи	Преимущества для принятия решений	Преимущества для подотчетности
Австралия – федеральный уровень, уровень штата и территории	Исследование - Kober et al. (2010)	Госслужащие, отвечающие за бухучет и формирование бюджета (внешние пользователи). Финансовые директора (составители) Руководители (внутренние пользователи).	Оценка результатов департаментов и программ. Управление активами и обязательствами. Решения о распределении ресурсов. Решения о приобретении активов. Определение стоимости товаров/ услуг.	Осуществление обязанностей по подотчетности. Инфор- мирование о стоимости товаров и услуг.
Германские федеральные земли	Интервью - Jagalla et al. (2011)	Специалисты по бухучету, руководители, политики и аудиторы.	Улучшенная стоимость управления. Управление активами и долгом. Изменения мировоззрения (внимание на результаты).	Увеличенная прозрачность затрат. Подотчетность управления активами и обязательствами.
Румыния – администрации госсектора	Изучение составляемой информации по методу начисления - Deaconu et al. (2011)	Общая оценка последствий.	Предоставляет информацию об активах, обязательствах, расходах и доходах, полезную для руководства.	Предоставляет необходимую информацию об активах, обязательствах, расходах и доходах, полезную для целей подотчетности.

Страна / уровень госуправления	Метод анализа / автор	Проанализированные пользователи	Преимущества для принятия решений	Преимущества для подотчетности
Греческие муниципалитеты	Исследование - Cohen et al. (2013)	Служащие финансового департамента.	Предоставляет информацию для обоснования действий организации. Улучшает оценку эффективности.	Предоставляет информацию для подотчетности распределения ресурсов и легитимизирует действия организации.
Германские города и районы	Исследование - Burth and Hilgers (2014)	Финансовые руководители (казначей).	Повышение справедливости в отношении будущих поколений. Повышение управленческого потенциала.	Увеличенная прозрачность.
Новая Зеландия - государственные администрации из нескольких подсекторов	Исследование - Laswad and Redmayne (2015)	Генеральные директоры, Финансовые директоры и другие финансовые специалисты.	Полезная информация для планирования и прогнозирования, анализа тенденций и бюджетов и формулирования бюджетных политик.	
Германские органы местного самоуправления	Анализ экономической эффективности - Lampe et al. (2015)	Общая оценка последствий.	Повышенная эффективность.	
Швейцарские кантоны	Полуструкту- рированные интервью - Fuchs et al. (2017)	Советники по бухучету и специалисты казначейства. Кредитно-рейтинговое агентство (Moody's).	Полезная информация для решений по бюджетной политике. Управление долгом. Управление финансовой устойчивостью. Управление и планирование активов и ресурсов.	Использование информации в дебатах о бюджетной политике.
34 страны ОЭСР - администрации госсектора	Исследование - ОЭСР/IFAC (2017)	Эксперты и министерства финансов стран.	Разработка новых процедур и ИТ- систем, которые упрощают контроль и мониторинг операций.	Улучшенная подотчетность и повышенная прозрачность.

Страна / уровень госуправления	Метод анализа / автор	Проанализированные пользователи	Преимущества для принятия решений	Преимущества для подотчетности
9 стран - администрации госсектора	Дискуссии за круглым столом и полуструкту- рированные интервью - Metcalfе and Sanderson (2020)	Международные эксперты по бухучету в госсекторе.	Достижение экономичного и фина- нсово устойчивого принятия решений, надлежащее управ- ление активами, учет отложенного обслуживания, управление обя- зательствами и оп- ределение бюджетных рисков, поддержка долгосрочного мышления, вклю- ченное управление результативностью, улучшение среднесрочного прогнозирования и планирования, поддержка эффе- ктивного проектного менеджмента на всех уровнях госуправления.	Прозрачность и способствование общественным проверкам, бюджетное доверие, уменьшение бюджетных иллюзий и искаженных стимулов.
Португалия – местное само- управление	Исследование - Gomes et al. (2021)	Финансовые директоры.	Планирование и управленческий контроль. Измерение и оценка результативности и стратегические решения	Информировать заинте- ресованные стороны об использовании ресурсов.
Испания – центральный, региональный и местный уровень	Исследование - Brusca et al. (2021)	Финансовые директоры и аудиторы.	Планирование и управленческий контроль. Измерение и оценка результативности.	Отчетность об управлении перед заинте- ресованными сторонами. Подотчетность по бюджетной дисциплине.

Страна / уровень госуправления	Метод анализа / автор	Проанализированные пользователи	Преимущества для принятия решений	Преимущества для подотчетности
Нидерланды и Италия – два проекта разработанные госорганами в каждом случае	Репортажи СМИ, протоколы заседаний, интервью - van Helden et al. (2021)	Ключевые лица для разработки проектов.		Использование информации финансовыми кредиторами для решения о поддержке проекта. Использование информации для обоснования проектов.
Малайзийское федеральное правительство	Исследование – Ismail (2022)	Государственные бухгалтеры федерального правительства Малайзии	Помощь в управлении активами и обязательствами департаментов, оценка потребностей департамента в денежных потоках, решения департамента по распределению ресурсов.	

3.2 Анализ преимуществ на практике: Примеры стран

Для успешного реформатора может быть полезно учесть опыт других стран, имеющих схожий размер, административную систему или бухгалтерскую традицию, чтобы лучше понять их успехи и лучше подготовиться к возможным вызовам.

Для этого исследования были проведены интервью о преимуществах бухучета методом начисления с государственными служащими из Кипра, Греции, Франции и Португалии, а также с кураторами бухучета методом начисления. Эти страны были отобраны, поскольку они сопоставимы по размеру с бенефициарами PULSAR, и все они приняли или находятся в процессе принятия бухучета методом начисления. Франция внедрила бухучет методом



Учитесь на опыте других:
разбирайте что получилось и
что не получилось.

— Иан Каррутерс

начисления в учреждениях госсектора с 1962 года, Португалия – с 1997 года. Греция и Кипр осуществляют переход к методу начисления на уровне центральных органов государственного управления. Общая идея, которую разделяют эти страны, состоит в том, что реформа возможна и может предложить много преимуществ.

Однако их не нужно воспринимать как данность, поскольку они требуют работы и посвящения от многих вовлеченных сторон. Важно то, что все участники интервью согласились, что именно использование данных по методу начислений является необходимым для получения конкретных преимуществ.

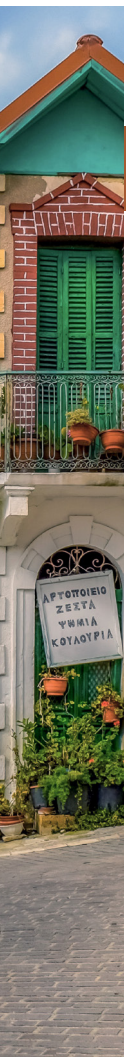
Блок 1 приводит итоги преимуществ, собранных в ходе интервью.

Примеры на следующих страницах подчеркивают ощутимые преимущества перехода на бухучет методом начисления.

БЛОК 1

Практические идеи: Преимущества бухучета методом начисления

- ✗ Бухучет методом начисления может давать точную, надежную, своевременную и полную информацию об активах и обязательствах в госсекторе. Некассовые операции регистрируются и признаются впервые.
- ✗ Метод начисления дает возможность для улучшений в управлении финансами, обеспечивая дисциплинированный менеджмент и тщательные проверки, а также подотчетность.
- ✗ Метод начисления способствует лучшему распределению и использованию государственных ресурсов, особенно долгосрочных активов, для лучшего предоставления услуг и общего улучшения управления активами.
- ✗ Бухучет методом начисления улучшает отчетность, поскольку он обеспечивает систему сдержек и противовесов.
- ✗ Благодаря бухучету методом начисления, органы надзора будут иметь лучшую информацию для осуществления более эффективного и нацеленного контроля и аудита.
- ✗ Метод начисления позволяет прогнозировать долгосрочное влияние, связанное с планами, мероприятиями и ожидаемыми рисками; представляет экономическую сущность операций, а также влияние разных вариантов, побуждая политиков к их рассмотрению.
- ✗ Риски, связанные с финансовыми инструментами, условными обязательствами, иностранной валютой, изменением климата и государственно-частными партнерствами, признаются и раскрываются при ведении бухучета методом начисления. Обесценение финансовых активов (например, дебиторской задолженности) и оценка стоимости финансовых стратегий с использованием финансовых инструментов становятся очевидными.
- ✗ Метод начисления способствует справедливости в отношении будущих поколений, поскольку дает лучшее понимание того, как должен быть организован госсектор. Например, займы на создание активов не должны продлеваться за пределы срока службы самих активов.
- ✗ Бухучет методом начисления дает лучшую информацию о затратах.
- ✗ ИТ способствуют производству более надежных национальных учетных данных также и для целей бюджетной статистики. Метод начисления упрощает коммуникацию об улучшениях в администрировании финансовых вопросов для Евростата и Евросоюза и обеспечивает соответствие регламентам и бюджетным правилам ЕС.
- ✗ Преимущества бухучета методом начисления являются разными для разных пользователей. Акцент на раскрываемой в отчетности информации зависит от роли и обязанностей пользователей, типа запрашиваемой информации, а также от обстоятельств (например, COVID-19, финансовый кризис). Поэтому преимущества зависят от точки зрения пользователя.



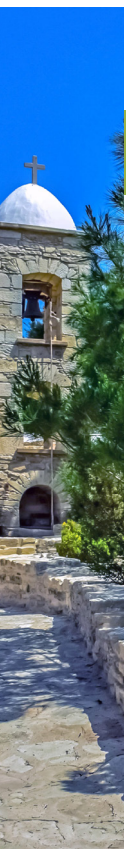
Пример 1.

Кипр
Мариос Хаджидамиану

Информация о школьной инфраструктуре для принятия решений

Частью процедур, предпринятых для перехода на бухучет методом начисления, были определение, регистрация и оценка стоимости всех общественных зданий, включая офисы, школы и др. Министерство образования смогло ликвидировать старые, неполные реестры школьной инфраструктуры и внедрить новый, разработанный в рамках перехода на бухучет методом начисления. Новый реестр основных средств – электронный, и включает точное местоположение, все характеристики, год постройки, размер и даже фотографии активов. Министерство надеется использовать новый реестр в повседневном управлении школами, в том числе для:

- a. Определения потребностей в обслуживании (текущем и проектном) зданий
- b. Улучшения прогнозов по оборудованию, нужному в каждой школе.
- c. Более эффективного использования площадей в школах, которые не полностью использовались.
- d. Более эффективного распределения учеников в разные школы, которые могут быть перегружены или недогружены.
- e. Лучшего использования школьных зданий, особенно на сельских территориях, где мало учеников. Был изучен вопрос использования некоторых зданий для музеев, местных органов власти или культурных центров.



Пример 2.

Кипр
Мариос Хаджидамиану

Регистрация и отслеживание грантов, предоставленных для конкретной цели

Согласно новой учетной политике, принятой по грантам, если правительство предоставляет грант учреждению или лицу для конкретной цели, мы ведем эти учреждения или этих лиц под «Дебиторской задолженностью» в балансе, пока они не выполнят свои обязательства, т.е. пока мы не проверим, что они потратили деньги на цель, для которой они были предоставлены. Таким образом, мы ведем

учетные записи в реальном времени в отношении того, реализуется ли государственная политика через эти гранты. В случае невыполнения обязательств правительство попросит учреждения или лиц вернуть деньги. Таким образом, мы обеспечиваем надлежащий и эффективный способ использования государственных ресурсов (в данном случае – грантов) согласно государственной политике.



Пример 3.

Греция

Димитриос Палиурас

Начисленные обязательства по долгосрочным займам для целей подотчетности и планирования

В рамках Генерального соглашения о финансовой помощи (2012) между Европейским механизмом финансовой стабильности (EFSF) и Грецией как государством-бенефициаром, которое было частью второго пакета финансовой помощи Греции, EFSF выделил Греции транши 10-летнего займа. Большинство траншей займа предусматривали проценты, которые подлежали выплате в конце возврата траншей займа. Через бухучет методом начисления мы признавали наши накопленные обязательства каждый год (накопленные проценты учитывались отдельно и подлежали выплате с амортизацией в конце срока займов), что помогало нам в точной отчетности и поддерживало нас в плане подотчетности.

Без бухучета методом начисления у нас не было бы информации об этом обязательстве, и внезапно в конце срока финансового инструмента мы столкнулись бы с обязательством, что, вероятно, нарушило бы наши планы.

***Примечание:** EFSF был создан как временный механизм урегулирования кризиса государствами-членами Еврозоны в июне 2010 года. EFSF предоставил финансовую помощь Ирландии, Португалии и Греции. Впоследствии эта задача выполнялась исключительно Европейским механизмом стабильности.*



Пример 4.

Греция

Димитриос Палиурас

Обесценение дебиторской задолженности для отражения возвращаемой суммы

Дебиторскую задолженность номинальной стоимостью в €105 млрд необходимо было оценить по возвращаемой сумме, т.е. сумме, которая разумно ожидается к получению, для целей финансовой отчетности в рамках бухучета методом начисления. На отчетную дату было рассчитано обесценение дебиторской задолженности, чтобы скорректировать ее к сумме, которая разумно ожидается к возврату. Для оценки возвращаемой суммы была применена

новая политика, согласно которой обесценение этих требований должно рассчитываться как скользящее среднее коэффициентов возвратности за последние пять отчетных периодов. Результатом применения этой политики стала огромная сумма обесценения, €101 млрд. Таким образом, принципы бухучета методом начисления помогли раскрыть достоверную и объективную стоимость дебиторской задолженности в нашей финансовой отчетности.



4

ДВОЙСТВЕННАЯ РОЛЬ ПРОЗРАЧНОСТИ

Изменения в нашем обществе и возрастающая роль граждан как сопроизводителей государственных услуг,⁶ создают запрос на новые требования к подотчетности. Общество ожидает более прозрачное (и открытое) правительство. Граждане – это заинтересованные стороны, которым важно знать, «куда уходят деньги», и выполняются ли обещания, данные политиками. Государственные учреждения должны предоставлять доступную финансовую и нефинансовую информацию в отношении того, как использовались государственные ресурсы и какие результаты были достигнуты прежде всего с точки зрения улучшения количества и

⁶ Граждане могут рассматриваться как сопроизводители госуслуг, когда они предоставляют глубокие и систематические предложения в процессе создания и управления госуслугами.

качества государственных услуг. Использование информационно-коммуникационных технологий может помочь госучреждениям в удовлетворении этих информационных потребностей в соответствии с основами управления госфинансами.⁷ С этой целью важно определить «как» информация должна раскрываться и «сколько» информации необходимо предоставлять.

Повышенная подотчетность и прозрачность считаются одними из главных преимуществ внедрения систем бухучета методом начисления.

Они рассчитывают затраты на проведение государственных программ более точно и позволяют гражданам и другим внешним заинтересованным сторонам оценивать, были ли достигнуты требования к эффективности и может ли учреждение выполнить свои краткосрочные и долгосрочные финансовые обязательства. Конечно, чтобы служить функции подотчетности, финансовые данные должны быть надежными и предоставляться упорядоченно и четко. Возможные проблемы, которые необходимо

учитывать при большей прозрачности, состоят в том, что она может способствовать конъюнктурному поведению руководителей и политиков: например, руководители могут избирательно использовать или управлять показателями эффективности, чтобы требовать более высокие зарплаты и премии или получить увеличенные бюджеты; оппоненты правительства могут использовать информацию для критики или влияния на общественное мнение, делая акцент на «чувствительных» темах. Эти вопросы можно решить только через образование и повышение осведомленности среди различных пользователей финансовой информации по методу начисления.

Каждое учреждение должно найти надлежащий баланс между прозрачностью и стоимостью предоставления информации, а также баланс между публикацией полезной информации и созданием информационной перегрузки. Выбор информации требует учета разных потребностей внутренних и внешних заинтересованных сторон.

Изображение 3. Двойственная роль прозрачности



⁷ Основами управления госфинансами считаются: бюджетная надежность, прозрачность госфинансов, управление активами и обязательствами, бюджетная стратегия и формирование бюджета на основе политик, прогнозируемость и контроль при исполнении бюджета, бухучет и отчетность, внешние проверки и аудит. См. Система государственных расходов и финансовой подотчетности 2016 (PEFA).

Целью является предоставление разумной информации и избежание информационной перегрузки, которая может иметь некоторые контрпродуктивные последствия, например, акцент на нерелевантных данных или включение слишком большого объема внутренней и технической информации, которая может не способствовать дальнейшему чтению. Однако эта дилемма не уникальна для госсектора. Частный сектор сталкивается с похожими вызовами в плане уменьшения избыточной, нерелевантной и шаблонной финансовой информации и раскрытий, которые отвлекают пользователей от понимания значимой и ценной учетной информации.

Дилемма прозрачности требует, чтобы госучреждения разрабатывали свои информационные системы и отчеты, которые могут создаваться с их помощью, обеспечивая, чтобы каждая категория заинтересованных сторон могла получать доступ к информации, актуальной для нее. Возникает необходимость в использовании инструментов коммуникации, которые соответствуют информационным потребностям всех заинтересованных сторон, и каналов коммуникации, способных донести актуальную информацию до надлежащих групп. Эта потребность отражается в наборе качественных характеристик финансовой отчетности, определенных главными разработчиками международных стандартов бухучета (IPSASB), согласно которым отчитывающийся субъект должен предоставить учетные данные, которые соответствуют потребностям функции подотчетности и принятия решения.⁸ Следовательно, высшие руководители, отвечающие за учетные данные, должны сосредоточиться в раскрытиях на ключевой финансовой информации и ключевых показателях эффективности.

В последнее время появилась тенденция составлять специальные отчеты для граждан (например, популярные отчеты с использованием методик описания и визуализации), которые должны быть более понятными, чтобы удовлетворить их информационные потребности. Затем они могут, при желании, углубиться в более детальную информацию, применяя ИТ-инструменты. Это одно из преимуществ системы, поскольку бухучет методом начисления позволяет составлять финансовую отчетность, более понятную для граждан, и при этом более полную.

В **Блоке 2** приводятся итоги вызовов, связанных с бухучетом методом начисления и прозрачностью, выявленных во время интервью для данной публикации.

⁸ Качественные характеристики, определенные в Концептуальной основе IPSASB включают: релевантность, достоверное представление, понятность, своевременность, сопоставимость, проверяемость, существенность, экономичность, баланс между качественными характеристиками.

БЛОК 2

Практические идеи: Бухучет методом начисления и прозрачность

- ✗ Финансовые отчеты должны быть упрощенными, более «популярными», и их необходимо эффективно доносить до граждан. В таком случае информация станет полезной для них, и их удастся убедить в необходимости реформы. Это требует диалога с заинтересованными сторонами и проведения консультаций.
- ✗ Чем более информированы граждане, тем лучше для равенства и справедливости в стране. Граждане становятся более ответственными и, таким образом, они заботятся о будущем и о справедливости в отношении будущих поколений. В то же время они могут обеспечивать подотчетность правительства за его действия.
- ✗ Пресса (СМИ) может играть посредническую роль, предоставляя интерпретацию бухгалтерских цифр для граждан.
- ✗ Необходимо уделять внимание избежанию перегрузок. Бухгалтеры должны применять определенные суждения: не всем нужно знать все детали. Общественные проверки должны быть сосредоточены на вопросах, имеющих наибольшее значение.
- ✗ Стандартная отчетность и финансовые отчеты должны быть визуализированы и предоставлены в свободном доступе на веб-сайтах.
- ✗ Полное раскрытие информации особенно проблематично, когда обязательства превышают активы, и правительство отчитывается об отрицательном собственном капитале. Гражданам и другим пользователям нужна помощь, чтобы понять, что это означает, и каковы последствия. На самом деле, отрицательный собственный капитал в таком случае не означает то же самое, что и в частном секторе (финансовые трудности) и не предполагает плохое финансовое положение государственного учреждения. Отрицательное значение может быть обусловлено, например, неучетом некоторых категорий активов.
- ✗ Повышенная прозрачность финансовой отчетности полным методом начисления помогает раскрывать информацию, неблагоприятную и некомфортную для политиков, которые должны быть подотчетны за результаты своих решений через эффективные механизмы подотчетности. Уровень финансовой грамотности политиков влияет на их понимание последствий собственных решений и действий, которые также будут отражены в информации бухучета методом начисления, особенно на долгосрочном горизонте.



5

БЛАГОПРИЯТНЫЕ УСЛОВИЯ ДЛЯ ВНЕДРЕНИЯ БУХУЧЕТА МЕТОДОМ НАЧИСЛЕНИЯ

Внедрение бухучета методом начисления в госсекторе зависит от определенного набора параметров. Когда они способствуют внедрению, они обычно описываются положительно как «благоприятные условия» или «благоприятные факторы» процесса. Когда они препятствуют внедрению, они обычно называются «барьерами». Отсутствие благоприятного условия часто соответствует барьеру. По сути, благоприятные условия – это необходимые элементы для успешного внедрения реформы бухучета, и они должны существовать в достаточном отношении количества и пропускной способности в течение необходимого временного отрезка, поскольку реформы – это долгосрочное мероприятие.



Реформа бухучета методом начисления – это трудный путь; вам приходится неперестанно очищать этот путь от шипов.

— Димитриос Палиурас

Благоприятные условия можно классифицировать на технические и нетехнические или на внутренние и внешние,⁹ но общая готовность к переменам – это ключевой фактор. Литература предлагает несколько факторов успешного внедрения бухучета методом начисления (см. **Изображение 4** и **Приложение 2**). Реформа является значительным изменением для государственного управления, в котором преобладают традиционное формирование бюджета и кассовый бухучет. Это изменение может восприниматься с нежеланием и сопротивлением, поскольку оно угрожает статус-кво, который кажется комфортным и знакомым. Некоторые не готовы выйти из зоны комфорта. Важно обратить внимание на поведение и отношение всех вовлеченных в составление бухгалтерской информации или ее использование для принятия решений или измерения результативности. В этом плане поведение может быть определенным барьером наряду с проблемами лидерства, проектного менеджмента и ресурсов, и представлять собой вызов.

Политическая поддержка и ответственность за реформу играют ключевую роль. Успешные реформы требуют хорошо продуманного и хорошо управляемого плана и лидерства на высоком уровне, чтобы направлять необходимые кадровые и финансовые ресурсы, мобилизовать и мотивировать всех вовлеченных на внедрение, а также преодолевать вызовы и барьеры.¹⁰



Должны быть инвестиции в переход на бухучет методом начисления ради пользы страны. Политики получают надлежащую и всеобъемлющую информацию для лучшего принятия решений и лучшего управления в правительстве. Бухучет методом начисления – это необходимость для страны, которая стремится быть частью современного мира.

— Мариос Хаджидамиану

Вызовы для внедрения реформы бухучета в госсекторе можно разделить на десять групп.

Отмечая взаимосвязь между ними, Gourfinkel (2021) классифицирует их следующим образом: (1) политическая поддержка и готовность ключевых заинтересованных сторон инициировать и проводить реформу; (2) согласие по стратегии реформы и реалистичный план внедрения; (3) создание надлежащих механизмов координации и управления реформой; (4) наличие необходимых ресурсов, в том числе финансовых и кадровых; (5) изменение законодательной и нормативной базы; (6) определение структуры новой системы бухучета в госсекторе; (7) определение механизмов риск-менеджмента и смягчения рисков; (8) разработка стратегии управления изменениями и развития потенциала; (9) интеграция между разными функциями управления госфинансами и обновление существующей интегрированной информационной системы финансового управления или разработка новой; (10) создание механизмов мониторинга и оценки.

⁹ Всемирный Банк, PULSAR 2021a, с. 9-10.

¹⁰ Там же.

Благоприятные условия внедрения бухучета методом начисления можно сгруппировать в три взаимосвязанные основы: 1) постановка целей и процессы, 2) кадровый капитал, 3) технические аспекты (см. **Изображение 4** и **Приложение 2**).

Взаимодействия между благоприятными условиями успешного внедрения бухучета методом начисления показаны на **Изображении 5**. Оно иллюстрирует, что три элемента, относящиеся к «постановке

целей и процессам», взаимосвязаны, и ни один план внедрения не может быть успешным без надлежащего человеческого капитала (в плане знаний и способностей штатных сотрудников и внешних экспертов) и наличия надлежащих инструментов, таких как информационная система управления финансами, подходящий план счетов и набор всеобъемлющих стандартов бухучета и политик для их внедрения.

Изображение 4. Благоприятные условия для внедрения бухучета методом начисления



Изображение 5. Взаимодействия между благоприятными условиями внедрения бухучета методом начисления



БЛОК 3

Практические идеи: Благоприятные условия для внедрения бухучета методом начисления

- ✗ Участникам интервью были заданы вопросы о благоприятных условиях, необходимых для успешного внедрения бухучета методом начисления. Далее приводятся итоги их точек зрения на основании их опыта.
- ✗ Политическая поддержка, особенно от министерства финансов, является предпосылкой для успеха политической реформы. Политическая поддержка обеспечивает кадровые ресурсы и другие необходимые ресурсы для реформы.
- ✗ Специальная команда реформы с соответствующими навыками и видением является абсолютно необходимой. Реформа требует очень хорошего проектного менеджмента и четкого плана.
- ✗ В бухучете важна терминология, и не все понимают бухучет. Как составители, так и пользователи должны понимать язык бухучета. Таким образом, необходимы обучение и повышение осведомленности, и представители сферы образования могут помочь в процессе обучения.
- ✗ В информационную систему необходимо включить изменения, связанные с процессами бухучета методом начисления.
- ✗ Культура и менталитет госслужбы в основном привязаны к кассовому методу; если это не изменить, будет сопротивление к изменению.
- ✗ Новая логика может привлечь профессионалов со свежим взглядом, которые понимают современное финансовое управление, формирование расходов и управление результативностью. Эксперты по финансовому учету из частного сектора могут также поддержать госучреждения в процессе перехода к бухучету методом начисления.
- ✗ Включение бухучета методом начисления в управление госфинансами. Сюда входит внедрение правил и стимулов, с тем чтобы работать с начислениями, анализировать проблемы и принимать решения с использованием данных по методу начисления, гармонизация измерений результативности с данными по методу начисления, включение начислений в бюджетные правила, ключевые показатели эффективности и спрос на информацию по методу начисления от надзорных органов и аудиторов.
- ✗ Использование формирования бюджета по методу начисления может также быть рассмотрено на более позднем этапе.



6

ЗАТРАТЫ НА ВНЕДРЕНИЯ БУХУЧЕТА МЕТОДОМ НАЧИСЛЕНИЯ

Хотя бухучет методом начисления приносит преимущества, его внедрение может быть затратной реформой. Затраты в основном зависят от бухгалтерской зрелости госсектора, доступности информационных систем и размера сектора госуправления. Недавнее исследование о совокупной стоимости внедрения Европейских стандартов бухучета в госсекторе (EPSAS) во всех подсекторах сектора госуправления (центральном, региональном, местном и социальных фондах) во всех государствах-членах ЕС-27 и Великобритании показывает диапазон от €0,8 млрд до €6 млрд, что представляет собой среднюю стоимость от 0,006% до 0,045% валового внутреннего продукта (PwC 2020, р. 3).¹¹ Тем не менее, следует отметить, что ожидаемая стоимость внедрения EPSAS будет распределена на несколько лет и,

¹¹ PricewaterhouseCoopers 2020.



Стоимость кажется объективной, но в реальности является субъективной. Она зависит от того, как она сформулирована и что она включает. Преимущества трудно выразить и еще труднее измерить.

— Иан Каррутерс

таким образом, будет иметь более ограниченное влияние на годовые государственные расходы (PwC 2020, с.18).¹² **В результате распределения на пять лет стоимость на жителя (по наиболее дорогому сценарию в анализе) составит менее €1 в год для более двух третей из 28 охваченных стран (PwC 2020, с.25).**

6.1 Типы затрат

Совокупные затраты, связанные с реформой по внедрению бухучета методом начисления, включают не-ИТ-затраты (относящиеся к политикам, процедурам и кадрам) и ИТ-затраты.¹³ Обе группы можно разделить на две категории: дополнительные затраты на внедрение бухучета методом начисления и перераспределение ресурсов, предназначенных на другую деятельность по финансовому управлению, теперь идущих на бухучет методом начисления. Кроме того, более разумное управление ресурсами благодаря информации по методу начисления должно привести к снижению затрат на деятельность госсектора и предоставление услуг. Эта (незарегистрированная) экономия не должна

игнорироваться в анализе. Количественная оценка чистой стоимости реформы по внедрению бухучета методом начисления (т.е. совокупная стоимость минус экономия) также должна быть рассчитана (**Изображение 6**). Таким образом, эта чистая стоимость зависит от фактического использования информации по методу начисления для нужд государственного управления.



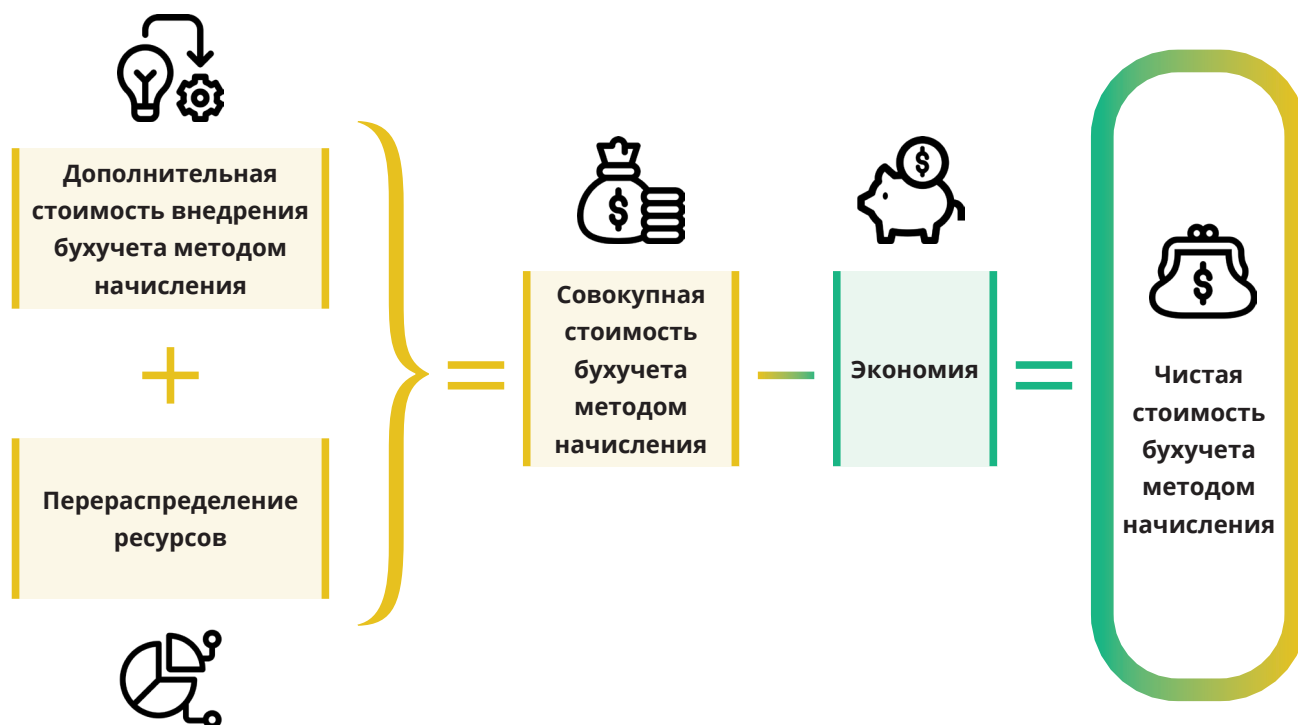
Если Вы рассматриваете реформу бухучета методом начисления как механизм изменения всего, это очень дорого. Расчет только на консультантов повышает затраты и может вызвать сопротивление изменениям. Однако некоторые инвестиции уже есть, например, учреждения уже имеют программные продукты и функции, а также план счетов, управляемый централизованно.

— Луиш Виана

¹² Там же.

¹³ Там же.

Изображение 6. Стоимость внедрения бухучета методом начисления



6.2 Дополнительные затраты, связанные с бухучетом методом начисления

Здесь речь идет о затратах, понесенных на настройку и внедрение бухучета методом начисления свыше тех затрат, которые имели бы место без этого. Они связаны с обучением персонала, оплатой услуг экспертов и консультантов, стоимостью новых информационных систем управления финансами или обновления существующих,¹⁴ наймом новых сотрудников и т.д. Эти затраты напрямую зависят от уровня бухгалтерской зрелости страны (например, осуществляется ли переход с кассового метода, модифицированного кассового метода или модифицированного метода начисления), потенциала существующих ИТ-систем, сложности операций учреждений и масштаба реформы.

6.3 Перераспределение ресурсов

Эти затраты касаются ресурсов, которые в иных случаях либо не использовались, либо использовались на другие области управления госфинансами. Они могут включать расширение обязанностей бухгалтеров госсектора с включением бухучета методом начисления, использование существующих информационных систем управления финансами и выделение ресурсов на разработку новых законов, стандартов бухучета, политик, руководств и т.п. Эти затраты тесно связаны с реформой бухучета, но их нелегко идентифицировать, если нет системы учета затрат. Эти затраты могут не влиять на бюджеты госучреждений.

¹⁴ Адаптация текущих систем для интеграции дополнительных модулей, необходимых для охвата операций по методу начисления, может оказаться настолько же затратной, как и внедрение совершенно новой информационной системы управления финансами (PULSAR 2018).



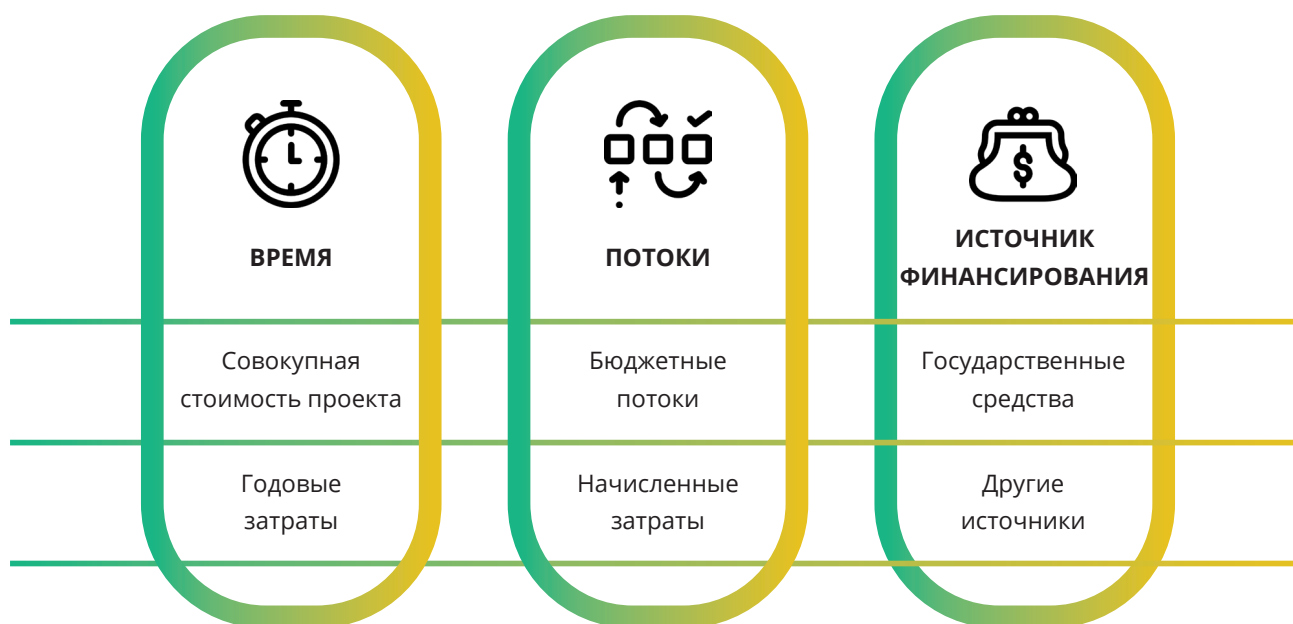
Расходы высоки в начале, но преимущества длятся многие годы, вероятно, 10-15 лет.

— Мари-Пьер Калмель

Совокупная стоимость реформы по внедрению бухучета методом начисления получается путем сложения дополнительных затрат и перераспределенных ресурсов. Чтобы контролировать стоимость реформы бухучета, необходимо сформировать бюджет затрат на ежегодной основе, а также на проектной основе (т.е. внедрение бухучета методом начисления), и проводить их мониторинг и отслеживание на всех

этапах. Стоимость внедрения бухучета методом начисления не будет стабильной в течение времени, поскольку инвестиции и операционные расходы будут варьироваться в зависимости от этапа проекта. Существует также различие между оттоком финансовых ресурсов и стоимостью проекта, оцениваемой через бухучет методом начисления. Например, финансовые оттоки на закупку новых информационных систем управления финансами могут произойти на раннем этапе, в то время как амортизационные отчисления за информационные системы могут быть равномерно распределены на определенный период времени. План внедрения бухучета методом начисления должен включать четкий анализ необходимых ресурсов и затрат на протяжении всего процесса. Средства финансирования необходимых ресурсов должны быть четко определены с самого начала (например, европейские фонды, гранты, государственные источники и т.д.), поскольку бюджетные ограничения могут препятствовать реформам бухучета (**Изображение 7**).

Изображение 7. Измерения соображений затрат



6.4 Экономия в связи с улучшением принятия решений

Совокупные затраты на внедрение реформы бухучета методом начисления иногда можно оценить, ссылаясь на счета. Однако ожидается, что использование информации по методу начисления для принятия решений улучшит эффективность и действенность учреждения. Таким образом, это в конце концов снизит затраты, которые были бы понесены учреждением, если бы этот набор информации не был бы доступен. Предыдущие исследования показывают, что информация по методу начисления дает лучшие результаты, чем информация по кассовому методу, для решений по распределению ресурсов.¹⁵ Экономия трудно измерить и оценить количественно, поскольку она отдельно не регистрируется в бухгалтерских книгах. Тем не менее, она соответствует преимуществам, которые не следует игнорировать. Чем больше информация по методу начисления будет улучшать принятие решений, тем больше вероятность материализации этой экономии.

Следовательно, чистая стоимость бухучета методом начисления – это разница между совокупными затратами, связанными с бухучетом методом начисления и (незарегистрированной) экономией в связи с улучшением принятия решений.



Существует стоимость обучения госслужащих бухучету методом начисления. Однако, поскольку деятельность госорганов стала более требовательной и сложной за последние годы, госслужащие должны пройти значительное обучение для своей повседневной работы так или иначе. Это необходимо сделать независимо от внедрения бухучета методом начисления. То же самое справедливо для информационных систем.

— Мариос Хаджидамиану

¹⁵ Респонденты в некоторых исследованиях даже считают, что преимущества внедрения бухучета методом начисления перевешивают затраты (Kober et al. 2010).

БЛОК 4

Практические идеи: Затраты на внедрение бухучета методом начисления

Участникам интервью были заданы вопросы о стоимости внедрения бухучета методом начисления. Далее приводятся итоги их точек зрения на основе их опыта. Эти взгляды четко показывают сложность проблемы оценки стоимости.

- ✗ Необходимо учитывать стоимость в течение всего срока использования, а не только в следующий бюджетный период.
- ✗ Отношение затрат и преимуществ также важно для временного отрезка анализа. Преимущества реализуются с течением времени, в то время как инвестицию нужно сделать авансом.
- ✗ Изменения в информационной системе – обычно самая дорогая часть. Затраты соответствуют не только системам бухучета методом начисления, но и относятся к системам управления госфинансами, включающими бухучет методом начисления.
- ✗ Нет потребности в большом числе новых сотрудников. Для бухучета методом начисления будут использоваться существующие кадровые ресурсы. Однако существует значительная стоимость обучения.
- ✗ Также существуют затраты на доведение реформы до граждан и затраты на внешних консультантов.
- ✗ Что касается отношения между затратами и преимуществами, большинство преимуществ бухучета методом начисления и управления госфинансами станут очевидными на следующий день после того, как информация станет доступной и начнет использоваться надлежащим образом.

7

ВЫВОДЫ

Целью данной публикации было представить преимущества бухучета методом начисления, а также связанные с ним затраты, и обозначить благоприятные условия для его внедрения. Для ее достижения была использована доступная литература и целевые интервью.

Основное преимущество бухучета методом начисления было определено как дополнительная информация, предоставляемая через него, которая может быть использована для принятия решений и подотчетности. Эта информация создает добавленную стоимость, обеспечивая принятие решений, в том числе через предоставление более детальных финансовых данных, которые могут улучшить управление затратами и использоваться для решений по распределению ресурсов, оценки результативности департаментов и программ, управления активами и обязательствами, определения стоимости товаров/услуг, обоснования решений о покупке активов и совершенствования

деятельности. Она может использоваться для планирования и прогнозирования, анализа тенденций и бюджетов, достижения экономического использования ресурсов, управления долгом, проектного менеджмента и формулирования бюджетной политики.

Бухучет методом начисления может улучшить подотчетность через повышение прозрачности стоимости товаров и услуг и управление активами и обязательствами. Это улучшает бюджетное доверие и дает возможность более эффективных проверок со стороны заинтересованных сторон, в том числе граждан, если обеспечивается доступность информации. Хотя нельзя допускать перехода прозрачности в информационную перегрузку, необходимо определить группы заинтересованных сторон и помочь им понять основные моменты финансовой отчетности через доступность легко читаемых и понятных материалов.

Переход к методу начисления – часто постепенный процесс. Благоприятные условия для реформы были определены и разделены на три взаимосвязанные основы: постановка целей и процессы, человеческий капитал и технические аспекты. Первая основа сосредотачивается на ответственности и поддержке на высоком уровне, хорошо спланированном внедрении и интеграции бухучета методом начисления в принятие решений и управление результативностью. Вторая основа делает акцент на обучении бухгалтерского персонала и привлечении внешней поддержки для этого процесса в случае необходимости. Третья основа подчеркивает важность создания надлежащих информационных систем, инструментов и законодательства/руководств.

Было выявлено, что стоимость является важным параметром при внедрении бухучета методом начисления. Первоначальные затраты, такие как затраты на информационные системы и переподготовку персонала, могут быть значительными. Однако, как и со многими инвестициями, после высоких первоначальных затрат, преимущества затем распределяются на следующие годы.

Литература и участники интервью указывают на потенциал бухучета методом начисления по предоставлению заинтересованным сторонам лучшей информации, которая является надежной, сфокусированной и полной. Это может делать вклад в более рациональное и более эффективное принятие решений и повышать подотчетность учреждения. Однако такой результат не гарантирован: чтобы преимущества стали очевидными, данные должны использоваться. Преимущества смогут превысить время и стоимость реформы только при условии поддержки правительств и политиков, которые будут пользоваться полученной финансовой информацией (даже когда она не приносит хороших новостей).

И наконец, поскольку существует общее согласие в отношении того факта, что бухучет методом начисления может быть полезен для граждан, при внедрении реформы должна быть поставлена цель коммуникации с ними через специальные базовые документы, нацеленные на их потребности и легко читаемые, и одновременно должна предлагаться возможность получить детальную информацию через запрос в открытые базы данных.

ПРИМЕРЫ СТРАН: ВНЕДРЕНИЕ БУХУЧЕТА МЕТОДОМ НАЧИСЛЕНИЯ

Бухучет методом начисления на Кипре

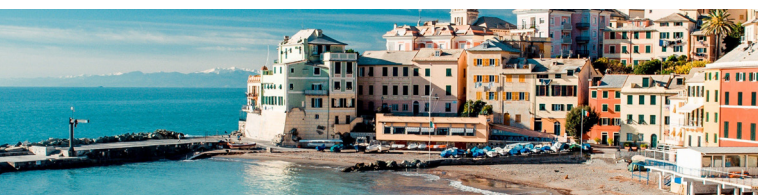


В 2016 году Кипр принял решение изменить метод бухучета для сектора государственного управления с кассового на метод начисления в рамках реформы управления госфинансами и принять IPSAS. Ожидается, что принятие бухучета методом начисления в госсекторе укрепит надежность и доверие к финансовой отчетности Правительства и поддержит центры принятия решений через предоставление всеобъемлющей финансовой и прочей информации. Страна ожидает значительные преимущества от этой реформы

в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Согласно прогнозам, переход к бухучету методом начисления, среди прочего, позволит профильным министерствам определить и использовать свои активы, знать в реальном времени, кто является их должниками и кредиторами (таким образом улучшая возвратность долгов правительству) и обеспечит более эффективное и своевременное управление значительными рисками через предоставление полезной экономической информации, относящейся к условным обязательствам. Кроме этого, будет усилено представление правдивой и достоверной финансовой ситуации каждым профильным министерством и сектором госуправления в целом. В том же ключе, новый метод бухучета создаст ценный инструмент в распоряжении каждого профильного министерства для оценки его результативности и подотчетности, поскольку принимаемые решения должны будут обосновываться действительными экономическими фактами, применимыми к

ним. Соответствующие мероприятия проекта продолжают. Помимо осуществления базовых изменений, одной из центральных осей реформы управления госфинансами является изменение менталитета всех вовлеченных сторон, включая высшее руководство и других лиц, работающих в секторе госуправления, для достижения лучшего финансового управления всех доступных государственных ресурсов. Время перехода на бухучет методом начисления совпадает с инициативой многих стран в Европе и мире составлять более надежную и полезную финансовую информацию. Согласно текущему плану, внедрение IPSAS произойдет в ближайшие несколько лет. С этой целью уже был опубликован ряд учетных политик, и их соответствие IPSAS было подтверждено консультантами, а также были разработаны проекты финансовых отчетов центральных органов власти, соответствующие переходному периоду. Корпоративная система планирования ресурсов, охватывающая функциональные области бухучета, формирования бюджета, управления кадровыми ресурсами и зарплаты/пенсии должна скоро начать работать, чтобы обеспечить процесс внедрения бухучета методом начисления. Большая часть госсектора на Кипре уже внедряет МСФО и планирует переход на IPSAS в 2024 году. Кипр стремится составить консолидированную финансовую отчетность по всему госсектору (учитывая субъекты хозяйствования, контролируемые государством) в 2024 году. Общий план счетов будет только для центральных органов власти. Учреждения государственного сектора будут использовать шаблоны (которые сейчас разрабатываются), чтобы предоставлять необходимую информацию для целей консолидации.

Бухучет методом начисления в Греции



Греция приняла закон в 2018 году, согласно которому все учреждения госсектора должны принять новую систему бухучета методом начисления для сектора госуправления с 2023 года в рамках крупномасштабной реформы управления

госфинансами. Основной целью внедрения бухучета методом начисления было повышение прозрачности и подотчетности в сфере государственного бухучета и управления госфинансами. Принятие бухучета методом начисления сделает возможным составление лучшей информации для национальных счетов и улучшит финансовое управление на микроуровне. Система вдохновлена IPSAS. Был разработан новый план счетов, соответствующий Европейской системе счетов (ESA) 2010 и категориям Руководства по статистике государственных финансов (и уже используется для целей формирования бюджета на уровне центральных органов), и начался выпуск учетных политик. Центральные органы власти Греции перейдут с модифицированного кассового метода на метод начисления, в то время как органы местного самоуправления, государственные больницы, фонды социального страхования и другие госучреждения проведут адаптацию существующих систем бухучета методом начисления. Новая информационная система управления госфинансами на центральном уровне госуправления, финансируемая Механизмом восстановления и гибкости ЕС, будет поддерживать этот процесс. Внедрение и регистрация всех рабочих процессов будет упрощать бухучет методом начисления и обеспечит лучший мониторинг всех счетов и задолженности.

Бухучет методом начисления в Португалии



В Португалии бухучет методом начисления был внедрен в 1997 году через План бухучета госсектора, который содержал интегрированную систему с тремя подсистемами: бюджетной (модифицированный кассовый метод), финансовой (метод начисления) и учета затрат (метод начисления). Система была настроена, чтобы предоставлять информацию для мониторинга исполнения бюджета, по активам и обязательствам (и их эволюции) и затратам на государственные услуги и деятельность госсектора. В 2013 году Правительство начало реформу бухучета в госсекторе, чтобы адаптировать его к IPSAS в рамках более широкой реформы с целью связать

систему бухучета с инструментами статистики госфинансов и управления госфинансами. Реформа включала формирование бюджета, управление результативностью и отчетность по методу начисления. Новая система стандартов бухучета для госсектора была принята в 2015 году, хотя реформа в целом не была завершена в связи с паузой в 2018 году, и бюджет продолжали составлять по модифицированному кассовому методу. Импульс реформы возобновился в 2020 году, когда Национальный план восстановления и гибкости в рамках Механизма восстановления и гибкости ЕС снова сделал реформу приоритетом.

Одним из преимуществ является то, что система бухучета методом начисления предоставляет надежную информацию о национальных счетах и некоторые показатели из консолидированной системы, нацеленные на обеспечение разумного бюджетного управления, включая возможность определять и управлять бюджетными рисками. Что касается использования информации, есть различия между разными уровнями госуправления. На местном уровне бухучет и отчетность методом начисления используются для принятия решений в государственно-частном партнерстве и аренде, и существует процесс сравнительного анализа, который стимулирует государственные администрации улучшать финансовую устойчивость, управление и эффективность. Также существуют правила, которые требуют использования бухучета методом начисления, такие как правила контроля уровня долга или управления активами.

Бухучет методом начисления во Франции



Франция имеет долгую традицию бухучета методом начисления в госсекторе начиная с 1962 года. Последние реформы, например «Loi Organique des Lois de Finance» в 2001 году, изменили функции и организацию бухучета в госсекторе на центральном и местном уровне. Реформа бухучета подчеркивает связи между тремя основными системами бухучета:

бюджетным учетом, финансовым учетом и управленческим учетом. Для всех трех систем должен составляться годовой отчет. Совет по стандартам бухучета в госсекторе, созданный в 2008 году, играет важную роль в процессе реформы и отвечает за разработку стандартов бухучета для всех учреждений с нерыночной деятельностью. Центральные органы власти и государственные организации, территориальные органы, местные органы и организации социального страхования подпадают под юрисдикцию Совета. Франция старалась максимально приблизить бухучета в госсекторе к модели бизнеса: Стандарт 1 бухучета центральных органов власти «устанавливает структуру и форму финансовой отчетности, используя бухучет в бизнесе в качестве модели, с надлежащим учетом особенностей центральных органов власти».

Бухучет методом начисления в Великобритании



Бухучет методом начисления внедрялся постепенно во всем госсекторе Великобритании в разные периоды времени, при этом департаменты правительства одними из последних приняли бухучет методом начисления при подготовке к реализации формирования бюджета по методу начисления начиная с 2001/02 года.

До 1990-х годов департаменты центрального правительства планировали и отчитывались о своих расходах кассовым методом. Бухучет методом начисления был внедрен поэтапно в частях департаментов, управляемых отдельно как «исполнительные агентства», по мере их создания.

В каждом случае, чтобы дать время на внедрение систем и процессов, необходимых для обеспечения бухучета методом начисления, были подготовлены «пробные» (непубликуемые) счета. Пробные счета были проверены Национальным аудиторским офисом (НАО), и когда он был удовлетворен подготовкой счетов надлежащего качества, была издана «директива по счетам», требующая от агентств

составления счетов методом начисления согласно Национальным стандартам. Похожий подход был принят по внедрению счетов департаментов методом начисления. Все департаменты должны были подготовить пробные счета за 1998/99 год. Первые счета по методу начисления, подтвержденные аудитом, были поданы в Парламент за 1999-2000 год.

Масштаб необходимых изменений объяснял наличие ряда проблем с первыми наборами счетов, однако качество счетов значительно улучшилось в последующие годы.

Поскольку требовалось время на решение проблем бухучета, формирование бюджета методом начисления было внедрено в два этапа, при этом первые ассигнования по методу начисления были приняты Парламентом на 2001-02 год. Они исключали начисления на амортизацию, стоимость капитала и резервы, которые впоследствии были включены в ассигнования на 2003-04 год.

Внедрение бухучета методом начисления потребовало нового первичного законодательства в форме Акта о государственных ресурсах и счетах от 2000 года (Акт). Также сюда входило законодательство, чтобы обеспечить составление счетов всего сектора государственного управления и в конце концов охватить весь государственный сектор Великобритании. Программа сектора государственного управления началась в 1999 году с создания новой проектной команды, которая должна была возглавить разработку и внедрение необходимых процессов и систем, сближение политик бухучета методом начисления по всему госсектору Великобритании, а также переход счетов по налогам, госдолгу, валютным резервам и пенсиям сотрудников госсектора на метод начисления.

Руководство по финансовой отчетности Правительства Великобритании дает ключевые рекомендации для составления годовых отчетов и счетов в Великобритании. Оно подготовлено под контролем независимой Консультационной комиссии по финансовой отчетности (FRAB), которая ежегодно отчитывается перед Парламентом Великобритании и Автономными Правительствами. Согласно Акту, счета должны составляться в соответствии с МСФО с учетом адаптаций, необходимых в контексте госсектора. На практике это означает, что счета в основном соответствуют IPSAS.

Руководство по финансовой отчетности применяется напрямую ко всем отчитывающимся субъектам, кроме: органов местного самоуправления, некоторых госпредприятий, трастов Национальной службы здравоохранения, трастов фонда Национальной службы здравоохранения и Клинических групп по медицинским услугам.

Эти группы учреждений имеют собственные наборы бухгалтерских руководств, которые соответствуют Руководству по финансовой отчетности, где это является надлежащим, и также находятся под надзором FRAB.

Охват счетов сектора госуправления постепенно расширялся в два этапа, от центральных органов власти изначально до всего госсектора Великобритании, с рядом стадий сбора данных и пробных применений, используемых для разработки и тестирования необходимых систем и процессов. После смены правительства в 2010 году первые счета сектора госуправления были опубликованы в ноябре 2011 года за год, закончившийся 31 марта 2010 года.

Помимо разработки счетов сектора госуправления и отработки по результатам их внедрения, ряд дополнительных инициатив был реализован, чтобы развить эти реформы и усилить управление госфинансами через использование информации по методу начисления:

- ✗ Введение профессионально квалифицированных финансовых директоров уровня Совета Директоров во всех государственных департаментах, поддержанных усиленной, центрально координируемой профессией государственных финансов;
- ✗ Внедрение интегрированной центральной системы финансовых данных, объединяющей три старые системы, охватывающей ассигнования, бюджеты, данные департаментов в течение года и на конец года, а также используемой для подготовки счетов сектора госуправления;
- ✗ Повышение гармонизации системы ассигнований, формирования бюджета, финансовой отчетности и статистического учета, чтобы обеспечить большую последовательность для финансового контроля и планирования;
- ✗ Увеличение роли балансовой информации в бюджетной и фискальной государственных системах; усиление централизованного управления условных обязательств и гарантий.

ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЕ КОМПОНЕНТЫ ДЛЯ ВНЕДРЕНИЯ БУХУЧЕТА МЕТОДОМ НАЧИСЛЕНИЯ

Постановка целей и процессы

Политическая поддержка и ответственность

Четкая и стабильная политическая поддержка и ответственность – ключевой фактор успешного внедрения реформы. Это обычно связано с четким пониманием преимуществ бухучета методом начисления политиками, которые определяют реформу как приоритетную и выделяют на нее необходимые ресурсы.



Поскольку реформа обычно занимает больше времени, чем срок правительства, необходима непрерывная политическая поддержка.

— Димитриос Палиурас



С самого начала требуется диалог с Высшим аудиторским учреждением, чтобы обеспечить его согласие и непрерывную поддержку.

— Мари-Пьер Калмель

Политическая ответственность может пострадать, если реформы навязаны извне, или когда приходят новые правительства с другими повестками дня.

План внедрения

Хорошо продуманный, прагматичный план с четкими поэтапными результатами и предусмотренным в бюджете разворачиванием необходимого человеческого капитала, технических инструментов и финансовых ресурсов является значительным фактором.¹⁶ Не все страны имеют одинаковую стартовую позицию, и поэтому план должен учитывать особенности страны. План необходимо четко отслеживать и корректировать согласно изменениям, происходящим в процессе, с точки зрения как времени, так и бюджета. Международный опыт показывает, что необходима гибкость, поскольку не все вызовы можно предсказать с самого начала, и будет необходимо пересмотреть и скорректировать многие детали дорожной карты во время внедрения.¹⁷ Поэтому важное значение имеет риск-менеджмент. Также должны существовать структуры для регулярного диалога с разными заинтересованными сторонами и министерствами.¹⁸

Изображение 8. Человеческий капитал и технические инструменты в плане внедрения



¹⁶ Всемирный Банк, PULSAR 2018.

¹⁷ Всемирный Банк, PULSAR 2018.

¹⁸ Существование процесса сотрудничества может быть определяющим фактором для успеха внедрения реформы (Gomes et al. 2015).

Использование пилотных учреждений может дать важную информацию для процесса перед полномасштабным внедрением.¹⁹ Политическая поддержка и ответственность существенно влияют на эффективность проектного менеджмента.

Информация по методу начисления, интегрированная в принятие решений и управление результативностью

Внедрение бухучета методом начисления может стать лишь церемониальной реформой, если использование полученной информации не будет включено в принятие решений в государственном управлении и оценку результативности.²⁰ Внедрение бухучета методом начисления должно сопровождаться разработкой процессов, в которых информация по методу начисления является компонентом для управленческих и политических решений. Это требует не только изменений в законодательстве, но также и в поведении и процессах. Обучение государственных руководителей по бухучету методом начисления для понимания его информационного содержания и приобретения необходимых навыков и знаний – это важный фактор.

Человеческий капитал

Обучение и подготовка бухгалтеров госсектора

Бухгалтеры госсектора, вовлеченные в формирование бюджета и отчетность по национальным счетам, не всегда знакомы с бухучетом методом начисления. Это может приводить к нежеланию и сопротивлению, поскольку они сталкиваются с чем-то новым и отличающимся. Профессиональное обучение и непрерывное профессиональное развитие – это основа для высокопрофессиональной рабочей силы, критически важная предпосылка для реформ бухучета в госсекторе.²¹ Обучение и подготовка необходимы для понимания не только технических аспектов бухучета методом начисления, но и его информационного содержания, а также актуальности для принятия решений и оценки результативности.



Финансовые руководители госсектора должны гордиться, что применяют бухучет методом начисления, поскольку они делают вклад в общественное благо.

— Бернард Шатц

¹⁹ Ожидается, что пилотные эксперименты дадут обратную связь по основным трудностям при внедрении новой системы бухучета в госсекторе и, таким образом, помогут определить глобальную стратегию для преодоления выявленных проблем и улучшения системы, чтобы ее в целом и окончательно реализовать на практике (Jorge et al. 2021).

²⁰ Часто существует расхождение между необходимой бухгалтерской информацией и информацией по измерению результативности для внутренних и внешних целей, оцененной на основе существующей административной системы, и бухгалтерской информацией и информацией по измерению результативности, требуемой по закону для принятия решений и подотчетности (Cohen et al. 2019).

²¹ Всемирный Банк, PULSAR 2020a.

Могут быть приняты традиционные и онлайн режимы обучения с общими и специализированными учебными программами для разных групп. Обучение должно проводиться в соответствии с принятыми стандартами бухучета методом начисления, учетными политиками, планом счетов и существующими информационными системами управления финансами. Ключевой бухгалтерский персонал должен пройти сертификацию по бухучету в госсекторе. Персонал Высших аудиторских учреждений также должен пройти обучение по бухучету методом начисления. Учебные инициативы могут быть поддержаны экспертами из профессии и образовательных учреждений.

Кадровый потенциал

На основе плана внедрения бухучета методом начисления должны быть развернуты необходимые кадровые ресурсы в виде квалифицированного бухгалтерского персонала. Недоукомплектованные персоналом департаменты бухучета, как правило, не желают брать на себя дополнительные обязанности помимо тех, которые они уже исполняют. Существование и развитие продвинутых и хорошо разработанных информационных систем управления финансами может повлиять на необходимое кадровое обеспечение.

Экспертная поддержка

Организация и планирование реформы бухучета методом начисления должны быть поддержаны экспертами с опытом похожих проектов по всему миру. Эксперты и консультанты могут помогать с

проектным менеджментом, консультировать по последовательности и содержанию технических инструментов, предоставлять поддержку в обучении. Более того, помощь образовательных учреждений считается важной в обучении, разработке стандартов и формировании политики.

Технические аспекты

Информационные системы управления финансами

Реформа бухучета методом начисления также является технической. Необходимо создать огромный объем новой информации и новые регистры (например, для основных средств, финансовых инструментов, резервов). Информационные системы управления финансами должны упрощать процесс бухгалтерской регистрации без дублирования работы. Они должны одновременно производить информацию для формирования бюджета, бухучета методом начисления и отчетности по национальным счетам, а также обеспечивать коммуникацию с другими ИТ-системами для поиска информации и обмена данными. Информационные системы должны быть достаточно гибкими для учета будущих потребностей (например, учет затрат). Надлежащие информационные системы управления финансами могут быть значительным фактором для внедрения бухучета методом начисления. Их отсутствие может ставить реформу под угрозу. Все страны PULSAR признали ценность и важность современных информационных систем управления финансами как предпосылки для успешного процесса реформы бухучета в госсекторе.²²

²² Всемирный Банк, PULSAR 2020.

План счетов

План счетов – это чрезвычайно важный технический инструмент. Он должен учитывать потребности бухучета, формирования бюджета и результативности, а также потребности отчетности согласно ESA 2010 и Руководству по статистике государственных финансов. Он должен быть структурирован надлежащим образом, чтобы служить целям консолидации. Создание работающего плана счетов, который хорошо встраивается в информационную систему управления финансами – это важный фактор успеха реформы.²³

Стандарты и политики бухучета

Хотя разные страны принимают различные вариации стандартов бухучета методом начисления по ряду причин,²⁴ все большее число стран используют IPSAS напрямую, косвенно или как общий ориентир.²⁵ Стандарты бухучета включают суждения об амортизации, обесценении, резервах, списаниях и дебиторской задолженности, оценке пенсионных обязательств, оценке финансовых активов и финансовых обязательств и т.д. Необходимы специальные руководства и инструкции, принятые через законы, постановления министерств или другие административные документы, уточняющие, как стандарты бухучета и учетные политики должны применяться на практике. Такие разъяснения также должны использоваться для обучения сотрудников по внедрению бухучета методом начисления. План счетов должен быть разработан надлежащим образом и предусматривать применение стандартов и учетных политик. Первое внедрение бухучета методом начисления может требовать дополнительных рекомендаций и значительного времени для его завершения. Эксперты могут предоставить поддержку, чтобы реализовать стандарты бухучета в госсекторе на практике.

²³ План счетов был предметом значительного интереса и обсуждения на Рабочей группе EPSAS, и по этому поводу была опубликована Аналитическая записка. PricewaterhouseCoopers 2017.

²⁴ Manes Rossi, Cohen, Caperchione, & Brusca 2016.

²⁵ IFAC-CIPFA 2021.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- Ansari, S. and Euske, K. J. 1987. "Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations." *Accounting, Organizations and Society* Vol. 12 No. 6: 549-570.
- Arnaboldi, M. and Lapsley, I. 2009. "On the implementation of accrual accounting: a study of conflict and ambiguity." *European Accounting Review* Vol. 18 No. 4: 809-836.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., and Manes Rossi, F. eds. 2015. *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization*. Palgrave Macmillan.
- Brusca, I., Dasi, R., Gimeno, A., and Montesinos, V. 2021. "The application of IPSAS in Spain." In *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards* edited by Brusca, Gomes, Fernandes, and Montesinos: 67-103.
- Brusca, I., & Montesinos, V. 2006. "Are citizens significant users of government financial information?" *Public Money and Management* 26(4): 205-209.
- Burth, A., & Hilgers, D. 2014. "Cui bono? Depicting the benefits of the new municipal budgeting and accounting regime in Germany." *Journal of Business Economics* 84(4): 531-570.
- Caperchione, E. 2006. *The New Public Management*. A Perspective for Finance Practitioners. FEE, Brussels.
- Carlin, T. M. 2005. "Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector." *Financial Accountability & Management* 21(3): 309-336.
- Cavanagh, J., Flynn, M. S., & Moretti, D. 2016. *Implementing accrual accounting in the public sector*. International Monetary Fund. Available at: <https://www.elibrary.imf.org/downloadpdf/journals/005/2016/006/article-A001-en.pdf>
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes Rossi, F., Aversano, N., and Van Cauwenberge, P. 2015. "The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison." *International Review of Administrative Sciences* 81, 1: 158-177.

- Christofzik, D. I. 2019. "Does accrual accounting alter fiscal policy decisions? Evidence from Germany." *European Journal of Political Economy* 60, 101805.
- Cohen, S., Kaimenakis, N., and Venieris, G. 2013. "Reaping the benefits of two worlds: An explanatory study of the cash and the accrual accounting information roles in local governments." *Journal of Applied Accounting Research* 14, 2: 165-179.
- Cohen, S., Manes Rossi F., Caperchione E., and Brusca I. 2019. "Local government administration systems and local government accounting information needs: is there a mismatch?" *International Review of Administrative Sciences* Vol. 85, Issue 4: 708-725.
- Daniels, J. D., & Daniels, C. E. 1991. "Municipal financial reports: What users want." *Journal of Accounting and Public Policy* 10(1): 15-38.
- Deaconu, A., Nistor, C. S., & Filip, C. 2011. "The impact of accrual accounting on public sector management: An exploratory study for Romania." *Transylvanian Review of Administrative Sciences* 32E: 74-97.
- Fuchs, S., Bergmann, A., and Brusca, I. 2017. "Using financial reporting for decision making as a measure towards resilient government finances: The case of Switzerland." *Lex Localis* Vol.15 No.1: 133-153.
- Gomes, P., Jorge, S., and Fernandes, M. J. 2021. "The application of IPSAS in Portugal." In *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards* edited by Brusca, Gomes, Fernandes, and Montesinos: 55-66.
- Gomes, P., Fernandes, M. J., and Da Costa Carvalho, J.B. 2015. "The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders." *International Journal of Public Administration* 38, 4: 268-281.
- Gourfinkel, D. 2021. "The Main Challenges of Public Sector Accounting Reforms and World Bank's Public Sector Accounting and Reporting (PULSAR) Program." *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. Available at: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2021-0079>
- Helden, J. van, Caperchione, E., & Pattaro, A. F. 2021. "Use and non-use of accounting information: The case of controversial projects in public and non-profit settings." *Critical Perspectives on Accounting* 102378. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102378>
- Helden, J. van, and Reichard, C. 2019. "Making sense of the users of public sector accounting information and their needs." *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 31(4): 478-495.
- Hepworth, N. 2003. "Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government." *Public Money & Management* 23(1): 37-44.
- IFAC – CIPFA. 2021. *International Public Sector Accountability Index, Status Report*. Available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-International-Public-Sector-Accountability-Index.pdf>
- IPSASB. 2014. The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. "*Handbook of international public sector accounting pronouncements 2021: Vol. 1.*"
- Ismail, S. 2022. "Perception of the Malaysian Federal Government accountants of the usefulness of financial information under an accrual accounting system: a preliminary assessment." *Meditari Accountancy Research*. Available at: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2020-0845>
- Jagalla, T., Becker, S. D., & Weber, J. 2011. "A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states." *Financial Accountability & Management* 27(2): 134-165.
- Jones, R., & Pendlebury, M. 2000. *Public Sector Accounting*. Pearson Education.

- Jorge, S., Nogueira, S. P., & Ribeiro, N. 2021. "The institutionalization of public sector accounting reforms: The role of pilot entities." *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 33,2: 114-137.
- Kober, R., Lee, J. and Ng, J. 2010. "Mind your accruals: perceived usefulness of financial information in the Australian public sector under different accounting systems." *Financial Accountability & Management* 26, 3: 267-298.
- Lampe, H. W., Hilgers, D., and Ihl, C. 2015. "Does accrual accounting improve municipalities' efficiency? Evidence from Germany." *Applied Economics* Vol. 47 No. 41: 4349-4363.
- Lapsley, I. 1992. "User needs and financial reporting – a comparative study of local authorities and the National Health Service." *Financial Accountability & Management* 8(4): 281-298.
- Laswad, F., & Redmayne, N. B. 2015. "IPSAS or IFRS as the framework for public sector financial reporting? New Zealand preparers' perspectives." *Australian Accounting Review* 25(2): 175-184.
- Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. 2016. "Harmonizing public sector accounting in Europe: Thinking out of the box." *Public Money & Management* 36(3): 189–96. Available at: <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>
- Metcalf A. and Sanderson, K. 2020. *Is cash still king? Maximising the benefits of accrual information in the public sector*. ACCA – IFAC. Available on: www.ifac.org
- OECD/IFAC. 2017. *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*. Paris, OECD Publishing. Available at: <https://doi.org/10.1787/9789264270572-en>
- Paulsson, G. 2006. "Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden." *Financial Accountability & Management* 22(1): 47-62.
- Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA). 2016. *Framework for the Assessment of Public Financial Management*. Available at: https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/PEFA%202016_latest%20version_with%20links%20%282%29.pdf
- Pollitt, C. and Bouckaert, G. 2011. *Public management reform: a comparative analysis*. Third edition, Oxford, Oxford University Press.
- PricewaterhouseCoopers. 2017. *Member States' approaches to harmonising charts of accounts for national purposes with a view to financial reporting requirements under the future European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)*. Available at: <https://circabc.europa.eu/sd/a/54519783-fa35-41f6-b60f-dd0d9510faa9/Issue%20paper%20on%20chart%20of%20accounts.pdf>
- PricewaterhouseCoopers. 2020. *Updated accounting maturities of EU governments and EPSAS implementation cost, June 2020*. Available at: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/9101903/9700113/Updated-accounting-maturities-and-EPSAS-implementation-cost-June+2020.pdf>
- The World Bank, PULSAR. 2018. *Good Practice Template to Public Sector Accounting Reform: Roadmap*. The World Bank Group. Available at: <https://cfr.worldbank.org/publications/roadmap-public-sector-accounting-reform-good-practice-template>
- The World Bank, PULSAR. 2019. *Benchmarking Guide: Integrated PSA and GFS*. The World Bank Group. Available at: <https://cfr.worldbank.org/publications/benchmarking-guide-integrated-psa-and-gfs>

The World Bank, PULSAR. 2020a. *Stocktaking of Public Sector Accounting and Reporting Environment in PULSAR Beneficiary Countries*. The World Bank Group. Available at: <https://cfrr.worldbank.org/publications/stocktaking-public-sector-accounting-and-reporting-environment-pulsar-beneficiary>

The World Bank, PULSAR. 2020b. *Strengthening fixed asset management through public sector accounting*. The World Bank Group. Available at: <https://cfrr.worldbank.org/publications/strengthening-fixed-asset-management-through-public-sector-accounting>

The World Bank, PULSAR. 2021a. *Drivers of Public Sector Accounting Reforms*. The World Bank Group. Available at: <https://cfrr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms>

The World Bank, PULSAR. 2021b. *Technical Note – First Time Adoption of Accrual Basis IPSAS*. The World Bank Group. Available at: <https://cfrr.worldbank.org/publications/first-time-adoption-accrual-basis-ipsas>

ПРОГРАММА
PULSAR

УПРАВЛЯЕТСЯ



СО-ФИНАНСИРУЕТСЯ

CFRR 
Centre for Financial
Reporting Reform



 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