



PULSAR

ПЕРСПЕКТИВЫ
НА БУДУЩЕЕ

ТЕХНИЧЕСКАЯ ЗАПИСКА

**Консолидация финансовой
отчетности на разных
уровнях государственного
управления**

© 2023 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, а также содержит вклад внешних экспертов. Результаты, интерпретации и выводы, представленные в данной работе, необязательно отражают взгляды Всемирного банка, его Совета исполнительных директоров или правительств, которые они представляют.

Всемирный банк не гарантирует точность, полноту и актуальность данных, включенных в эту работу, и не принимает на себя ответственность за любые ошибки, пропуски или расхождения в информации, либо ответственность в отношении использования или неиспользования информации, методов, процессов или выводов, изложенных в ней. Границы, цвета, обозначения и другая информация, показанная на любой карте в этой работе, не предполагает какого-либо суждения со стороны Всемирного банка в отношении правового статуса любой территории или же одобрения либо принятия таких границ.

Ничто из изложенного в этой работе не должно составлять, восприниматься или считаться ограничением или освобождением от привилегий и иммунитетов Всемирного банка, все из которых непосредственно сохранены.

Права и разрешения

Материалы в этой работе защищены авторским правом. Поскольку Всемирный банк приветствует распространение своей информации, эта работа может быть воспроизведена полностью или частично для некоммерческих целей, при условии ссылки на источник.

Все запросы в отношении авторских прав и лицензий, включая субсидиарные авторские права, следует направлять в Информационно-издательский отдел Всемирного банка по адресу: World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA (США); факс: 202-522-2625; эл. почта: pubrights@worldbank.org.

Иконки сделаны noomtah, Freepik, Vector Stall и Afian Rochmah Afif с сайта [Flaticon](http://www.flaticon.com) по адресу www.flaticon.com

Дизайн обложки: Кора Райхардт



Техническая записка

Консолидация финансовой отчетности на разных уровнях государственного управления

Декабрь 2022 г.

СОДЕРЖАНИЕ

Глоссарий	5
Выражение признательности	7
Предисловие	8
Резюме	9
1. ВСТУПЛЕНИЕ	11
1.1. Контекст	11
1.2. Цели Технической записки	12
1.3. Обоснование подготовки Технической записки	12
1.4. Ограничения Технической записки	13
1.5. Структура Технической записки	13
2. КОНСОЛИДАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ И СОСТАВЛЕНИЕ СТАТИСТИКИ СОГЛАСНО IPSAS И РСГФ 2014	14
2.1. Периметр консолидации отчетности и охват составления статистики согласно IPSAS и РСГФ 2014	14
2.2. Определение группы организаций согласно IPSAS	22
2.3. Определение государственного сектора, сектора государственного управления и их подсекторов согласно РСГФ 2014	25
2.4. Процесс консолидации согласно IPSAS	28
2.4.1. Этап 1: Первоначальная настройка, обслуживание и подготовительная работа	28
2.4.1.1. Шаг 1: Выделение группы организаций через принцип контроля	28
2.4.1.2. Шаг 2: Использование единого и гармонизированного Плана счетов (ПС) для включения информации в отчетность	29
2.4.1.3. Шаг 3: Применение единых учетных политик	29
2.4.1.4. Шаг 4: Применение единой даты отсечения для финансовой отчетности	29
2.4.1.5. Шаг 5: Разработка и обновление системы или алгоритма консолидации	30
2.4.2. Этап 2: Консолидация финансовых данных	30
2.4.2.1. Шаг 6: Сбор данных организаций	30
2.4.2.2. Шаг 7: Проверка последовательности собранных данных	31

2.4.2.3. Шаг 8: Проведение консолидационных корректировок	31
2.4.2.4. Шаг 9: Проверка полученных результатов	31
2.4.3. Этап 3: Финансовая отчетность	31
2.4.3.1. Шаг 10: Генерирование консолидированной финансовой отчетности	31
2.5. Процесс составления статистики согласно РСГФ 2014	32
3. МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ	34
3.1. Бразилия	34
3.1.1. Контекст	34
3.1.2. Процесс консолидации	35
3.1.3. Процесс составления СГФ	36
3.2. Грузия	37
3.2.1. Контекст	37
3.2.2. Процесс консолидации	37
3.2.3. Процесс составления СГФ	38
3.3. Испания	39
3.3.1. Контекст	39
3.3.2. Процесс консолидации	39
3.3.3. Процесс составления СГФ	40
3.4. Швейцария	41
3.4.1. Контекст	41
3.4.2. Процесс консолидации	41
3.4.3. Процесс составления СГФ	42
3.5. Усвоенные уроки и лучшие практики	44
4. ИНТЕГРИРОВАННЫЙ ПРОЦЕСС КОНСОЛИДАЦИИ ОТЧЕТНОСТИ И СОСТАВЛЕНИЯ СГФ	46
4.1. Этап 1: Первоначальная настройка согласно статистической системе	48
4.1.1. Шаг 1: Выделение госсектора, сектора госуправления и их подсекторов через секторальную классификацию	48
4.2. Этап 2: Обслуживание и подготовительная работа согласно стандартам бухучета и статистической системе	48
4.2.1. Шаг 2: Разработка Плана счетов (ПС), гармонизированного с бухгалтерской и статистической системами	48

4.2.2. Шаг 3: Обеспечение использования единых учетных политик	49
4.2.3. Шаг 4: Обеспечение единой даты отсечения финансовой отчетности	49
4.2.4. Шаг 5: Разработка и обновление системы или переходных алгоритмов для консолидации отчетности и составления СГФ	49
4.3. Этап 3: Консолидация финансовых данных согласно стандартам бухучета	50
4.3.1. Шаг 6: Сбор данных организаций	50
4.3.2. Шаг 7: Проверка последовательности собранных данных	50
4.3.3. Шаг 8: Проведение консолидирующих корректировок	50
4.3.4. Шаг 9: Проверка полученных результатов	51
4.4. Этап 4: Финансовая отчетность согласно стандартам бухучета	51
4.4.1. Шаг 10: Генерирование консолидированной финансовой отчетности госсектора, сектора госуправления и их подсекторов	51
4.5. Этап 5: Составление статистических данных	51
4.5.1. Шаг 11: Переход от учетных данных к статистическим данным	51
4.5.2. Шаг 12: Проведение статистических корректировок	51
4.5.3. Шаг 13: Проверка последовательности составленных данных СГФ	52
4.6. Этап 6: Статистическая отчетность	52
4.6.1. Шаг 14: Генерация статистических данных	52
5. ВЫВОДЫ, РЕКОМЕНДАЦИИ, ВЫЗОВЫ И МЕРЫ ПО ИХ ПРЕОДОЛЕНИЮ	53
5.1. Выводы	53
5.2. Рекомендации	54
5.3. Вызовы и меры по их преодолению	55
Приложение 1. Опросник, отправленный странам для сбора информации	60
Часть 1: Процесс консолидации финансовой отчетности	60
Часть 2: Процесс составления статистики государственных финансов сектора госуправления и госсектора	61
Приложение 2. Синтез международного опыта по выделению периметра консолидации отчетности и охвата СГФ	62
Ссылки	66

Список изображений

Схема 1. Периметр консолидации согласно IPSAS и охват статистики согласно РСГФ 2014	15
Схема 2. Неисчерпывающий список организаций, которые включаются в консолидацию по IPSAS и статистику по РСГФ	16
Схема 3. Критерии оценки контроля согласно IPSAS 35	22
Схема 4. Способы оценки полномочий согласно IPSAS 35	23
Схема 5. Выделение госсектора, сектора госуправления и их подсекторов согласно РСГФ 2014	27
Схема 6. Процесс консолидации согласно IPSAS	28
Схема 7. Процесс составления статистики согласно РСГФ 2014	33
Схема 8. Интегрированный процесс консолидации финансовой отчетности и составления СГФ	47

Список таблиц

Таблица 1. Список организаций, которые включаются в периметр консолидации и охват статистики на национальном уровне	19
Таблица 2. Возможные вызовы и меры по их преодолению при внедрении предлагаемого интегрированного процесса консолидации отчетности и составления СГФ	56
Таблица 3. Консолидация на национальном уровне	62
Таблица 4. Составление СГФ	64

ГЛОССАРИЙ

AGE	Генеральная государственная администрация
BFS	Федеральный офис статистики
CFC	Бразильский Федеральный совет по бухучету
CoA	План счетов
CoP	Практикующее сообщество
CUs	Единицы консолидации
EDP	Процедура избыточного дефицита
EduCoP	Практикующее сообщество по образованию
EFD	Федеральный департамент финансов
EFV	Федеральная финансовая администрация
ESA	Европейская система национальных и региональных счетов
Eurostat	Статистический офис Европейского Союза
FinCoP	Практикующее сообщество по стандартам финансовой отчетности
FS Model	Модель финансовой статистики
GFS	Статистика государственных финансов
GFS Model	Модель статистики государственных финансов
GFSM	Руководство по статистике государственных финансов
GGs	Сектор государственного управления
GOEs	Государственные предприятия
HRM2	Гармонизированная модель бухучета для кантонов и коммун
IC	Межучрежденческий
IFMIS	Интегрированная информационная система управления финансами
IFRSs	Международные стандарты финансовой отчетности

IGAE	Генеральная контрольно-ревизионная служба Государственной администрации
IMF	Международный валютный фонд
IPEA	Бразильский институт прикладной экономики и исследований
IPSASB	Совет по Международным стандартам финансовой отчетности для общественного сектора
IPSAS	Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора
LEPLs	Юридические лица публичного права
MAFPPD	Департамент макроэкономического анализа и планирования налогово-бюджетной политики
N(N)LPs	Неприбыльные (некоммерческие) юридические лица
NAPR	Национальное агентство государственного реестра
NRM	Новая модель бухучета Конфедерации
PFM	Управление государственными финансами
PGCP	Генеральный план бухучета в госсекторе
PSA	Бухучет в госсекторе
PULSAR	Программа бухучета и отчетности в госсекторе
SAP BPC	SAP Бизнес-планирование и консолидация
SIAFI	Система финансового управления федерального правительства
SICONFI	Учетная и налогово-бюджетная информационная система для госсектора Бразилии
SML	Школа менеджмента и права
SOEs	Государственные предприятия
STN	Секретариат Национального казначейства
TN	Национальное казначейство
ZHAW	Цюрихский университет прикладных наук

ВЫРАЖЕНИЕ ПРИЗНАТЕЛЬНОСТИ

Продукт знаний – это результат обмена знаниями и сотрудничества между членами Практикующего сообщества финансовой отчетности (FinCoP) Программы бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе (PULSAR). Отчет был подготовлен Дмитрием Гурфинкелем, старшим специалистом по финансовому управлению (Всемирный банк), при поддержке профессора Андреаса Бергмана, Дурланди Кубиллос и Майары Сассо из Цюрихского университета прикладных наук (ZHAW) и техническом руководстве Дэниела Бойса, руководителя практики управления, и Армана Ватьяна, ведущего специалиста по финансовому управлению (Всемирный банк). Графический дизайн для продукта был обеспечен Корой Рейхардт (консультант Всемирного банка).

Исследование также включает вклад, полученный от следующих рецензентов: Джузеппе Гросси, исследователь-профессор в области бухучета университета Норд (Норвегия), профессор управления и бухучета в госсекторе университета Кристианстад (Швеция); Дживанка Викрамасинге, старший специалист по финансовому управлению (Всемирный банк); Хуан Карлос Серрано, старший специалист по финансовому управлению (Всемирный банк) и Сейдж Де Клерк, старший экономист (МВФ).

Кроме этого, мы хотим поблагодарить следующих экспертов, которые поделились ценными практическими соображениями: Ренато Пуччи Эриберту ду Нашименту (Национальный секретариат казначейства Бразилии), Давит Гамкрелидзе (Министерство финансов Грузии), Хуан Басконес (Главный бухгалтер Государственной администрации Испании), Альфредо Кристоаль (Национальный институт статистики Испании), Стефан Бергер и Флориан Шатиньи (Федеральная финансовая администрация Швейцарии).

ПРЕДИСЛОВИЕ

Программа PULSAR, запущенная в 2017 году, – это региональная и страновая программа для 13 стран-бенефициаров в Европе и Центральной Азии. Её цель – поддержать развитие бухучета в госсекторе и систем финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами и согласно лучшим практикам для улучшения подотчетности, прозрачности и результативности госсектора.

Цели и объем программы PULSAR совместно определяются партнерами PULSAR – Австрией, Швейцарией и Всемирным банком – которые также предоставляют институциональную поддержку для ее внедрения и мобилизуют ресурсы, необходимые для ее мероприятий. Страны-бенефициары помогают формировать программу PULSAR через платформы регионального сотрудничества и вклад в два Практикующих сообщества: Практикующее сообщество финансовой отчетности (FinCoP) и Практикующее сообщество образования (EduCoP).

FinCoP ставит своей целью поддержку руководителей госсектора в управлении реформами бухучета в госсекторе через анализ пробелов, разработку стратегий и дорожных карт реформ и внедрение улучшений в областях законодательства, установления стандартов, регулирования и правоприменения, а также информационных технологий. Кроме этого, сообщество стремится улучшить связи между финансовой, управленческой, статистической отчетностью, отчетностью о результативности и бюджетной отчетностью, а также разработать лучшие практики и продукты знаний, чтобы отреагировать на вызовы, выявленные специалистами-практиками при усилении систем бухучета в госсекторе.

Основная аудитория Технической записки о консолидации финансовой отчетности на разных уровнях государственного управления – это специалисты-практики. Её цель – дать им информацию, определяя, исследуя и предлагая разные подходы к консолидации финансовой отчетности и составлению статистики, в том числе опыт юрисдикций и международные лучшие практики. Таким образом документ подчеркивает некоторые вызовы, на которые обратили внимания юрисдикции в процессе сверки, и указывает, как они на них отреагировали.

Вторичная аудитория – это лица, ответственные за формирование политики. Внедрение интегрированного процесса консолидации отчетности и составления статистики, предлагаемого в данной Технической записке, может рассматриваться как реализация государственной политики с целью улучшения управления госфинансами. Это может достигаться путем повышения: (i) надежности статистической информации, подготовленной и представленной органами госуправления; и (ii) полезности учетной информации, которая составляется с использованием высококачественных стандартов. Данная Техническая записка предлагает процесс и описывает необходимые шаги, которые могут быть полезными для разработки государственной политики.

Ключевые концептуальные аспекты, представленные в данной Технической записке, сохраняют последовательность в отношении рекомендаций Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (IPSAS) и Руководства по статистике государственных финансов (РСГФ). Тем не менее, рекомендуется обращаться к первоисточникам по конкретным техническим вопросам.

РЕЗЮМЕ

Главная цель данной Технической записки – определить, исследовать и предложить интегрированный процесс для упрощения консолидации финансовой отчетности в государственном секторе и составления статистики госфинансов (СГФ) с учетом опыта юрисдикций и международных лучших практик Бразилии, Грузии, Испании и Швейцарии. При этом в Технической записке излагаются некоторые вызовы, с которыми столкнулись юрисдикции в процессе сверки, а также меры по их преодолению.

Предлагаемый процесс интегрированной консолидации отчетности и составления статистики использует определение госсектора и его подсекторов, представленное в РСГФ 2014, для подготовки консолидированной финансовой отчетности вместо определения группы организаций через принцип контроля согласно IPSAS 35. Задача предлагаемого процесса – способствование сверке между бухгалтером и СГФ. Однако, в то же время, процесс учитывает аспекты консолидации по IPSAS 35, также изложенной в данной Технической записке.

Предлагаемый процесс также дополняет концептуальное взаимодействие между бухгалтером в госсекторе и статистикой госфинансов (СГФ), рассмотренное в одной из технических записок PULSAR под названием «Руководство по сравнительному анализу: Интегрированный бухгалтер в госсекторе и статистика госфинансов» (Руководство по сравнительному анализу) (Всемирный банк, 2019).¹

Среди различий, делающих процесс сверки между бухгалтером и СГФ более сложным, стоит упомянуть периметр консолидации бухучета в госсекторе и охват СГФ. Например, согласно IPSAS, при консолидации бухучета в госсекторе используется экономическая точка зрения, которая основывается на принципе контроля и ограничивает периметр консолидации путем объединения контролирующей организации и контролируемых организаций в группу организаций.

В свою очередь, согласно РСГФ 2014, составление СГФ следует статистической точке зрения и определяет охват путем группировки государственных институциональных единиц-резидентов в секторы и их подсекторы. Выделенные секторы – это государственный сектор, который включает секторы органов государственного управления и государственных корпораций. Сектор органов государственного управления включает подсекторы центральных, региональных и местных органов управления. Сектор государственных корпораций охватывает подсекторы нефинансовых и финансовых государственных корпораций.

Предлагаемый процесс консолидации отчетности и составления статистики проиллюстрирован на **Схеме 8** через 14 шагов, объединенных в 6 этапов: (i) первоначальная настройка согласно статистической системе; (ii) поддержание и подготовительная работа согласно стандартам бухучета и статистической системе; (iii)

¹ Ссылка для доступа к полному тексту Руководства по сравнительному анализу: <https://cfr.worldbank.org/publications/benchmarking-guide-integrated-psa-and-gfs>

консолидация финансовых данных согласно стандартам бухучета; (iv) финансовая отчетность согласно стандартам бухучета; (v) составление статистических данных; и (vi) статистическая отчетность.

Внедрение предлагаемого процесса должно основываться на потребностях каждой юрисдикции, однако его целью является преодоление некоторых вызовов, наблюдаемых в процессе составления статистики проанализированными странами. Учитывая существующие различия между бухгалтерской и статистической системами, могут требоваться корректировки с использованием небухгалтерских источников. Тем не менее, процесс, предлагаемый в Технической записке, может уменьшить число требуемых корректировок и их сложность.

Международные практики, исследованные в Технической записке, показывают, что хотя все проанализированные страны (Бразилия, Грузия, Испания и Швейцария) используют IPSAS прямо или опосредованно в качестве своих стандартов бухучета, только две из них (Испания и Швейцария) составляют консолидированную финансовую отчетность на национальном уровне с применением принципа контроля. Две другие страны (Бразилия и Грузия) делают это, применяя законодательный подход, на основе периметра, определенного в их соответствующих законах.

В свою очередь, охват СГФ всех проанализированных стран включает только государственные институциональные единицы-резиденты, принадлежащие к сектору органов государственного управления и его подсекторам (т.е., центральный/федеральный, региональный и местный уровень управления). Это означает, что составление консолидированной финансовой отчетности для государственного сектора в целом в данный момент не производится четырьмя проанализированными странами.

Периметр консолидации может варьироваться между странами и зависит от информационных потребностей пользователей и применяемых стандартов. Также может существовать более одного периметра и, следовательно, более

одного набора консолидированной финансовой отчетности, чтобы удовлетворить различные информационные потребности.

Данная Техническая записка также подводит к выводу, что в определенном смысле СГФ – это результат процесса консолидации, хотя она использует не концепцию групп организаций, а концепцию экономических секторов. Это также позволяет применять статистические оценки и корректировки и ведет к более высокому уровню существенности по сравнению с финансовой отчетностью группы организаций. Другими словами, статистика включает целые секторы, но является менее точной, чем консолидированная финансовая отчетность.

Таким образом, процессы консолидации отчетности и составления статистики являются схожими, но не идентичными. Как консолидированная финансовая отчетность, так и СГФ отвечают на конкретные информационные запросы, которые не удовлетворяются отдельной финансовой отчетностью юридических лиц. Они представляют экономическую информацию о группах организаций и экономических секторах.

В конечном счёте, данная Техническая записка определяет ряд вызовов, которые могут возникнуть при внедрении предлагаемого интегрированного процесса консолидации отчетности и составления статистики, а также ключевые меры по их преодолению, которые приводятся в конце работы (см. **Таблицу 2**). Основные вызовы связаны, среди прочего, с: (i) текущим конституционным строем и законодательными требованиями; (ii) большим объемом организаций и операций, подлежащих консолидации/включению в СГФ и потенциальными расхождениями между полученными данными; (iii) использованием разных учетных политик и отсутствием единого и гармонизированного Плана счетов (ПС), чтобы предоставлять информацию; и (iv) отсутствием интегрированной системы управления финансами (ИСУФ) или переходного алгоритма для консолидации отчетности и составления статистики.

1

ВСТУПЛЕНИЕ

1.1. Контекст

1. Улучшение управления госфинансами обсуждалось более 30 лет – после того как тема приобрела важность в конце 80-х – начале 90-х годов. Далее предмет привлекает еще большее внимание после кризисов, таких как пандемия Covid-19, и в связи с потребностью юрисдикций достигать Целей устойчивого развития ООН.
2. Хорошая система управления госфинансами – это система, которая может точно и надежно отражать сложную экономическую реальность правительств (Ball, 2020). Для того, чтобы достичь этого, одна из Технических записок PULSAR, «Руководство по сравнительному анализу: Интегрированный бухучет в госсекторе и статистика госфинансов» (Всемирный банк, 2019), подробно излагает концептуальное взаимодействие между бухучетом в госсекторе и статистикой госфинансов.

3. В цикле управления госфинансами бухучет в госсекторе генерирует финансовую отчетность, которая используется как исходные данные для составления статистики госфинансов, т.е. производство статистики госфинансов зависит от постоянного потока данных от бухучета в госсекторе (Bergmann, 2009). Однако, необходим процесс сверки в связи с различными базовыми парадигмами систем, используемых для бухучета в госсекторе и статистики госфинансов. Среди этих различий – периметр/охват и процедуры. В отношении периметра, консолидация бухучета в госсекторе, составленная согласно Международным стандартам финансовой отчетности для общественного сектора (IPSAS), использует экономическую точку зрения, которая основывается на концепции контроля. В свою очередь составление статистики госфинансов согласно Руководству по статистике госфинансов 2014 (РСГФ 2014) следует статистической точке зрения и выделяет охват путем группировки институциональных единиц в секторы и подсекторы.

4. Впрочем, в связи со сложной организацией госсектора и его широким спектром децентрализованных и субнациональных субъектов, другие точки зрения возникли из периметров/охватов, определенных существующими международными системами стандартов. Например, принцип контроля, определенный IPSAS, используется более строго с бюджетной точки зрения, когда периметр консолидации включает организации, актуальные для бюджета или на которые бюджетные решения оказывают влияние или являются для них критическими (Bergmann, 2009). И напротив, с организационной и правовой точки зрения консолидация бухучета в госсекторе проводится согласно организационной структуре, установленной законодательством (Bergmann, 2009).

1.2. Цели Технической записки

5. Основная цель Технической записки – определить, изучить и предложить интегрированный процесс, чтобы упростить консолидацию финансовой отчетности в государственном секторе и составление статистики госфинансов с учетом опыта юрисдикций и международных лучших практик из Бразилии, Грузии, Испании и Швейцарии. В связи с этим, Техническая записка описывает некоторые вызовы, с которыми столкнулись юрисдикции в процессе сверки, и меры по их преодолению.

1.3. Обоснование подготовки Технической записки

6. Улучшение управления госфинансами может пониматься в контексте многих новых идей за последние 30+ лет. Такие идеи, среди прочего, стимулировали децентрализацию услуг для граждан. Децентрализация, наряду с организационной структурой госсектора,

определила множество организаций для предоставления услуг. Организации, составляющие это множество, обычно юридически независимые, но экономически зависимые от других организаций. Следовательно, существует потребность в инструментах бухучета, чтобы отобразить финансовую картину организаций, принимая во внимание несколько организаций, которые являются экономически зависимыми. Бухгалтерский инструмент, который помогает в этом, – это консолидированная финансовая отчетность.

7. Консолидированная финансовая отчетность позволяет оценивать результативность, бюджетные риски, обязательства и активы множества организаций так, как если бы они были одной организацией. По причине широкого взгляда, который обеспечивает консолидированная финансовая отчетность, ее составление и представление является хорошей практикой. Стандарты бухучета, такие как IPSAS, стремятся предоставить информацию для подотчетности и принятия решений, а статистические системы предоставляют макроэкономические цифры, чтобы обеспечить бюджетный анализ и формирование политики. Для достижения этих целей стандарты бухучета и статистические системы требуют подготовки и представления консолидированной информации или статистической информации. Однако, периметр консолидации отличается от охвата статистики.

8. Определение периметра/охвата зависит от информационных потребностей и применяемых стандартов и систем. Тем не менее, правительства обычно имеют отдельные процессы, предназначенные для разных стандартов и систем, таких как IPSAS и РСГФ 2014. Это разделение вызывает трудности, которые могут препятствовать удовлетворительному завершению процессов. Учитывая эту трудность и важность консолидированной и статистической информации, причина подготовки этой Технической записки – стремление сделать вклад в преодоление трудностей, представленных правительствами, путем объединения двух процессов и внедрения интегрированного процесса консолидации отчетности и составления статистики, который соответствовал бы разным стандартам и системам.

9. Помимо операционной эффективности, которая может достигаться через внедрение предлагаемого процесса, он делает попытку повысить достоверность статистической информации, составленной и представленной правительствами, поскольку отчеты будут готовиться с использованием учетной информации из бухгалтерской системы правительства вместо оценок, которые должны использоваться в некоторых случаях в связи с недостающими данными. Более того, внедрение интегрированного процесса консолидации отчетности и составления статистики может увеличить полезность учетной информации, которая обычно готовится с использованием высококачественных стандартов.

1.4. Ограничения Технической записки

10. Техническая записка дополняет работу в Руководстве по сравнительному анализу.² Следовательно, читателям рекомендуется предварительно ознакомиться с Руководством по сравнительному анализу для лучшего понимания Технической записки.

11. В этой Технической записке, как и в Руководстве по сравнительному анализу, авторы будут использовать текущие международные референтные стандарты, а именно IPSAS и РСГФ 2014 для трактовки данных консолидации отчетности и составления статистики. Поэтому, эта Техническая записка, за исключением частей, описывающих опыт юрисдикций, не рассматривает правила какой-либо страны и не стремится заменить какую-либо учетную или статистическую систему.

1.5. Структура Технической записки

12. Записка состоит из пяти глав. Глава 1 включает вступление, в котором представляются контекст и обоснование, а также устанавливаются цели и ограничения Технической записки. Во второй главе рассматриваются три предмета: (i) периметр консолидации отчетности и охват составления статистики согласно IPSAS и РСГФ 2014; (ii) определение группы организаций согласно IPSAS, а также определение государственного сектора, сектора государственного управления и их подсекторов согласно РСГФ 2014; и (iii) процесс консолидации отчетности и составления статистики согласно вышеупомянутым бухгалтерским и статистическим стандартам.

13. В третьей главе представлен международный опыт консолидации отчетности и составления статистики четырех стран: Бразилии, Грузии, Испании и Швейцарии. В главе также излагается методологическое пояснение и описываются уроки, извлеченные из опыта четырех стран, с выделением лучших практик подготовки и представления консолидированной финансовой отчетности и составления статистики госфинансов.

14. Четвертая глава представляет предложение интегрированного процесса консолидации отчетности и составления статистики. Предлагаемый процесс включает четырнадцать шагов, объединенных в шесть этапов. В главе также представлено объяснение каждого шага. Пятая глава содержит выводы и рекомендации на основе IPSAS, РСГФ 2014, опыта четырех выбранных стран, а также опыта авторов Технической записки. В последней главе также перечисляются некоторые возможные вызовы для реализации предлагаемого процесса и представляются некоторые меры по их преодолению.

² Ссылка на полный текст Руководства по сравнительному анализу: <https://cfr.worldbank.org/publications/benchmarking-guide-integrated-psa-and-gfs>

2

КОНСОЛИДАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ И СОСТАВЛЕНИЕ СТАТИСТИКИ СОГЛАСНО IPSAS И РСГФ 2014

2.1. Периметр консолидации отчетности и охват составления статистики согласно IPSAS и РСГФ 2014

15. IPSAS и РСГФ 2014 определяют разный периметр/охват консолидации и составления. IPSAS обеспечивают подготовку и представление консолидированной финансовой отчетности

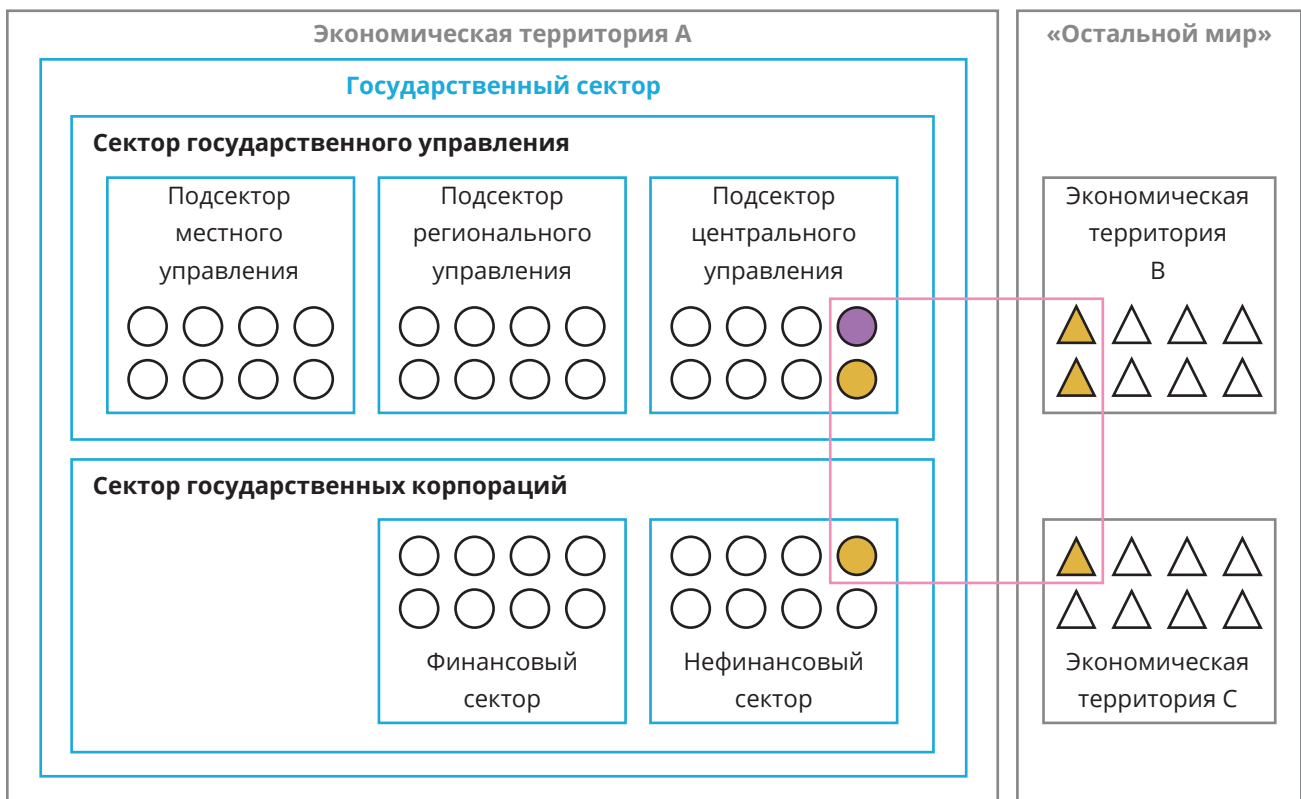
группы организаций. Группа организаций – это группа, включающая контролируемые и контролируемые организации (IPSAS 35, абзац 16), даже если они находятся на разных экономических территориях, как показано на **Схеме 1**. Экономическая территория – это территория под фактическим экономическим контролем одного правительства (РСГФ 2014, абзацы 2.8-2.11).

16. В отличие от IPSAS, РСГФ 2014 обеспечивает составление статистики для экономики, которая состоит из множества институциональных единиц-резидентов (РСГФ 2014, абзац 2.6). Поэтому охват СГФ включает государственный сектор, сектор

государственного управления и их подсекторы (т.е. подсекторы центральных, региональных и местных органов управления³ а также подсекторы нефинансовых и финансовых корпораций), но в него входят только институциональные единицы, которые находятся на той же экономической

территории, называемые институциональными единицами-резидентами. (РСГФ 2014, абзацы 1.4 и 2.63). Институциональные единицы, находящиеся на любой другой экономической территории, называются нерезидентами и включаются в данные «остального мира».

Схема 1. Периметр консолидации согласно IPSAS и охват статистики согласно РСГФ 2014



Обозначения:

- Форма означает государственную институциональную единицу-резидента экономической территории А.
- △ Форма означает государственную институциональную единицу-нерезидента экономической территории А.
- Цвет означает контролирующую организацию согласно принципу контроля по IPSAS 35.

- Цвет означает контролируемую организацию согласно принципу контроля по IPSAS 35.
- Прямоугольник, образованный этой линией, означает группу организаций, которая интегрирует консолидированную финансовую отчетность согласно IPSAS.
- Прямоугольники, образованные этой линией, означают секторы и их подсекторы, которые интегрируют составление статистики согласно РСГФ 2014.

Источник: Материалы команды Всемирного банка на основе IPSAS 35 и РСГФ 2014.

³ Следует отметить, что фонды социального страхования могут быть представлены либо как отдельный подсектор сектора государственного управления, либо они могут включаться в уровень государственного управления, контролирующей эти фонды.

17. Территориальные анклавы, такие как посольства, военные базы и научные станции, остаются в юрисдикции экономической территории, которую они обслуживают, и являются частью экономической территории А (см. **Схему 1**). При этом государственные предприятия (часто также называемые предприятиями в государственной собственности) и их дочерние предприятия, которые являются институциональными единицами-нерезидентами, входят в группу организаций для целей бухучета согласно IPSAS. Тем не менее, они всё равно включаются в «остальной мир» для статистических целей согласно РСГФ 2014, поскольку госпредприятия подпадают под юрисдикцию страны нахождения.

18. На **Схеме 1** показан пример периметра консолидации и охвата СГФ согласно IPSAS и РСГФ 2014. Схема отображает три экономические территории: А, В и С. Экономическая территория А используется для представления охвата составления статистики согласно РСГФ 2014, а экономические территории В и С рассматриваются как «остальной мир». Экономическая территория А составляет статистику госфинансов для госсектора, сектора госуправления и сектора государственных корпораций с включением всех государственных институциональных единиц-резидентов. Экономическая территория А также составляет статистику госфинансов для подсекторов центрального, регионального и местного управления сектора государственного управления, а также подсекторов финансовых и нефинансовых государственных корпораций.

19. Что касается периметра консолидации, Схема 1 представляет лишь один пример группы организаций согласно определению в IPSAS 35. Контролирующая организация относится к подсектору центральных органов управления экономической территории А, однако ее контролируемые организации относятся к разным экономическим территориям. Есть две контролируемые организации на экономической территории А: одна из них классифицирована в тот же подсектор, что и контролирующая организация, т.е. подсектор центральных органов управления, а другая – в подсектор нефинансовых государственных корпораций. Также есть три контролируемые организации, находящиеся на экономических территориях В и С, т.е. в «остальном мире». Другие примеры контролируемых организаций можно определить в любом секторе и подсекторе экономической территории А, при этом необходимо также учитывать любые контролируемые организации, расположенные в «остальном мире».

20. В каждом подсекторе сектора государственного управления (т.е. подсекторе центрального, регионального и местного управления) и сектора государственных корпораций (т.е. подсекторе нефинансовых и финансовых корпораций) могут быть разные организации. В качестве примера организаций, которые обычно включаются в консолидацию согласно IPSAS и статистику согласно РСГФ 2014, на **Схеме 2** приводится их неисчерпывающий список.

Схема 2. Неисчерпывающий список организаций, которые включаются в консолидацию по IPSAS и статистику по РСГФ

Консолидация по IPSAS

В рамках выделенной группы организаций, если они контролируются определенной контролирующей организацией

Неисчерпывающий список организаций

Министерства, включая децентрализованные государственные учреждения без юридического лица

Составление СГФ

В рамках сектора государственного управления как часть подсектора (т.е. подсектора центрального, регионального или местного управления), в который она интегрируется

Консолидация по IPSAS

Неисчерпывающий список организаций

Составление СГФ

В рамках выделенной группы организаций, если они контролируются определенной контролирующей организацией, несмотря на то являются они институциональными единицами-резидентами или нет

Нерыночные производители, децентрализованные государственные учреждения с юридическим лицом (например, агентства)

В рамках сектора госуправления, как часть подсектора (т.е. подсектора центрального, регионального или местного управления), в который они интегрируются, если они являются институциональными единицами-резидентами

Несмотря на то, являются они институциональными единицами-резидентами или нет, в рамках группы организаций, если они контролируются установленной контролирующей организацией

Рыночные производители, децентрализованные государственные учреждения с юридическим лицом (например, агентства)

В рамках сектора государственных корпораций как часть подсектора (т.е. нефинансового или финансового подсектора), в который они интегрируются, если они являются институциональными единицами-резидентами

В рамках группы организаций, если они контролируются установленной контролирующей организацией

Парламент и другие законодательные учреждения

В рамках сектора госуправления, как часть подсектора (т.е. подсекторов центрального, регионального или местного управления), в который они интегрируются

В рамках группы организаций, если они контролируются установленной контролирующей организацией

Судебные учреждения

В рамках сектора госуправления, как часть подсектора (т.е. подсекторов центрального, регионального или местного управления), в который они интегрируются

В рамках выделенной группы организаций, если они контролируются определенной контролирующей организацией, несмотря на то являются они институциональными единицами-резидентами или нет

Госпредприятия-нерыночные производители (доля государства $\geq 50\%$)

В рамках сектора госуправления, как часть подсектора (т.е. подсектора центрального, регионального или местного управления), в который они интегрируются, если они являются институциональными единицами-резидентами и контролируются госсектором

В рамках выделенной группы организаций, если они контролируются определенной контролирующей организацией, несмотря на то являются они институциональными единицами-резидентами или нет

Госпредприятия-рыночные производители (доля государства $\geq 50\%$)

В рамках сектора государственных корпораций как часть подсектора (т.е. нефинансового или финансового подсектора), в который они интегрируются, если они являются институциональными единицами-резидентами и контролируются госсектором

Консолидация по IPSAS

Неисчерпывающий список организаций

Составление СГФ

В рамках выделенной группы организаций, если они контролируются определенной контролирующей организацией, несмотря на то являются они институциональными единицами-резидентами или нет

Предприятия смешанной формы собственности (доля государства <50%)

В рамках сектора государственных корпораций как часть подсектора (т.е. нефинансового или финансового подсектора), в который они интегрируются, если они являются институциональными единицами-резидентами и контролируются госсектором

В рамках выделенной группы организаций, если они контролируются определенной контролирующей организацией

Региональные органы управления

В рамках сектора государственного управления как один из его подсекторов

В рамках выделенной группы организаций, если они контролируются определенной контролирующей организацией

Местные органы управления

В рамках сектора государственного управления как один из его подсекторов

В рамках выделенной группы организаций, если они контролируются определенной контролирующей организацией

Фонды социального страхования

В рамках сектора госуправления, как часть подсектора (т.е. подсектора центрального, регионального или местного управления), в который они интегрируются, либо в рамках сектора госуправления как независимый подсектор согласно практикам страны

В рамках выделенной группы организаций, если он контролируется определенной контролирующей организацией

Центральный банк

В рамках сектора государственных корпораций как часть финансового подсектора

В рамках выделенной группы организаций, если они контролируются определенной контролирующей организацией, несмотря на то являются они институциональными единицами-резидентами или нет, а также являются они рыночными производителями или нет

Университеты

В рамках сектора госуправления, как часть подсектора (т.е. подсектора центрального, регионального или местного управления), в который они интегрируются, если они являются институциональными единицами-резидентами и нерыночными производителями. В противном случае, как часть «остального мира» или государственные корпорации

Источник: Команда Всемирного банка.

21. Принимая во внимание **Схему 2**, организации, которые будут включаться в периметр консолидации согласно IPSAS и охват статистики согласно РСГФ 2014 на национальном уровне в юрисдикциях с разными системами госуправления,

детально представлены в **Таблице 1**. Для целей составления статистики на национальном уровне согласно РСГФ 2014 включаемые организации не отличаются в зависимости от системы госуправления.

Таблица 1. Список организаций, которые включаются в периметр консолидации и охват статистики на национальном уровне

Системы государственного управления	Список организаций	Классификация организации по ее:		Консолидация	Составление статистики		
		Резидентности ⁴	Производству ⁵		Сектор госуправления	Сектор госкорпораций	Госсектор
Федеральное и централизованное или децентрализованное унитарное государство	Министерства, в том числе децентрализованные государственные учреждения без юридического лица	Резидент	Нерыночный	Да	Да	Нет	Да
	Децентрализованные государственные учреждения с юридическим лицом (например, агентства)	Резидент	Нерыночный	Да	Да	Нет	Да
			Рыночный	Да	Нет	Да	Да
	Нерезидент	Нерыночный или рыночный	Да	Нет	Нет	Нет	Нет
Парламент и другие законодательные и судебные учреждения	Резидент	Резидент	Нерыночный	Да	Да	Нет	Да

⁴ Резидентность институциональной единицы должна быть определена для целей составления СГФ. Институциональные единицы могут быть резидентами или нерезидентами. Резидент – это единица, которая имеет центр преобладающих экономических интересов на анализируемой экономической территории. Нерезидент – это единица-резидент на любой другой экономической территории, и такие единицы называются «остальным миром» (РСГФ 2014).

⁵ Институциональная единица может быть нерыночным или рыночным производителем, и эта классификация необходима для целей составления СГФ. Нерыночный производитель предоставляет всю или большую часть своей продукции другим бесплатно или по ценам, которые не являются экономически значимыми (РСГФ 2014, абзац 2.65).

Системы государственного управления	Список организаций	Классификация организации по ее:		Консолидация	Составление статистики		
		Резидентности ⁴	Производству ⁵		Сектор госуправления	Сектор госкорпораций	Госсектор
	Госпредприятия (доля государства >= 50%)	Резидент	Нерыночный	Да*	Да*	Нет	Да*
			Рыночный	Да*	Нет	Да*	Да*
		Нерезидент	Нерыночный или рыночный	Да*	Нет	Нет	Нет
	Предприятия смешанной формы собственности (доля государства <50%)	Резидент	Нерыночный	Да*	Да*	Нет	Да*
			Рыночный	Да*	Нет	Да*	Да*
		Нерезидент	Нерыночный или рыночный	Да*	Нет	Нет	Нет
	Фонды социального страхования	Резидент	Нерыночный	Да*	Да	Нет	Да
Центральный банк	Резидент	Рыночный	Да*	Нет	Да	Да	
Национальные университеты	Резидент	Нерыночный	Да*	Да	Нет	Да	
		Рыночный	Да*	Нет	Да	Да	
	Нерезидент	Нерыночный или рыночный	Да*	Нет	Нет	Нет	
Федеральное и децентрализованное унитарное государство	Региональные и местные органы управления	Резидент	Нерыночный	Нет	Да	Нет	Да
	Региональные / местные университеты	Резидент	Нерыночный	Нет	Да	Нет	Да
			Рыночный	Нет	Нет	Да	Да
		Нерезидент	Нерыночный или рыночный	Нет	Нет	Нет	Нет

Системы государственного управления	Список организаций	Классификация организации по ее:		Консолидация	Составление статистики		
		Резидентности ⁴	Производству ⁵		Сектор госуправления	Сектор госкорпораций	Госсектор
Централизованное унитарное государство	Региональные и местные органы управления	Резидент	Нерыночный	Да*	Да	Нет	Да
	Региональные / местные университеты	Резидент	Нерыночный	Да*	Да	Нет	Да
			Рыночный	Да*	Нет	Да	Да
		Нерезидент	Нерыночный или рыночный	Да*	Нет	Нет	Нет

* Если контролируется национальным правительством.

Источник: Команда Всемирного банка.

22. Однако, для целей консолидации на национальном уровне согласно IPSAS существуют определенные различия, связанные с субнациональным уровнем госуправления и университетами, между юрисдикциями с централизованной унитарной системой и юрисдикциями с федеральной или децентрализованной унитарной системой. Различия вызваны тем фактом, что в юрисдикциях с централизованной унитарной системой национальный уровень государственного управления – это высшая власть, а субнациональный уровень государственного управления и его организации обычно контролируются национальным уровнем государственного управления. В свою очередь, в юрисдикциях с федеральной системой или децентрализованной унитарной системой субнациональные органы управления автономны, и они и их субъекты не контролируются национальным уровнем.

23. Согласно IPSAS, выделение группы организаций производится путем оценки и применения принципа контроля. Принцип устанавливает, что организация контролирует другую организацию, если удовлетворяются все следующие критерии: (i) организация обладает

полномочиями в отношении другой организации; (ii) организация подвержена рискам или имеет права на переменные выгоды из-за связи с другой организацией; и (iii) организация имеет возможность использовать свои полномочия в отношении другой организации, чтобы повлиять на характер или величину выгод от участия в другой организации (IPSAS 35, абзац 20). Эти критерии представлены на **Схеме 3** и детально описаны в **Разделе 2.2**.

24. В то время как в IPSAS используется принцип контроля, в РСГФ 2014 учитываются цели, функции, поведение и контроль группы институциональных единиц для выделения сектора государственного управления, госсектора и их подсекторов. Сектор государственного управления охватывает государственные институциональные единицы, которые ведут нерыночную деятельность и выполняют функции государственного управления в качестве своей первичной деятельности. Госсектор охватывает сам сектор госуправления и другие государственные институциональные единицы, которые ведут рыночную деятельность и называются государственными корпорациями (РСГФ 2014, абзац 1.2). Дальнейшие детали выделения этих секторов и их подсекторов рассматриваются в **Разделе 2.3**.



ПОЛНОМОЧИЯ

Организация имеет полномочия в отношении другой организацией.



ДОСТУП К ВЫГОДАМ

Организация имеет доступ или права на переменные выгоды от своего участия в другой организации.



ВОЗМОЖНОСТЬ ИСПОЛЬЗОВАТЬ ПОЛНОМОЧИЯ

Организация имеет возможность использовать свои полномочия в отношении другой организации, чтобы повлиять на характер или размер выгод от участия в этой организации.



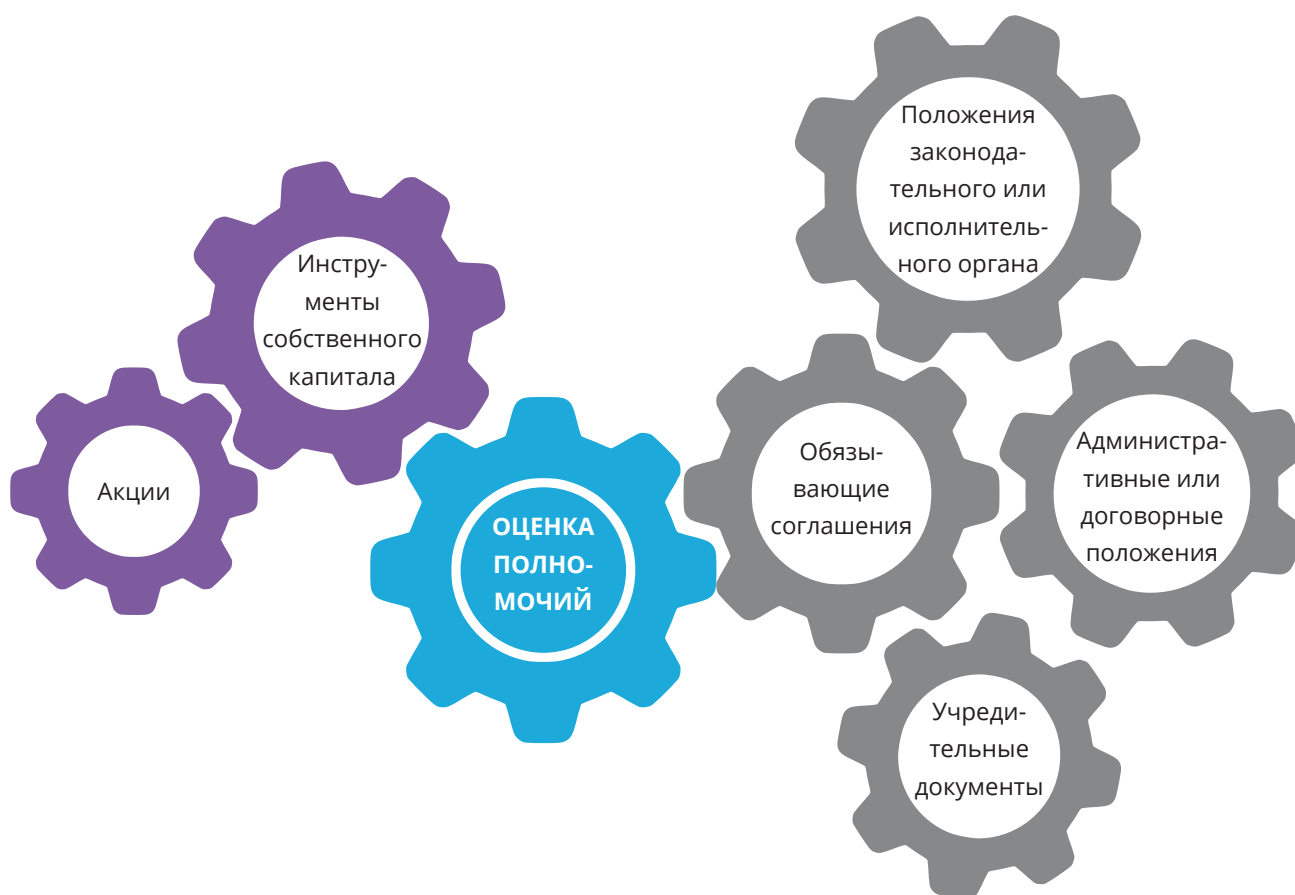
Источник: Материалы команды Всемирного банка на основе IPSAS 35

2.2. Определение группы организаций согласно IPSAS

25. Согласно IPSAS определение группы организаций по принципу контроля требует, прежде всего, надлежащего понимания организации и функционирования системы государственного управления на основе конституционных и законодательных положений каждой юрисдикции (IPSAS 35, абзац 17). Это важно для оценки объема и ограничений контроля, осуществляемого государством. Например, в юрисдикциях с унитарной системой, т.е. в странах, где национальные органы управления являются высшей властью, субнациональные органы могут контролироваться или не контролироваться национальными органами управления, в отличие

от юрисдикций с федеральной системой, где субнациональные органы управления являются автономными.

26. Необходимо оценить, контролируют ли органы государственного управления через свои единицы или организации другие организации, включая субнациональные органы управления, если это применимо. Для проведения этой оценки, необходимо проверить, соответствуют ли органы госуправления трём критериям контроля, представленным на **Схеме 3**, т.е. имеют ли органы госуправления полномочия в отношении других организаций; сохраняют ли они доступ или права на переменные выгоды от своего участия; и могут ли они использовать свои полномочия, чтобы повлиять на характер или размер выгод от своего участия в другой организации. Следует отметить, что согласно IPSAS концепция контроля не включает регуляторный контроль.



Источник: Материалы команды Всемирного банка на основе IPSAS 35.

27. Чтобы определить, имеют ли органы госуправления полномочия в отношении организации, требуется проверить, имеют ли такие органы или связанные лица, определенные согласно IPSAS 20, права, которые наделяют их текущей возможностью направлять соответствующие виды деятельности организации. Соответствующие виды деятельности – это те виды деятельности, которые имеют значительное влияние на характер и размер выгод, которые органы госуправления получают от своего участия в оцениваемой организации (IPSAS 35, абзацы 14 и 23). Такие виды деятельности обычно являются частью миссии организации (например, услуги здравоохранения в случае больницы).

28. В то время как права могут быть выражены через права голоса, предоставленные инструментами собственного капитала (например, акциями), в госсекторе необходимо учитывать

другие права, как те, которые проистекают из обязывающих положений (например, положений законодательного или исполнительного органа, административных или договорных положений, учредительных документов, таких как уставы) (IPSAS 35, абзац 24), как это показано на **Схеме 4**.

29. Среди прав, помимо прав голоса, которые по отдельности или в комбинации могут давать организации полномочия в отношении другой организации, следует отметить права: (i) давать политические указания руководящему органу; (ii) назначать, переводить или отстранять ключевых руководящих лиц, которые могут управлять соответствующими видами деятельности; (iii) назначать или отстранять другую организацию, направляющую соответствующие виды деятельности; (iv) утверждать или ветоировать бюджет, связанный с соответствующими видами деятельности; (v) направлять или ветоировать

действия другой организации в отношении операций или других изменений для извлечения собственной выгоды; и (vi) ветировать ключевые изменения в организации, такие как продажа крупного актива или другой организации в целом (IPSAS 35, абзац AG17).

30. Кроме того, может существовать необходимость учесть другие факты или обстоятельства, которые в комбинации с другими правами могут указывать на полномочия, такие как: (i) существование зависимых отношений между одной и другой организацией (например, деятельность другой организации зависит от средств, гарантий, услуг, активов или ключевого руководящего персонала организации); (ii) значительная часть деятельности другой организации включает организацию или выполняется от имени организации; (iii) возможность или права организации на получение выгод от участия в другой организации непропорционально больше, чем ее право голоса или другие похожие права (IPSAS 35, абзац AG21).

31. Чтобы определить, сохраняют ли органы государственного управления возможность получения или права на переменные выгоды от другой организации, IPSAS предлагает установить, есть ли у выгоды, которые органы государственного управления стремятся получить, потенциал изменяться в зависимости от результативности оцениваемой организации (IPSAS 35, абзац 30). Эти выгоды могут быть финансовыми и нефинансовыми, а их влияние может быть только положительным, только отрицательным, или и тем, и другим (IPSAS 35, абзац 14).

32. Финансовые выгоды – это преимущества, которые органы государственного управления получают от своего участия в оцениваемой организации, и которые можно измерить в финансовом выражении. Примеры этого могут включать финансовые вознаграждения, такие как дивиденды или схожие распределения; экономию затрат; остаточную долю участия в чистых активах этой организации при ликвидации и убытки в связи с соглашениями о финансовой поддержке; материализацию рисков по крупным проектам и колебания в стоимости инвестиций (IPSAS 35, абзац 31 и 32).

33. При этом, нефинансовые выгоды охватывают те преимущества, которые невозможно измерить в финансовом выражении и экономические выгоды, приобретенные напрямую получателями услуг, предоставляемых органами государственного управления. Они приобретаются, в основном, когда деятельность оцениваемой организации соответствует целям органов государственного управления и, следовательно, поддерживает органы государственного управления в достижении их целей, или когда оцениваемая организация имеет цели, дополняющие цели органов государственного управления, и, следовательно, делает в них вклад или делает их более полными (IPSAS 35, абзац 31).

34. Примеры нефинансовых выгод, которые органы государственного управления могут приобретать от своего участия в оцениваемой организации, включают повышение эффективности и действенности в производстве товаров и услуг, возможность воспользоваться специализированными знаниями организации, улучшение результатов, получение активов, оказание связанных услуг ранее, чем в противном случае можно было бы ожидать, а также более высокий уровень качества услуг, чем было бы в противном случае (IPSAS 35, абзац 33).

35. Что касается переменного характера финансовых и нефинансовых выгод, IPSAS предлагает производить оценку на основе сущности, а не юридической формы выгоды. Например, нефинансовые выгоды, возникающие от деятельности оцениваемой организации, которые делают вклад в достижение целей органов государственного управления, могут считаться переменными, поскольку такие выгоды подвержены риску невыполнения со стороны этой организации. Подобным образом, финансовые выгоды, возникающие из долгового инструмента, удерживаемого органами государственного управления, по которому осуществляется выплата фиксированных процентов, могут считаться переменными, поскольку они связаны с кредитным риском оцениваемой организации (IPSAS 35, абзац AG58).

36. Чтобы определить, могут ли органы государственного управления использовать свои полномочия в отношении другой организации для влияния на характер и размер выгод от своего участия в этой организации, необходимо оценить, могут ли органы государственного управления направлять организацию, чтобы работать совместно над достижением целей органов государственного управления. В этой оценке может быть возможность, когда существует еще одна организация с правами принятия решений, действующая как агент органов государственного управления. Даже в таком случае, если полномочия принадлежат агенту и осуществляются им, действия выполняются от имени и в интересах органов государственного управления, которые выступают как принципал (IPSAS 35, абзац 35-37).

2.3. Определение государственного сектора, сектора государственного управления и их подсекторов согласно РСГФ 2014

37. Согласно РСГФ 2014, статистика должна составляться для государственного сектора, сектора государственного управления и сектора государственных корпораций, а также для всех подсекторов, входящих в сектор государственного управления и сектор государственных корпораций (РСГФ 2014, абзац 2.63). Определение этих секторов и подсекторов требует, во-первых, идентификации всех институциональных единиц-резидентов, контролируемых прямо или косвенно государственными единицами-резидентами, и отделения их от искусственных дочерних предприятий. Определенная таким образом группа организаций называется институциональными единицами госсектора.

38. Институциональная единица – это экономическая структура, способная владеть активами, принимать обязательства, участвовать в экономической деятельности/операциях с другими структурами и составлять полный набор отчетов, включая балансы (РСГФ 2014, абзац 2.22 и 2.126). Выделение институциональных единиц имеет важное значение для составления СГФ согласно РСГФ 2014, поскольку это позволяет разделять экономику на секторы, идентифицировать контрагентов по операциям, позиции по запасам и проводить консолидацию (РСГФ 2014, абзац 2.23).

39. Как упоминалось в **Разделе 2.1**, составление статистики по РСГФ 2014 охватывает только институциональные единицы государственного сектора, являющиеся резидентами экономической территории, что соответствует другим международным статистическим системам. Институциональные единицы, являющиеся резидентами другой экономической территории, называются нерезидентами и классифицируются как «остальной мир». Резидентная принадлежность институциональной единицы основывается на экономической территории, с которой у нее имеется более сильная связь, не определяемая гражданством или юридическими критериями (РСГФ 2014, абзац 2.7).

40. РСГФ 2014 описывает экономическую территорию как географическую зону или юрисдикцию под фактическим контролем одного правительства, включая сушу, воздушное пространство, территориальные воды и территориальные анклав в «остальном мире». Однако, данное руководство также указывает, что она может быть больше или меньше своих физических или политических границ, как в валютном или экономическом союзе, или как часть экономики, региона или мира в целом (РСГФ 2014, абзац 2.8 и 2.9).

41. Что касается искусственного дочернего предприятия, РСГФ 2014 говорит, что это – структура, которая несмотря на то, что имеет юридическое лицо, не способна действовать независимо от своей материнской структуры

и является пассивным держателем активов и обязательств (РСГФ 2014, абзац 2.42). При составлении статистики искусственные дочерние предприятия не рассматриваются как институциональные единицы и должны классифицироваться как части своих материнских единиц, кроме случаев, когда они являются резидентами экономики, отличной от экономики их материнских единиц, и должны каталогизироваться как «остальной мир».

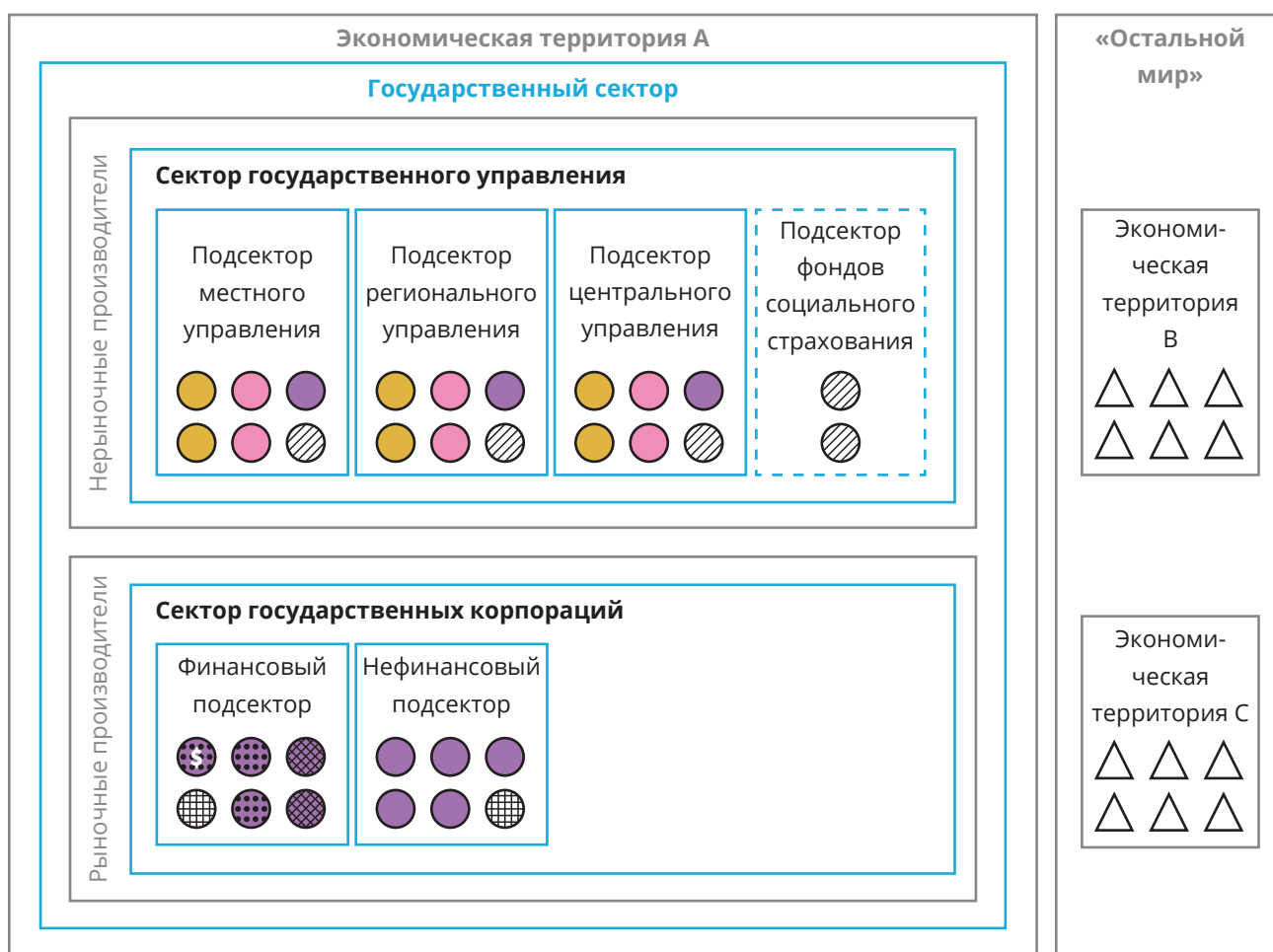
42. Во-вторых, необходимо классифицировать единицы госсектора, которые являются рыночными производителями, как государственные корпорации; а которые являются нерыночными производителями – как единицы государственного управления. Согласно РСГФ 2014, рыночный производитель предоставляет большую часть или всю свою продукцию другим по экономически значимым ценам, в отличие от нерыночного производителя, который предоставляет ее бесплатно или по ценам, которые не являются экономически значимыми (РСГФ 2014, абзац 2.65).

43. При разграничении между рыночными и нерыночными производителями необходимо также учитывать, что, если единица сектора государственного управления имеет неинкорпорированное заведение, которое устанавливает экономически значимые цены, и соответствует критериям отдельной институциональной единицы, оно должно рассматриваться как квазикорпорация и классифицироваться в секторе государственных корпораций. Остальные заведения останутся составной частью единицы сектора государственного управления (РСГФ 2014, абзац 2.75).

44. В-третьих, необходимо классифицировать государственные корпорации согласно первичным товарам и услугам, которые они производят. Госкорпорации, которые производят прежде всего финансовые продукты и услуги, классифицируются как государственные финансовые корпорации. Они классифицируются как государственные финансовые депозитные корпорации (например, центральный банк, коммерческие, сберегательные, сельскохозяйственные кредитные банки и экспортно-импортные банки) и другие государственные финансовые корпорации (например, фонды денежного рынка и инвестиционные фонды неденежного рынка) (РСГФ 2014, абзац 2.115 и 2.121).

45. В то же время, все другие государственные корпорации (т.е. корпорации, производящие прежде всего рыночные товары и нефинансовые услуги) классифицируются как нефинансовые. Примерами государственных нефинансовых корпораций являются национальные авиалинии, национальные электроэнергетические компании и национальные железнодорожные компании, если эти компании устанавливают экономически значимые цены (РСГФ 2014, абзац 2.114).

46. В-четвертых, необходимо классифицировать единицы сектора госуправления согласно уровню госуправления, к которому они относятся, т.е. центральному, региональному и местному. В некоторых юрисдикциях может быть четвертый подсектор – фонды социального страхования. Он будет представлен, если государство решило не включать его в категории, соответствующие уровню государственного управления. Кроме того, каждый подсектор сектора госуправления может быть далее дезагрегирован как бюджетный и внебюджетный. На **Схеме 5** представлено выделение госсектора, сектора госуправления и их подсекторов согласно РСГФ 2014.



Обозначения:

- Форма означает государственную институциональную единицу-резидента экономической территории А.
- △ Форма означает государственную институциональную единицу-нерезидента экономической территории А.
- ⋮ Форма означает государственные депозитные корпорации.
- ▣ Форма означает квазикорпорации.
- ▤ Форма означает государственные финансовые корпорации.
- ▥ Форма означает фонды социального страхования.
- ⌘ Символ означает центральный банк.
- Цвет означает бюджетную единицу.
- Цвет означает внебюджетную единицу.
- Цвет означает государственные предприятия, контролируемые прямо или косвенно центральными, региональными и/или местными органами управления.
- - - Пунктирная линия означает фонды социального страхования, когда они объединены в отдельный подсектор, а не интегрированы в подсекторы центрального, регионального и/или местного управления, поскольку они могут классифицироваться либо как отдельный подсектор сектора госуправления, либо как часть подсектора, который их контролирует.

Источник: Материалы команды Всемирного банка на основе РСГФ 2014.

2.4. Процесс консолидации согласно IPSAS

47. Процесс консолидации согласно IPSAS требует применения последовательности шагов, которые включают административные и операционные аспекты. В этом разделе делается общий обзор процесса консолидации согласно IPSAS и его основных действий. Для целей сопоставимости процесс и его действия показаны на **Схеме 6**, в которой как база принимается диаграмма из Руководства по сравнительному анализу, чтобы представить ориентировочную модель процесса для составления СГФ, которая также описана в **Разделе 2.5** данной Технической записки.

2.4.1. Этап 1: Первоначальная настройка, обслуживание и подготовительная работа

2.4.1.1. Шаг 1: Выделение группы организаций через принцип контроля

48. При выделении группы организаций необходимо определить контролируемую организацию и ее контролируемые организации с учетом критериев оценки контроля согласно IPSAS 35, проиллюстрированных на **Схеме 3** и объясненных в **Разделе 2.2**. Оценка контроля

Схема 6. Процесс консолидации согласно IPSAS



Источник: Материалы команды Всемирного банка на основе IPSAS

должна применяться ко всем организациям госсектора, несмотря на то, находятся ли они на разных экономических территориях, или являются ли они рыночными или нерыночными производителями.

2.4.1.2. Шаг 2: Использование единого и гармонизированного Плана счетов (ПС) для включения информации в отчетность

49. Для сбора данных организаций должен быть разработан единый и гармонизированный План счетов (ПС), чтобы учитывать и включать в отчетность все операции и экономические события всех организаций в рамках периметра консолидации. Структура и номенклатура ПС должна принимать во внимание широкий спектр функций, видов деятельности и операций каждой организации, а также разные нормативные базы бухучета, которые используются, для определения счетов, требующих корректировок.

50. В идеале, ПС должен принять структуру и номенклатуру, которая могла бы служить для систем бухучета, формирования бюджета и статистики, применимых в юрисдикции. Либо он должен предлагать код, который можно легко конвертировать или преобразовать в коды, используемые в СГФ.

2.4.1.3. Шаг 3: Применение единых учетных политик

51. До проведения любого конкретного действия или процедуры консолидации, контролирующая организация, определенная в первом шаге, должна обеспечить, чтобы ее контролируемые организации применяли одинаковые учетные политики. В одной юрисдикции могут сосуществовать несколько систем бухучета, применимых к организациям сектора госуправления и другим организациям госсектора, в зависимости от их размера, характера, цели, функций или видов деятельности (например,

сектор государственного управления использует IPSAS, а госпредприятия используют МСФО или национальные стандарты для частного сектора). Такая ситуация приводит к тому, что организации в рамках периметра консолидации имеют разные учетные методы, принципы и критерии для регистрации и представления одинаковых операций и экономических событий в своих отдельных финансовых отчетах.

52. Чтобы использовать единые учетные политики в консолидированной финансовой отчетности, контролирующая организация должна выпустить пакет инструкций, чтобы получить информацию с требуемыми особенностями (например, финансовая отчетность согласно IPSAS, когда учетные политики согласно МСФО или национальным стандартам бухучета для частного сектора отличаются). В некоторых странах пакет инструкций включает руководства, шаблоны и конкретные указания для закрытия бухучета, чтобы избежать трудного преобразования финансовой отчетности госпредприятий государственными организациями, отвечающими за составление консолидированной финансовой отчетности.

2.4.1.4. Шаг 4: Применение единой даты отсечения для финансовой отчетности

53. В некоторых странах, дата закрытия финансового отчета контролирующей и контролируемой организации совпадает с последним днем календарного или бюджетного года. Однако, в исключительных обстоятельствах член группы организаций может быть обязан (или может принять такое решение) составлять финансовую отчетность на другую дату, например, чтобы приблизить цикл отчетности к операционному циклу, что соответствует IPSAS (IPSAS 1, абзацы 66-68).

54. Когда дата отсечения отдельной финансовой отчетности члена группы организаций отличается от даты отсечения консолидированной финансовой отчетности, контролирующая организация должна требовать для целей консолидации дополнительную информацию на ту

же дату, что и дата отсечения консолидированной финансовой отчетности. В качестве альтернативы, она должна выполнить корректировки в процессе консолидации, используя самую последнюю финансовую информацию, поданную членом группы организаций, чтобы включить влияние значительных операций или других экономических событий между датой отсечения этой отдельной финансовой информации и датой отсечения консолидированной финансовой отчетности (IPSAS 35, абзац 46).

2.4.1.5. Шаг 5: Разработка и обновление системы или алгоритма консолидации

55. Процесс консолидации требует анализа данных, собранных организациями в рамках периметра консолидации для определения потенциальных расхождений, возникающих в результате применения разных учетных систем и политик. В юрисдикциях с большим количеством организаций, подлежащих консолидации и использующих разные интегрированные информационные системы управления финансами, методы и практики бухучета, будет сложно исключить взаимные операции и сделать другие консолидационные корректировки.

56. Возможная стратегия упрощения этого состоит в разработке системы или алгоритма консолидации, чтобы обрабатывать данные автоматически, например, ИСУФ. В идеале, разработанная система или алгоритм должны учитывать правила, чтобы выполнять консолидационные корректировки, в том числе обеспечение однородности данных, исключение взаимных операций и объединение подобных статей активов, обязательств, чистых активов/ капитала, доходов, расходов и денежных потоков.

2.4.2. Этап 2: Консолидация финансовых данных

2.4.2.1. Шаг 6: Сбор данных организаций

57. Существуют три разных подхода к сбору данных организаций: централизованный, децентрализованный и гибридный. Выбор подхода зависит от институциональных особенностей, потенциала, вспомогательных инструментов и степени автоматизации. Независимо от выбранного подхода, должен использоваться единый и гармонизированный План счетов, разработанный на втором шаге и описанный в **Разделе 2.4.1.2.**

58. Централизованный подход предполагает, что все организации в рамках периметра консолидации регистрируют операции и другие экономические события в единой информационной системе, и, следовательно, данные могут извлекаться контролирующей организацией непосредственно из источника для составления консолидированной отчетности, либо консолидированная отчетность может генерироваться автоматически. Однако, этот подход может быть неосуществимым во многих юрисдикциях в связи с правовыми, технологическими и ресурсными ограничениями.

59. Децентрализованный подход предполагает, что каждая организация в рамках периметра консолидации использует собственную финансовую систему, и, следовательно, данные для составления консолидированной финансовой отчетности подаются каждой контролируемой организацией в контролируемую организацию. Применение этого подхода вызывает трудности, связанные со своевременностью сбора данных, качеством финансовых данных и сложностью процедур консолидации.

60. Наконец, гибридный подход означает, что одна часть организаций в рамках периметра консолидации, в частности организации сектора госуправления, использует единую информационную систему, в то время как другая часть, как правило госпредприятия, использует собственные системы, и, следовательно, контролирующая организация имеет прямой доступ к большинству данных. Вследствие применения этого подхода большинство трудностей процесса консолидации могут быть решены.

2.4.2.2. Шаг 7: Проверка последовательности собранных данных

61. После сбора данных должны быть выполнены проверки на качество и достоверность (например, проверки правильного использования счетов, сумм, сверок и взаимных операций), чтобы определить любые существенные расхождения. Если они присутствуют, необходимо уведомить соответствующую организацию, чтобы она могла сделать необходимые корректировки в своей финансовой информации.

2.4.2.3. Шаг 8: Проведение консолидационных корректировок

62. На этом шаге должны быть проведены следующие консолидационные корректировки согласно IPSAS 35: (i) объединение или агрегирование статей активов, обязательств, чистых активов/капитала, доходов, расходов и денежных потоков контролирующей организации с соответствующими статьями контролируемых организаций; (ii) зачет или исключение балансовой стоимости инвестиций контролирующей организации в каждую контролируемую организацию и доли контролирующей

организации в чистых активах/капитале каждой контролируемой организации; и (iii) полное исключение балансов и взаимных финансовых операций. Для выполнения корректировок должна использоваться система или алгоритм консолидации, разработанные на Шаге 5 и описанные в **Разделе 2.4.1.5.**

2.4.2.4. Шаг 9: Проверка полученных результатов

63. После проведения консолидации данных необходимо выполнить мероприятия по контролю качества, такие как проверка на отсутствие операций или балансов, подлежащих сверке, проверка соответствия сум консолидированных значений и обзор расхождений в счетах. Для выполнения этих мероприятий должна использоваться система или алгоритм, разработанные на Шаге 5 и описанные в **Разделе 2.4.1.5.**

2.4.3. Этап 3: Финансовая отчетность

2.4.3.1. Шаг 10: Генерирование консолидированной финансовой отчетности

64. На этом шаге готовятся раскрытия информации, составленные вручную таблицы и другая дополнительная информация, сопровождающая консолидированную финансовую отчетность. Необходимо провести мероприятия по контролю качества, чтобы проверить достоверность тестов и таблиц, составленных вручную. Когда конечная версия консолидированной финансовой отчетности доступна, она должна быть утверждена соответствующим органом и опубликована.

2.5. Процесс составления статистики согласно РСГФ 2014

65. Как и в случае процесса консолидации, описанного в **Разделе 2.4**, процесс составления статистики также требует применения последовательности шагов, которые включают административные и операционные аспекты, для производства статистических данных. Руководство по сравнительному анализу описывает процесс составления статистики, представленный на **Схеме 7**, с некоторыми корректировками. Однако, объяснение каждого шага процесса составления статистики не включается в эту Техническую записку. Читатели могут ознакомиться с полными объяснениями процесса на страницах 29-31 Руководства по сравнительному анализу.

66. Процесс составления начинается с выделения институционального охвата. При выделении выходных статистических данных согласно РСГФ 2014 используется секторальная классификация государственных организаций. Она предполагает определение организаций-резидентов и организаций, относящихся к «остальному миру». Следующие шаги используются для определения институциональных единиц и контроля, прямого или косвенного, над институциональными единицами органов государственного управления.

67. Все институциональные единицы, контролируемые органами государственного управления, относятся к госсектору. Как упоминалось в **Разделе 2.3**, госсектор может быть разделен на сектор государственного управления и сектор государственных корпораций.

Сектор государственного управления включает институциональные единицы, являющиеся нерыночными производителями, в то время как сектор государственных корпораций включает рыночных производителей. Подобным образом, каждый сектор можно разделить на подсекторы, как рассматривалось ранее.

68. Однако, на практике данные от институциональных единиц собираются для составления данных подсекторов и секторов, и, что более распространено, для составления данных сектора государственного управления и сектора государственных корпораций. Выделение охвата составления статистики при первоначальной настройке, обслуживании и подготовительной работе не ограничивается сектором госуправления согласно РСГФ 2014 – это подчеркивается на первом шаге процесса составления статистики, представленном на **Схеме 7**.

69. Шаги, предложенные на **Схеме 7**, являются мероприятиями, необходимыми для формирования выходных статистических данных из данных бухучета в госсекторе. Исходные данные бухучета в госсекторе – это отправная точка процесса составления статистики с использованием охвата, установленного РСГФ 2014. При составлении статистики необходимо зафиксировать некоторые важные методологические корректировки, поскольку существуют различия в принципах признания и оценки между системами бухучета и статистики. Эти корректировки могут включать корректировки на различия в: (i) учетных политиках; (ii) отчетной дате; (iii) методе отчетности; и (iv) методологических аспектах (de Clerck, 2022).

Схема 7. Процесс составления статистики согласно РСГФ 2014



Источник: Руководство по сравнительному анализу, 2019.

3

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ

70. В этом разделе представлены примеры международных практик консолидации и составления статистики из четырех стран: Бразилии, Грузии, Испании и Швейцарии. Страны были выбраны по трем критериям: (i) прямое или не прямое внедрение IPSAS; (ii) принятие РСФГ 2014 или Европейской системы национальных и региональных счетов (ESA) 2010 для составления СГФ; (iii) по крайней мере одна из выбранных стран является бенефициаром программы PULSAR (Грузия), а другая (Бразилия) – член сети Форума бухгалтеров государственного сектора Латинской Америки (FOCAL).

71. Практики были получены через: (i) опросники (см. **Приложение 1**); и (ii) аналитическое исследование. Опросник был подготовлен авторами этой Технической записки, чтобы получить необходимую информацию для достижения целей записки. Четыре страны получили одинаковый опросник к концу мая 2022 года. На вопросы отвечали представители госсектора, ответственные за процесс

консолидации отчетности и составления статистики, и соответствующие ответы были получены к концу июня 2022 года.

72. Аналитическое исследование состояло из обзора и анализа отчетов, руководств и законодательства, на которые представители ссылались в своих ответах и которые были доступны на официальных веб-сайтах стран. В следующих разделах представлен опыт каждой из стран по отдельности.

3.1. Бразилия

3.1.1. Контекст

73. Официальное название Бразилии – Федеративная Республика Бразилия. Согласно определению в Конституции – это демократическое государство с президентской

системой. Бразилия – федеральное государство, политико-административное устройство которого включает три уровня госуправления: федеральный, региональный и местный. Федеральный уровень управления включает Союз, а региональный и местный уровень состоит из 26 штатов и 5 568 муниципалитетов соответственно, каждый из которых является автономным. Кроме того, существует Федеральный округ, который включается в федеральный уровень управления для целей бухучета и статистики. В стране принято разделение власти на три ветви: законодательную, исполнительную и судебную. Однако, судебная власть учреждена только на федеральном уровне и уровне штатов, а также Федерального округа.

3.1.2. Процесс консолидации

74. На национальном уровне консолидированная финансовая отчетность Федерации и госсектора составляется Секретариатом национального казначейства (STN) согласно Бразильским стандартам бухучета в госсекторе, опубликованным Бразильским федеральным советом по бухучету (CFC) и основанным на IPSAS. Консолидированная финансовая отчетность федерации охватывает Союз, включая его три ветви власти и госпредприятия-нерыночных производителей.

75. С другой стороны, консолидированная финансовая отчетность госсектора включает Союз, Федеральный округ, все штаты и муниципалитеты и их госпредприятия-нерыночных производителей согласно требованиям законодательства. Госпредприятия-рыночные производители представляются в обоих наборах консолидированной финансовой отчетности с использованием метода долевого участия. На субнациональном уровне Федеральный округ, а также каждый штат и муниципалитет отвечают за собственную консолидацию с соблюдением той же нормативной базы бухучета, которая применима на национальном уровне.

76. Все три уровня госуправления используют национальный План счетов и свою собственную систему бухучета для проведения собственной

консолидации. При этом, консолидация госсектора начинается с набора правил, установленного STN для получения финансовых данных от трех уровней госуправления. Союз, Федеральный округ и каждый штат и муниципалитет отправляют свои данные согласно законодательным требованиям в систему под управлением STN, которая носит название «Бухгалтерская и бюджетная информационная система государственного сектора Бразилии» (SICONFI).

77. Данные отправляются в двух стандартных цифровых форматах: бухгалтерский отчет, созданный для обеспечения консолидации государственных счетов, и детальные данные по использованию Матрицы бухгалтерских балансов, основой которой является национальный План счетов, в формате пробного баланса. После получения информации STN отделяет суммы операций, которые будут включены или исключены из процесса консолидации, идентифицируя взаимные операции. Этот процесс выполняется с использованием пятого уровня национального Плана счетов, который применяется каждой государственной организацией, чтобы указать, необходимо ли исключить остатки по счетам в консолидированной финансовой отчетности. Следующий шаг – добавление информации в примечаниях к финансовой отчетности.

78. Основной вызов для процесса консолидации госсектора – разнообразие бухгалтерских систем, используемых государственными организациями, с не стандартизированной структурой и технологиями, при этом некоторые из них не соответствуют минимальным системным требованиям. Для преодоления этого вызова был принят Указ № 10540 от 5 ноября 2020 года, который устанавливает минимальные требования к качеству систем бухучета и финансового управления. Цель этих правил – уменьшить проблемы, возникающие из-за ненадлежащего использования системы, например, бухгалтерские проводки задним числом и другие процедуры, конфликтующие с бухгалтерскими стандартами. Кроме того, STN и CFC предложили тренинги и инструкции, которые сделали вклад в улучшение учетной информации.

3.1.3. Процесс составления СГФ

79. СГФ сектора госуправления, включая все бюджетные и внебюджетные институциональные единицы, контролируемые центральными, региональными и местными органами управления, также составляется STN согласно Руководству по бюджетной статистике, утвержденному Национальным казначейством (TN), которое основывается на РСГФ 2014. Фонды социального страхования представлены как часть бюджетных институциональных единиц на каждом уровне госуправления. Центральный банк Бразилии не включается в СГФ сектора госуправления, потому что он классифицируется как государственная финансовая корпорация, которые входят в госсектор в целом, но не являются частью сектора госуправления. Бюджетная статистика госсектора в целом в настоящее время не составляется и не публикуется.

80. Для составления СГФ сектора госуправления STN использует данные, полученные SICONFI и Федеральной системой управления государственными финансами (SIAFI), а также через партнерства с другими организациями, такими как Бразильский институт прикладной экономики и исследований (IPEA) и Центральный банк Бразилии. Несмотря на законодательные требования, менее 10% муниципалитетов не соблюдают процесс отправки данных в SICONFI. Поэтому STN использует статистические методы, чтобы экстраполировать охват на все муниципалитеты.

81. Эта методология также использует данные из других источников, таких как порталы прозрачности и другие государственные платформы. Следующий шаг в составлении статистики – это конвертация бразильской бюджетной классификации в систему РСГФ 2014. После генерирования статистики для каждого подсектора происходит процесс консолидации, чтобы сформировать данные сектора госуправления. Для этого исключаются операции между подсекторами и устраняются любые расхождения между совокупными доходами и расходами уровней госуправления. Составление

данных и конечная версия отчетов производятся в Microsoft Excel.

82. Основные вызовы процесса составления СГФ:

1. Доступ к данным и обработка большого объема данных от большого количества государственных организаций.
2. Доступность и непрерывный поток информации от некоторых институциональных единиц внебюджетного центрального сектора в связи с отсутствием централизации данных.
3. Доступность учетной и бюджетной информации небольшого числа институциональных единиц местного уровня управления из-за непредоставления информации согласно законодательным требованиям и срокам.
4. Обеспечение совместимости информации, предоставленной разными институциональными единицами, в основном принадлежащими к местному уровню управления.
5. Различия в интерпретации правил бухучета между организациями регионального и местного управления.
6. Обеспечение качества данных, предоставленных многими институциональными единицами уровня местного управления в связи с их ограниченным административным штатом и потенциалом.
7. Расхождение в суммах, зарегистрированных секторами по операциям между подсекторами государственного управления, таким как гранты, выплаченные центральным уровнем управления штатам и местному уровню управления.

83. Для преодоления вызовов была разработана Матрица бухгалтерских балансов, которая значительно повысила доступность данных для субнациональных органов управления. Она состоит из большого объема данных, извлекаемых непосредственно из их бухгалтерских и финансовых систем и ежемесячно отправляемых в SICONFI. Она уже является одним из основных источников данных для штатов и скоро также

будет принята для муниципалитетов. Ее принятие требовало серьезного обучения, и качество данных значительно улучшилось после запуска системы.

84. Что касается недостающих данных от местного уровня управления, партнерство между TN и IPEA позволило разработать методику статистического исследования, которая внедряется в настоящее время. Наконец, для преодоления расхождений в суммах, зарегистрированных секторами, было реализовано методологическое обновление для минимизации влияния процесса консолидации на другие счета.

3.2. Грузия

3.2.1. Контекст

85. Грузия – официальное название страны согласно Конституции. Это – унитарная республика, в которой власть осуществляется центральным правительством. В Грузии действует представительская демократия, в которой граждане осуществляют власть через избранных представителей. После изменений в Конституции 2018 года страна откажется от полупрезидентской формы правления и примет полностью парламентскую систему в 2024 году. Политико-административное устройство Грузии состоит из двух уровней госуправления: центрального и местного.

86. Центральный уровень управления включает государственные органы, в том числе в девяти регионах, которые не являются самоуправляемыми единицами. По данным Национального агентства государственного реестра (NAPR), местный уровень управления состоит из двух автономных республик, Абхазии и Аджарии, и 69 муниципалитетов, 64 из которых – самоуправляемые общины и 5 – самоуправляемые города, включая Тбилиси, который имеет особый правовой статус как столица.

3.2.2. Процесс консолидации

87. На центральном уровне процесс консолидации выполняется Службой государственного казначейства Министерства финансов Грузии (Служба казначейства) согласно IPSAS, которые уже приняты напрямую через национальные нормативные акты. Консолидация включает все единицы центрального уровня управления по бюджетной классификации: бюджетные организации, юридические лица публичного права (LEPL), а также неприбыльные (некоммерческие) юридические лица (N(N)LPs). Госпредприятия-рыночные производители не охватываются при консолидации. На субнациональном уровне консолидация проводится автономными республиками и муниципалитетами с использованием одинаковой системы бухучета и включает, согласно бюджетным критериям, их контролируемые LEPL и N(N)LP.

88. Процесс консолидации начинается, когда центральные распорядители бюджетных средств, автономные республики и муниципалитеты готовят свою годовую консолидированную финансовую отчетность на основе отдельных финансовых отчетов их контролируемых организаций. Консолидированная финансовая отчетность должна быть представлена в Государственное казначейство до 1 апреля следующего года.

89. На основе этих данных Государственное казначейство готовит консолидированную финансовую отчетность центрального бюджета, которая публикуется на веб-сайте Службы казначейства вместе с консолидированной отчетностью автономных республик и муниципалитетов в качестве приложения до 1 июля. Процесс консолидации на уровне центрального бюджета проводится вручную, с использованием таблиц Microsoft Excel, в то время как некоторые местные органы управления могут использовать какое-либо бухгалтерское ПО для этой цели.

90. Основные вызовы, определенные Службой казначейства в процессе консолидации:
(i) неполная разработка Главного реестра

Казначейства в рамках системы Электронное казначейство, которая в настоящее время находится на этапе разработки (это не позволяет автоматически отражать все экономические события по методу начисления); и (ii) сложные процедуры консолидации в связи с отсутствием автоматизированной системы для консолидации финансовых данных.

91. В настоящее время агрегирование финансовых данных и проведение всех необходимых корректировок для целей консолидации, таких как исключение внутренних балансов и операций между бюджетными организациями не выполняется надлежащим образом, как это требуется IPSAS; и (iii) использование разных программных продуктов в некоторых организациях для целей бухучета и отчетности.

92. Для преодоления этих вызовов были предприняты следующие меры:

1. Разработка руководств по бухучету и отчетности на основе IPSAS, которые выпускаются Службой казначейства и которые одинаково применяются как к центральным бюджетным организациям, так и к местным бюджетным организациям.
2. Регулярная организация семинаров и тренингов Службой казначейства для бухгалтеров госсектора на уровне центрального и местных бюджетов, чтобы поддержать процесс внедрения IPSAS
3. Разработка бюджетными единицами внутренних учетных политик на основе особенностей IPSAS, которые соответствуют единой методологии и обеспечивают соблюдение IPSAS на уровне каждого бюджетного учреждения.

3.2.3. Процесс составления СГФ

93. Составление и распространение СГФ сектора госуправления является ответственностью Департамента макроэкономического анализа и планирования бюджетной политики (MAFPPD) Министерства финансов, который использует РСГФ

2001/2014 как статистическую систему. Ежегодные данные СГФ охватывают сектор госуправления, т.е. как бюджетные, так и внебюджетные единицы на центральном и местном уровне управления. Данные высокой частотности охватывают только бюджетные подсекторы этих уровней управления.

94. В Грузии нет фонда социального страхования, при этом социальная помощь предоставляется центральным уровнем управления и, следовательно, включается в этот подсектор. Национальный банк Грузии не включается в СГФ сектора госуправления, поскольку он классифицируется как государственная корпорация, которые входят в госсектор в целом, но не в сектор госуправления. Бюджетная статистика госсектора в целом в настоящее время в Грузии не составляется и не публикуется.

95. Процесс составления статистики начинается со сбора данных по всем кассовым операциям от бюджетных организаций, которые охватывают почти все бюджетные и внебюджетные единицы сектора госуправления на центральном и местном уровнях. Исходные данные поступают от Службы казначейства, которая выполняет функции централизованного казначейства для государственных единиц и организаций. Служба казначейства ведет базу данных, в которой регистрируются ее кассовые операции. Кассовые записи из Казначейства классифицируются согласно внутренней/национальной бюджетной классификации, которая основана на РСГФ 2001/2014, но является более детальной нежели изначальная классификация РСГФ.

96. Для подготовки годовых бюджетных данных используется финансовый отчет на основе IPSAS в качестве дополнительного источника данных. Другие источники данных включают отчеты от департаментов, занимающихся управлением долгом или активами, которые содержат ценную информацию для консолидации операций, особенно связанных с финансовыми активами и обязательствами. Составление данных происходит в два шага: сначала – внутрисекторальная консолидация, затем – межсекторальная консолидация согласно правилам из статистических руководств. Процесс составления производится вручную с использованием таблиц Microsoft Excel.

97. Основной вызов в процессе составления СГФ сектора госуправления для МАФРРД как пользователя данных Службы казначейства связан с конвергенцией между IPSAS и РСГФ 2014, поскольку они имеют разные цели и методы. В некоторых случаях, данные IPSAS могут не иметь уровня детализации, который требуется по РСГФ 2014. Эти вопросы конвергенции могут создавать проблемы для составителей СГФ. Для преодоления этого вызова План счетов постоянно развивается, и на протяжении последних нескольких лет активно внедрялись новые бухгалтерские стандарты и правила. В будущем, если охват Единого казначейского счета увеличится, МАФРРД может также улучшить охват СГФ.

3.3. Испания

3.3.1. Контекст

98. Официальное название – Королевство Испания. Согласно Конституции, Испания – социальное и демократическое государство с парламентской монархией как формой правления. Испания – децентрализованное унитарное государство, включающее центральный, региональный и местный уровни управления, а также учреждения социального страхования. Центральный уровень управления представлен Генеральной государственной администрацией (AGE). Региональный уровень управления включает 17 автономных общин и 2 автономных города (Сеута и Мелилья).

99. 8 129 муниципалитетов и 50 провинций формируют местный уровень управления. Каждое автономное правительство имеет собственный Устав Автономии и пользуется самоуправлением для осуществления соответствующих интересов. Самоуправлением также наделены местные органы. В стране принято разделение властей на три ветви: законодательную, исполнительную и судебную.

3.3.2. Процесс консолидации

100. На центральном уровне Генеральная контрольно-ревизионная служба Государственной администрации (IGAE) готовит набор консолидированной финансовой отчетности согласно Генеральному плану бухучета в госсекторе (PGCP), который гармонизирован с IPSAS, хотя существуют некоторые различия. Периметр консолидации определяется в соответствии с принципом контроля по IPSAS 35 и включает AGE (контролирующую организацию), административные организации и структуры социального страхования, неприбыльные учреждения, а также госпредприятия, являющиеся как рыночными, так и нерыночными производителями. На субнациональном уровне регионы планируют составление консолидированной финансовой отчетности. Местные органы управления населенных пунктов с населением более 50 тысяч жителей должны консолидировать счета в 2022 году по тому же стандарту, что и центральный уровень.

101. Пошаговый процесс составления набора консолидированной финансовой отчетности начинается с обеспечения однородности финансовой отчетности дочерних организаций в случае, если они используют принципы бухучета, отличающиеся от принципов центрального уровня управления. Этот процесс также охватывает случаи счетов с датой закрытия, отличающейся от 31 декабря, и делает особый акцент на сопоставлении внутренних операций между организациями в периметре консолидации (даты отсечения, разные суммы, зарегистрированные организациями, участвовавшими в операциях со связанными лицами). Процесс продолжается агрегированием финансовой отчетности материнских и дочерних структур, консолидационными корректировками и завершается публикацией консолидированной финансовой отчетности. Процесс консолидации проводится с использованием различных автоматизированных инструментов.

102. Основные вызовы процесса консолидации:

1. Работа с большим объемом организаций и операций.

2. Доступность данных на дату отсечения.
3. Доступность некоторых аудиторских отчетов после консолидации. Есть случаи, когда аудитор мог обнаружить искажения, приведшие к изменениям отдельных отчетов, уже включенных в консолидированную отчетность.
4. Использование разных учетных правил государственными организациями, компаниями, неприбыльными организациями, кредитными учреждениями и страховыми учреждениями.
5. Ограниченное время на обработку информации и составление консолидированной финансовой отчетности.

103. Для преодоления этих вызовов были реализованы следующие меры:

1. Установление крайних сроков подачи финансовой отчетности для единиц, включаемых в консолидированную отчетность центрального уровня управления.
2. Использование электронного процесса для представления отчетности и подачи дополнительной информации для консолидации операций.
3. Стандартизация учетных правил, применимых к различным организациям.
4. Предоставление руководств и инструкций организациям для подачи информации для консолидации и сверки бухгалтерских операций.

3.3.3. Процесс составления СГФ

104. СГФ сектора госуправления составляется IGAE на основе Европейской системы национальных и региональных счетов (ESA) 2010, принятой Статистическим офисом Европейского Союза (Евростат). Хотя эта система включает статистику также из других институциональных секторов, термин СГФ согласно ESA 2010 охватывает только сектор государственного управления и его подсекторы, или любую группу государственных единиц, а также отдельные институциональные

единицы, как бюджетные учреждения центрального правительства (ESA 2010, абзац 20.75).

105. СГФ согласно РСГФ 2014, помимо включения сектора госуправления, также охватывает составление данных для госсектора в целом, регистрируя рыночную деятельность и квазифискальные операции государственных корпораций (РСГФ 2014, абзац 2.4). Однако, СГФ в Испании охватывает только сектор госуправления и его подсекторы, т.е. центральный, региональный и местный уровни управления, а также фонды социального страхования.

106. Процесс составления начинается со сбора данных. IGAE использует данные, полученные из стандартизированных опросников по бухгалтерской информации, которые присылаются единицами центральной администрации, автономными общинами, органами местного управления и фондами социального страхования. Для этого процесса используются автоматизированные инструменты. IGAE также имеет прямой доступ к бухгалтеру главной государственной единицы и зависящих от нее автономных органов.

107. После процесса сбора данных к источникам данных применяются корректировки для соответствия ESA 2010 и правилам оценки Процедуры чрезмерного дефицита (EDP). В некоторых случаях необходимо установить ранжирование источников при составлении статистики и дать приоритет первичным (прямым) источникам. Затем к источникам данных применяются методики составления статистики, после чего данные публикуются. Для выполнения процесса используются некоторые специальные приложения и таблицы Microsoft Excel.

108. Основные вызовы процесса составления статистики:

1. Своевременное получение всей необходимой информации.
2. Анализ всей полученной информации и определение правильной трактовки в национальном учете.
3. Сверка и исключение внутренних операций между секторами.

109. Для преодоления вызовов составления статистики были приняты меры в виде разработки надлежащих приложений и опросников, чтобы получить стандартизированную и телематическую информацию. Кроме того, был организован процесс изучения национальной учетной методологии для правильной трактовки данных, в котором принял участия специализированный и квалифицированный персонал.

3.4. Швейцария

3.4.1. Контекст

110. Официальное название – Швейцарская Конфедерация. Швейцария – федеральное государство с прямой демократией. Это означает, что граждане принимают решения по отдельным политическим инициативам на всенародных голосованиях. Форма правления – директоральная. Высшим органом является коллегиальный орган или/и глава правительства на каждом уровне государственного управления – федеральном, кантональном и общинном. Федеральный уровень управления включает Конфедерацию, в то время как кантональный и общинный уровни управления состоят из 26 суверенных кантонов и 2 142 общин соответственно, при этом все они являются автономными. В стране принято разделение власти на три ветви: законодательную, исполнительную и судебную.

3.4.2. Процесс консолидации

111. На федеральном уровне Федеральный департамент финансов (EFD) через Федеральную финансовую администрацию (EFV) проводит процесс консолидации, используя IPSAS согласно Новой учетной модели Конфедерации (NRM), принятой Федеральным Советом, который является высшим руководящим и исполнительным органом Конфедерации.

112. Консолидация охватывает Конфедерацию, включая три ветви власти и специальные счета, децентрализованные административные единицы, госпредприятия, являющиеся рыночными и нерыночными производителями, а также учреждения социального страхования. Этот периметр определен в соответствии с принципом контроля по IPSAS 35. На субнациональном уровне консолидация не является обязательной. Кантоны и общины могут добровольно выполнять собственную консолидацию, соблюдая рекомендации, данные во второй версии Гармонизированной учетной модели для кантонов и общин (HRM2), принятой Конференцией финансовых директоров кантонов, которая была разработана по образцу IPSAS.

113. Процесс консолидации на федеральном уровне начинается, когда консолидационные единицы, контролируемые Конфедерацией, вводят межучрежденческие (IC) данные в «SAP Бизнес планирование и консолидация» (SAP BPC) до середины февраля после окончания отчетного года. После этого межучрежденческие данные проходят сверку, пока консолидационные единицы вводят некоторые остающиеся данные. После сверки данных отдельная финансовая отчетность консолидационных единиц проверяется на последовательность, и определяются консолидационные записи.

114. К концу февраля проверяется последовательность консолидированных значений, и вручную составляются таблицы, чтобы дополнить финансовую информацию, представленную в консолидированной финансовой отчетности. После этого до первой половины марта тексты и комментарии к финансовой информации вводятся в редакторскую систему, и проверяются все таблицы, списки и изменения.

115. Во второй половине марта внедряются административные задачи и механизмы контроля, такие как оформление консолидированной финансовой отчетности, а также обзор и обратная связь от Директора EFV. В конце марта, как только готова конечная версия

консолидированной финансовой отчетности, она подается Генеральному секретарю EFD, который передает ее Министру финансов. После утверждения Министром, она отправляется в Федеральный Совет на утверждение в начале апреля. После утверждения Федеральным Советом она публикуется на немецком, французском, итальянском и английском языках. Это обычно происходит в середине апреля.

116. Основные вызовы, выявленные EFV в отношении процесса консолидации:

1. Использование разных принципов и стандартов бухучета отдельными консолидационными единицами для составления финансовой отчетности, например, МСФО, IPSAS, HRM2 и других специальных нормативных документов.
2. Ранний крайний срок подачи данных. Некоторые консолидационные единицы, применяющие МСФО, могут представлять окончательную финансовую отчетность, еще не подтвержденную аудитом. Поэтому, могут происходить изменения, требующие исправлений в консолидированной финансовой отчетности.
3. Процесс сверки межучрежденческих данных растянут во времени и требует приблизительно два дня для его выполнения.

117. Для преодоления этих вызовов были приняты следующие меры:

1. Применение анализа пробелов для консолидационных единиц, использующих различные стандарты бухучета, чтобы определить, какие статьи баланса и отчета о доходах должны быть скорректированы в соответствии с требованиями IPSAS и в какой мере.
2. Сосредоточение внимания на консолидационных единицах, суммы которых существенны для консолидированной финансовой отчетности.
3. Подготовка и выпуск единого Плана счетов и Руководства по консолидации EFV. Руководство детально регулирует трактовку межучрежденческих отношений,

рассматривает особые темы, например, пределы существенности, оценка инфраструктуры, условно погашаемые кредиты, выплаты сотрудникам и т.д., а также дает инструкции по таблицам движений и типам движений.

4. Подготовка инструкций по закрытию для каждого годового финансового отчета.
5. Проведение обсуждений по закрытию с консолидационными единицами, которые отчитываются по МСФО, до начала процесса консолидации.
6. Назначение ответственного лица в каждой консолидационной единице, которое отвечает за все вопросы бухучета и оценки, а также за технические вопросы.
7. Обучение пользователей из консолидационных единиц особенностям консолидации и персонализированный доступ к консолидационному программному обеспечению.

3.4.3. Процесс составления СГФ

118. EFD через EFV отвечает за проведение процесса составления СГФ сектора госуправления. Статистика представляется с использованием двух моделей: Модели финансовой статистики (Модель ФС) и Модели статистики госфинансов (Модель СГФ). Модель ФС применяется согласно бухгалтерской модели HRM2 и некоторых элементов NRM.

119. Эта Модель представляет статистику сектора госуправления и его экономических подсекторов: конфедерации, кантонов, общин и фондов социального страхования. Она также предоставляет статистику по уровню отдельных бюджетов: городов и столиц кантонов, кантонов и отдельных фондов социального страхования. Что касается Модели СГФ, она следует РСГФ 2014 и использует Модель ФС как исходную точку. В отличие от Модели ФС, она представляет только статистику сектора госуправления, а его экономические подсекторы представлены отдельно.

120. Данные по Национальному Банку Швейцарии не составляются ни в Модели ФС, ни в Модели СГФ, поскольку он классифицирован как государственная финансовая корпорация, входящая в госсектор, но не включаемая в сектор госуправления. Бюджетная статистика госсектора в целом в настоящее время не составляется и не публикуется, но планируется делать это в будущем. EFV также составляет базовые данные сектора госуправления для системы национальных счетов и подает их в Федеральном статистическом офисе. При этом используется Модель ESA, которая основана на ESA 2010 и готовится на базе Модели СГФ.

121. Процесс составления СГФ сектора госуправления начинается со сбора данных организаций, которые входят в сектор госуправления и его экономические подсекторы. Сбор этих данных проводится в основном через стандартизированные электронные файлы. Однако, небольшая часть данных подается неструктурированно и не через электронные средства, и их необходимо вручную ввести в систему. Электронные файлы проходят структурную проверку, прежде чем они импортируются в систему. Если какие-либо проблемы выявляются, о них сообщается соответствующей организации.

122. После этого данные автоматически преобразуются в Модель ФС через переходные таблицы. Во время этого процесса проводится секторизация, и некоторые единицы консолидируются в единицы сектора госуправления или извлекаются из единиц сектора госуправления. Кроме этого, проводятся проверки качества и достоверности данных, например сравнение между балансом данных и финансовой отчетностью каждой единицы, проверка классификаций, чтобы обеспечить отсутствие расхождений или изменений в отношении предыдущего финансового года, и разбивка статей. Затем производится составление внутри подсекторов и между подсекторами.

123. Когда Модель ФС произведена, ее данные трансформируются в Модель СГФ через переходные таблицы. Данные проходят статистическую обработку в соответствии со

следующими шагами: (i) оценка по рыночной стоимости; (ii) интеграция с национальными счетами; (iii) суммирование горизонтальных тождеств (т.е. финансовые балансы на начало отчетного периода плюс операции, переоценки и другие изменения объема активов и обязательств в тот же период должны равняться балансам на конец отчетного периода); и (iv) разбивка статей на внутренние и иностранные компоненты.

124. Во время процесса выполняется внутренний и внешний контроль качества, например, проводятся проверки Федеральным статистическим офисом Швейцарии (BFS) или Евростатом. На основе полученной обратной связи готовится конечная версия Модели СГФ, которая является отправной точкой для подготовки Модели ESA. Модели СГФ и ESA готовятся с использованием статистического языка «R», в то время как Модель ФС разрабатывается с использованием комбинации ИТ-инструмента, специально разработанного для финансовой статистики 10 лет назад, и инструмента на основе Microsoft Excel.

125. Основные вызовы, возникающие в процесс составления СГФ, определенные EFV:

1. Использование органами государственного управления бухгалтерской системы, которая отличается от HRM2.
2. Остается множество различий в учетных практиках кантонов и общин в связи с широкой автономией этих уровней госуправления.
3. Общины пока полностью не охвачены.
4. Задержки с завершением составления СГФ из-за несвоевременного получения некоторых данных от общин.

126. Для преодоления этих вызовов предпринимаются следующие меры:

1. Принятие в ближайшем будущем всем сектором госуправления Плана счетов, который будет более гармонизирован с HARM2.
2. Обязательства кантонов и общин по дальнейшей гармонизации своих учетных данных через непрерывный процесс.
3. Принятие цели достижения полного охвата общин в течение двух лет.

3.5. Усвоенные уроки и лучшие практики

127. Четыре страны, проанализированные в этой Технической записке, определяются в своих конституциях как демократические государства. Три из них имеют представительскую демократию (Бразилия, Грузия и Испания), и одна имеет прямую демократию (Швейцария). Однако, все они представляют разные системы государственного управления: от президентской системы (Бразилия) до парламентской монархии (Испания), полупрезидентской системы (Грузия) и директоральной системы (Швейцария).

128. Кроме этого, все проанализированные страны имеют разные формы административно-территориального устройства. Две из них являются унитарными государствами (Грузия и Испания), в которых власть осуществляется в основном центральным уровнем управления. Другие две страны (Бразилия и Швейцария) являются федеральными государствами, в которых региональный и местный уровень управления имеют высокую степень автономии. Три из четырех проанализированных стран имеют три уровня госуправления (Бразилия, Испания и Швейцария), и одна имеет два уровня (Грузия). Количество единиц на субнациональном уровне также значительно отличается: от 70 (Грузия) до 8100 муниципалитетов (Испания).

129. Что касается консолидированной финансовой отчетности, четыре проанализированные страны имеют разные подходы к определению периметра консолидации. Хотя все они применяют стандарты бухучета на основе IPSAS, подход к контролю, определенный в IPSAS 35, используется только на центральном/федеральном уровне в двух из них (Испании и Швейцарии). Грузия использует бюджетные правила для установления периметра консолидации на центральном уровне. Бразилия публикует только консолидацию федерального уровня согласно законодательству.

130. На субнациональном уровне консолидация с использованием подхода контроля планируется к использованию бразильскими штатами и муниципалитетами, а также испанским региональным сектором и местным сектором (населенными пунктами с населением более 50 тысяч жителей), начиная с 2022 года. В Грузии местный уровень управления также применяет бюджетные критерии, в то время как в Швейцарии консолидация на субнациональном уровне не является обязательной. Консолидированная финансовая отчетность, включая федеральный уровень, уровень штатов и муниципалитетов, известная как консолидация государственного сектора, производится только Бразилией согласно законодательному подходу. В **Приложении 2** представлено краткое описание основных результатов в отношении периметра консолидации.

131. Процесс консолидации, по крайней мере на центральном/федеральном уровне проанализированных стран, выполняется разными методами. Три страны (Бразилия, Испания и Швейцария) консолидируют финансовую отчетность с использованием автоматизированных инструментов, при этом одна страна (Грузия) делает это вручную, через таблицы Microsoft Excel.

132. Охват составления СГФ в четырех странах ограничивается госсектором и его подсекторами, т.е. институциональными единицами-нерыночными производителями. Однако, представление фондов социального страхования отличается в странах, в которых они есть (Бразилия, Испания, Швейцария). Например, бразильская СГФ представляет фонды социального страхования как часть каждого подсектора, а швейцарская и испанская СГФ представляет их отдельно, как один подсектор.

133. Ни одна из четырех стран не составляет и не публикует СГФ для сектора государственных корпораций и его подсекторов, в которые входят госпредприятия-рыночные производители и квазикорпорации, несмотря на то, являются

они финансовыми или нефинансовыми. Следовательно, СГФ государственного сектора в целом в настоящее время не составляется ни одной из четырех стран, хотя Испания делала это до 2017 года, а Швейцария планирует делать это в будущем. В **Приложении 2** представлены основные результаты в отношении периметра консолидации.

134. Процесс составления СГФ выполняется четырьмя странами с использованием разных источников для получения данных организаций, которые подлежат включению в охват по каждому сектору и подсектору. Например, применяются учетные данные, электронные стандартизированные шаблоны и обследования, данные, сгенерированные с помощью статистических методик, а также информация от других структур, таких как центральный банк и статистические офисы. Для составления статистики используются некоторые специальные приложения, но процесс консолидации в основном делается вручную, через таблицы Microsoft Excel, кроме случая Швейцарии, где используются автоматизированные инструменты.

135. В четырех изученных странах наблюдались многие хорошие практики:

1. Определение организаций, подлежащих консолидации/включению в СГФ.
2. Использование Плана счетов, гармонизированного с РСГФ, в том числе конкретных дезагрегаций для более простого определения взаимных операций.
3. Проверка согласованности данных.
4. Сосредоточение внимания на организациях, суммы которых существенны для консолидированной финансовой отчетности.
5. Обеспечение единства даты отсечения финансовой отчетности, учетных принципов и политик через корректировки.
6. Определение и исключение взаимных операций.
7. Проверка консолидированных/включенных в СГФ данных.
8. Модификация консолидированных данных, когда отдельная финансовая отчетность консолидируемых организаций меняется.
9. Перевод и публикация консолидированной финансовой отчетности на разных языках.
10. Использование электронных инструментов для получения данных организаций, подлежащих включению в СГФ.
11. Установление партнерств с другими организациями, которые обрабатывают дополнительные данные, необходимые для процесса составления СГФ.

4

ИНТЕГРИРОВАННЫЙ ПРОЦЕСС КОНСОЛИДАЦИИ ОТЧЕТНОСТИ И СОСТАВЛЕНИЯ СГФ

136. В этом разделе представлено предложение интегрированного процесса консолидации отчетности и составления СГФ. Цель предлагаемого процесса – уменьшить некоторые вызовы, наблюдаемые в процессах консолидации отчетности и составления СГФ в проанализированных странах. Процесс составления СГФ обычно выполняется как независимый процесс: используются данные бухгалтерского учета в качестве исходных данных, но необходимо собрать широкий спектр дополнительной информации. Учитывая

концептуальные различия, существующие между системами бухгалтерского учета и статистики, могут потребоваться корректировки с использованием небухгалтерских источников. Однако, предлагаемый процесс может уменьшить число необходимых корректировок и сложность работы.

137. Предлагаемый процесс использует выделение госсектора и его подсекторов согласно РСГФ 2014 для составления консолидированной финансовой отчетности вместо выделения группы организаций через принцип контроля согласно IPSAS 35.

Схема 8. Интегрированный процесс консолидации финансовой отчетности и составления СГФ



Источник: Команда Всемирного банка.

Для этого предлагаемый процесс интегрирует действия, представленные на **Схеме 6** и **Схеме 7**, которые рассматривались в **Разделах 2.4** и **2.5**. Другими словами, он интегрирует необходимые действия для процесса консолидации согласно IPSAS без учета принципа контроля, а также необходимые действия для процесса составления статистики согласно РСГФ 2014. Интегрированный процесс консолидации отчетности и составления СГФ представлен на **Схеме 8**.

138. Предлагаемый процесс консолидации отчетности и составления СГФ, проиллюстрированный на **Схеме 8**, охватывает 14 шагов, сгруппированных в следующие 6 этапов: (i) первоначальная настройка согласно статистической системе; (ii) обслуживание и подготовительная работа согласно стандартам бухучета и статистической системе; (iii) консолидация финансовых данных согласно стандартам бухучета; (iv) финансовая отчетность согласно стандартам бухучета; (v) составление статистических данных; и (vi) статистическая отчетность. Объяснение каждого шага представлено в следующих разделах.

4.1. Этап 1: Первоначальная настройка согласно статистической системе

4.1.1. Шаг 1: Выделение госсектора, сектора госуправления и их подсекторов через секторальную классификацию

139. Вместо определения периметра консолидации финансовой отчетности на основе группы организаций, как требует IPSAS 35, и как иллюстрирует Шаг 1 **Схемы 6**, интегрированный процесс, предлагаемый в Технической записке, предписывает установление и расширение периметра на госсектор и его подсекторы согласно РСГФ 2014, как при составлении СГФ,

и как показано в Шаге 1 **Схемы 7**. Расширение периметра консолидации финансовой отчетности на госсектор и его подсекторы согласно РСГФ 2014 обычно приводит к большому количеству организаций, подлежащих консолидации, даже после исключения единиц-нерезидентов, по сравнению с количеством организации в периметре, определенном согласно критериям IPSAS 35.

4.2. Этап 2: Обслуживание и подготовительная работа согласно стандартам бухучета и статистической системе

4.2.1. Шаг 2: Разработка Плана счетов (ПС), гармонизированного с бухгалтерской и статистической системами

140. Расширение периметра консолидации финансовой отчетности на госсектор и его подсекторы согласно РСГФ 2014 может приводить к появлению большего числа организаций, применяющих разные нормативные базы бухучета и использующих разные ПС. Для сбора финансовой информации как от единиц сектора госуправления на любом уровне управления, так и от государственных корпораций, как минимум должен существовать единый и гармонизированный План счетов для целей отчетности. Как обсуждалось в объяснении Шага 2 **Схем 6** и **7**, структура и номенклатура этого ПС должна учитывать широкий спектр функций, деятельности и операций каждой организации, разные бухгалтерские нормативные базы, которые они используют, и классификацию, которая включает бюджетные, бухгалтерские требования и требования статистической отчетности.

4.2.2. Шаг 3: Обеспечение использования единых учетных политик

141. В одной юрисдикции могут сосуществовать несколько бухгалтерских нормативных баз, применимых к организациям сектора госуправления и другим организациям госсектора в зависимости от их автономии, размера, характера, цели, функций или деятельности (например, госпредприятия используют МСФО или национальные стандарты бухучета для частного сектора, национальный уровень госуправления использует IPSAS или национальные стандарты бухучета в госсекторе, субнациональный уровень госуправления использует упрощенную бухгалтерскую нормативную базу на основе IPSAS, МСФО или других бухгалтерских стандартов). Поэтому необходимо определить бухгалтерские методы, принципы и критерии для составления и представления консолидированной финансовой отчетности для госсектора и его подсекторов и принять разные стратегии для получения информации с требуемыми особенностями (например, финансовые отчеты по IPSAS, когда учетные политики по МСФО отличаются).

142. В юрисдикциях с централизованной унитарной системой, где национальный уровень управления является высшей властью и контролирует все организации, входящие в госсектор, возможной стратегией может быть выпуск обязательного пакета инструкций для закрытия бухучета и отчетности, как обсуждалось в объяснении к Шагу 3 **Схемы 6**. Однако, в юрисдикциях с федеральной или децентрализованной унитарной системой, где субнациональные органы управления являются автономными, и они и их организации не контролируются национальным уровнем, такой пакет должен быть принят по соглашению после показа преимуществ составления и представления консолидированной финансовой отчетности для госсектора и его подсекторов.

4.2.3. Шаг 4: Обеспечение единой даты отсечения финансовой отчетности

143. Как обсуждалось в объяснении к Шагу 4 **Схемы 6**, при подготовке консолидированной финансовой отчетности госсектора и его подсекторов необходимо обеспечить, чтобы как отчетный период, так и дата отсечения отдельной финансовой отчетности консолидируемых организаций совпадали с отчетным периодом и датой отсечения, которые были установлены для представления консолидированной информации.

144. Как и в случае отсутствия единых учетных политик, в юрисдикциях с централизованной унитарной системой возможной стратегией обеспечения единого отчетного периода и даты отсечения для отдельной финансовой отчетности и консолидированной финансовой отчетности был бы выпуск обязательного пакета инструкций для закрытия учета и отчетности. Таким образом можно было бы избежать дополнительных требований к информации и сложности в проведении корректировок в процессе консолидации. Однако, в юрисдикциях с федеральной и децентрализованной унитарной системой такие меры должны основываться на соглашении.

4.2.4. Шаг 5: Разработка и обновление системы или переходных алгоритмов для консолидации отчетности и составления СГФ

145. В отличие от процесса консолидации на основе принципа контроля, проиллюстрированного на **Схеме 6**, в котором контролирующая организация может осуществлять свои полномочия над контролируруемыми организациями, чтобы обязать их использовать единую информационную систему, такую как ИСУФ, для более простого

проведения консолидирующих корректировок, интегрированный процесс, предлагаемый в этой Технической записки, предполагает, что идеальный сценарий может быть труднодостижимым, в особенности в юрисдикциях с федеральной или децентрализованной унитарной системой, где субнациональные уровни управления автономны, и они и их организации не контролируются национальным уровнем.

146. Для сбора и анализа данных от организаций госсектора, единая информационная система, такая как ИСУФ, должна быть разработана и внедрена только в тех подсекторах, где это является реалистичным. Для других подсекторов, по крайней мере, должна быть доступна система для целей отчетности, переходные алгоритмы или таблицы с учетом корректировок для консолидации и составления статистики.

4.3. Этап 3: Консолидация финансовых данных согласно стандартам бухучета

4.3.1. Шаг 6: Сбор данных организаций

147. В юрисдикциях с централизованной унитарной системой, где национальный уровень управления является высшей властью и контролирует организации, входящие в госсектор, сбор данных организаций в идеале должен проводиться с использованием централизованного подхода, описанного в объяснении Шага 6 **Схемы 6**. При этом, в юрисдикциях с федеральной или децентрализованной унитарной системой, где субнациональные органы управления автономны, и они и их организации не контролируются национальным уровнем, сбор данных предпочтительно отслеживать с использованием гибридного подхода, описанного в Шаге 6 **Схемы 6**.

4.3.2. Шаг 7: Проверка последовательности собранных данных

148. Как обсуждалось в объяснении Шага 7 **Схемы 6**, после сбора данных необходимо провести проверку качества и достоверности данных, т.е. проверить правильное использование счетов, правильную классификацию операций и запасов активов и обязательств, проверить стоимости, сверки и взаимные операции, чтобы определить любые существенные расхождения, и, в случае их наличия, уведомить соответствующую организацию, чтобы она могла сделать корректировки в своей финансовой информации.

4.3.3. Шаг 8: Проведение консолидирующих корректировок

149. Хотя периметр консолидированной финансовой отчетности для госсектора и его подсекторов не совпадает с периметром по IPSAS 35, консолидирующие корректировки должны проводиться согласно этому стандарту. Поэтому, необходимо выполнить: (i) объединение статей активов, обязательств и чистых активов/капитала, доходов, расходов и денежных потоков всех организаций, составляющих госсектор и его подсекторы; (ii) зачет или исключение балансовой стоимости всех инвестиций контролирующих организаций в каждую контролируемую организацию и долей чистых активов/капитала контролирующих организаций в каждой контролируемой организации; и (iii) полное исключение балансов и взаимных операций. Для проведения этих корректировок должны использоваться системы, переходные алгоритмы или таблицы, разработанные на Шаге 5 данного интегрированного процесса и описанные в **Разделе 4.2.4**.

4.3.4. Шаг 9: Проверка полученных результатов

150. В том же ключе, как и обсуждалось в объяснении к Шагу 6 **Схемы 6**, после завершения консолидации данных, должны быть проведены мероприятия по контролю качества, например, проверка отсутствия балансов, подлежащих сверке, проверка соответствия сумм консолидированных значений и обзор расхождений в счетах. Для проведения этих мероприятий должны использоваться системы, переходные алгоритмы или таблицы, разработанные в Шаге 5 данного интегрированного процесса и описанные в **Разделе 4.2.4**.

4.4. Этап 4: Финансовая отчетность согласно стандартам бухучета

4.4.1. Шаг 10: Генерирование консолидированной финансовой отчетности госсектора, сектора госуправления и их подсекторов

151. Подобно объяснению в Шаге 10 **Схемы 6**, на этом Шаге должны быть подготовлены раскрытия информации, таблицы, составленные вручную, и другая дополнительная информация, сопровождающая финансовую отчетность госсектора и его подсекторов. Должны быть выполнены мероприятия по контролю качества, чтобы проверить достоверность текстов и таблиц, составленных вручную. Когда конечная версия консолидированной финансовой отчетности госсектора и его подсекторов будет готова, она должна быть утверждена соответствующим органом и опубликована.

4.5. Этап 5: Составление статистических данных

4.5.1. Шаг 11: Переход от учетных данных к статистическим данным

152. Данные, представленные в консолидированной финансовой отчетности по государственным организациям сектора госуправления и его подсекторов, конвертируются или передаются в соответствии с форматами, установленными в статистических системах (например, конвертация расходов на обесценение в связи с физическим ухудшением, вызванным непредвиденным событием, из соответствующего консолидированного отчета о финансовых результатах в отчет о прочих экономических потоках госсектора и его подсекторов).

153. Чтобы осуществить миграцию от бухгалтерских данных к статистическим данным, должны использоваться системы, переходные алгоритмы или таблицы, разработанные на Шаге 5 этого интегрированного процесса и описанные в **Разделе 4.2.4**. Кроме этого, если юрисдикция представляет СГФ с использованием более чем одной статистической системы, она может использовать подход пошаговой обработки или подход параллельной обработки, которые объясняются в Руководстве по сравнительному анализу.

4.5.2. Шаг 12: Проведение статистических корректировок

154. После перехода к СГФ должны быть проведены некоторые корректировки для оценки экономических потоков, а также активов, обязательств и чистого капитала в текущих рыночных ценах. Кроме этого, необходимо

переформатировать некоторые операции, чтобы четче показать их базовые экономические отношения. С этой целью должны быть сделаны три типа переформатирований, применяемых в СГФ: (i) перенаправление, например, когда организация госсектора платит напрямую в фонд социального страхования взнос, который является частью компенсации сотрудникам, операция должна быть отражена в СГФ как составная часть компенсации сотрудникам; (ii) разделение, например, когда организация госсектора приобретает актив выше или ниже его текущей рыночной цены, операция должна быть разделена на обмен и передачу; и (iii) перераспределение, например, когда есть операция в контексте агентских отношений, операция должна идентифицировать счета двух сторон, участвующих в операции, а не счет (счета) третьей стороны, способствующей операции (РСГФ 2014, абзацы 3.28-3.30).

4.5.3. Шаг 13: Проверка последовательности составленных данных СГФ

155. Когда статистические корректировки были выполнены, должны быть проведены мероприятия по контролю качества в отношении составленной СГФ, такие как перекрестная проверка симметрии между разными подсекторами сектора госуправления и другими секторами экономики, и проверка суммы горизонтальных тождеств (т.е. финансовые балансы на начало отчетного периода плюс операции, переоценки и другие изменения в объеме активов и обязательств во время того же периода должны быть равны балансам на конец отчетного периода). Системы, переходные

алгоритмы или таблицы, разработанные на Шаге 5 этого интегрированного процесса и описанные в **Разделе 4.2.4**, будут полезны для перекрестной проверки симметрии между разными подсекторами госсектора и проверки суммы горизонтальных тождеств. Однако, в перекрестной проверке симметрии с другими секторами экономики создание партнерств с другими организациями, работающими с дополнительными данными, было бы желательным.

4.6. Этап 6: Статистическая отчетность

4.6.1. Шаг 14: Генерация статистических данных

156. Когда конечная версия СГФ, составленная в соответствии со статистической системой, доступна, она должна быть опубликована и подана для целей отчетности в международные и региональные организации, такие как МВФ или Евростат. Если юрисдикция представляет СГФ с использованием более чем одной статистической системы (например, параллельно представляет СГФ с использованием форм РСГФ 2014 и ESA 2010) и использует подход пошаговой обработки, который объясняется в Руководстве по сравнительному анализу, конечная версия СГФ, составленная согласно первой статистической системе, должна использоваться для выведения СГФ согласно последующим статистическим системам.

5

ВЫВОДЫ, РЕКОМЕНДАЦИИ, ВЫЗОВЫ И МЕРЫ ПО ИХ ПРЕОДОЛЕНИЮ

5.1. Выводы

157. Консолидированная финансовая отчетность, по сравнению с отдельной финансовой отчетностью одного юридического лица, включает несколько организаций, являющихся юридически независимыми. В отличие от отдельной финансовой отчетности, она отвечает не на юридические вопросы, а на экономические. Следовательно, она обычно не заменяет требуемую по закону отдельную финансовую отчетность, но предоставляет некоторую дополнительную информацию путем включения нескольких организаций в так называемую группу организаций.

158. Такая дополнительная экономическая информация необходима, потому что организационная структура госуправления, даже в малых странах, включает различные юридические лица, которые являются экономически зависимыми. Экономическая зависимость может быть обусловлена финансированием через налоговые поступления или через суверенный долг, управление которым обычно осуществляется в рамках бюджета, составляемого и исполняемого исполнительной властью и утверждаемого законодательной властью. Эта зависимость также может быть обусловлена потенциальными финансовыми и операционными рисками, которым подвержены органы госуправления, но которые не всегда материализуются (например,

в случае кризиса или если организация не показывает ожидаемые результаты). Часто бывают периодические или непериодические трансферты между экономически зависимыми организациями, которые могут создавать вводящую в заблуждение или неполную информацию на уровне организации.

159. Поэтому является хорошей практикой составлять и представлять консолидированную финансовую отчетность, которая показывает экономическую группу организаций так, будто бы они были одной организацией. Периметр может отличаться в разных странах и зависит от информационных потребностей пользователей и применяемых стандартов. Также может существовать больше чем один периметр, и, следовательно, больше чем одна консолидированная финансовая отчетность, для того чтобы ответить на разные информационные потребности (например, одна отчетность по бюджетным организациям и более расширенная отчетность с включением госпредприятий).

160. СГФ также является результатом процесса консолидации, хотя в ней вместо концепции группы организаций используется концепция институциональных единиц и экономических секторов. Это также позволяет применять статистические оценки и корректировки. Это приводит к более высокому уровню существенности по сравнению с финансовой отчетностью группы организаций. Другими словами, статистика включает целые секторы, но является менее точной чем консолидированная финансовая отчетность. Таким образом процессы консолидации отчетности и составления статистики схожие, но не идентичные.

161. Подводя итоги, следует отметить, что и консолидированная финансовая отчетность, и СГФ отвечают на конкретные информационные потребности, которые не удовлетворяются отдельной финансовой отчетностью юридических лиц. Они представляют экономическую информацию о группах организаций и секторах соответственно. Такая информация необходима в связи с экономическими зависимостями между отдельными организациями. Определение периметра консолидированной

финансовой отчетности и охвата СГФ зависит от информационных потребностей и применяемых стандартов.

5.2. Рекомендации

162. 1. Данная Техническая записка рекомендует внедрение интегрированного процесса консолидации отчетности и составления статистики, который предлагается и описывается в **Разделе 4**. Эта рекомендация рассматривается как возможная альтернатива для преодоления вызовов при консолидации отчетности и составлении СГФ, которые были обозначены респондентами опросников.

163. Предлагаемый процесс требует высокого уровня взаимодействия между бухгалтерскими и статистическими подразделениями. Предложение состоит в том, что финансовая отчетность будет делаться по бухгалтерским стандартам, а статистическая отчетность – по статистической системе в рамках единого процесса. Однако, эти подразделения, как правило, независимые, с разными целями и процедурами. Для внедрения предлагаемого процесса потребуется значительное повышение осведомленности, развитие потенциала и поддержка, а также мощная координация и интеграция функций. Рекомендуется организовать и объединить обучающие инициативы для экспертов по бухучету и статистике в госсекторе с целью создания более однородных навыков, полезных для внедрения предлагаемого процесса.

164. Внедрение предлагаемого процесса предполагает координацию с большим количеством организаций, учитывая структуру госуправления. Может понадобиться определенный период времени, чтобы воплотить такую координацию и обеспечить интеграцию и раскрытия полных счетов всех организаций. Во время этого периода рекомендуется уделить особое внимание прозрачному раскрытию периметра и положения консолидированной отчетности.

165. Консолидированная информация или информация СГФ предполагает включение набора организаций. Чтобы обеспечить понимание информации разными пользователями, необходимо охарактеризовать организации и объяснить включение этих организаций в структуру госуправления, а также их отношения с госбюджетом. Бухгалтерская методика или критерии, используемые для консолидации или составления данных по организации, должны быть раскрыты. Есть много различий между организациями в разных странах, и это объяснение может быть необходимым для обеспечения понимания пользователями.

166. Некоторые дополнительные более конкретные рекомендации приводятся ниже:

1. Процессами консолидации отчетности и составления статистики необходимо активно управлять, поскольку эти процессы не являются данностью, и управление ими может снизить уровень сложности и повысить качество производимой информации благодаря принятию надлежащих мер.
2. Как первый шаг процесса консолидации/составления данных, критически важно определить периметр организаций подлежащих консолидации/включению в СГФ.
3. Важно разработать и использовать гармонизированный с РСГФ План счетов для всех организаций, подлежащих консолидации/включению в СГФ, который, в свою очередь, должен включать конкретные дезагрегирования, чтобы проще определить потенциальные взаимные операции между организациями.
4. Важно обеспечить гармонизацию даты отсечения финансовой отчетности, бухгалтерских/статистических принципов и политик.

5. Необходимо разработать и внедрить ИСУФ, и обеспечить ее использование максимальным количеством организаций, подлежащих консолидации/включению в СГФ.
6. Дополнительно проверить последовательность первоначальных финансовых данных и консолидированной/включенной в СГФ информации.
7. Сосредоточить внимание на организациях, балансы которых существенны для консолидированной финансовой отчетности.
8. Обеспечить надлежащую идентификацию и исключение взаимных операций.
9. Своевременно обновлять консолидированную информацию, когда отдельная финансовая отчетность меняется.

5.3. Вызовы и меры по их преодолению

167. Внедрение предлагаемого интегрированного процесса консолидации отчетности и составления СГФ может создать некоторые вызовы для органов государственного управления. Некоторые потенциальные вызовы указаны и описаны в **Таблице 2**. Каждый вызов будет требовать анализа с учетом особенностей юрисдикций для нахождения решения. Однако, примеры мер по преодолению указаны в **Таблице 2**.

Таблица 2. Возможные вызовы и меры по их преодолению при внедрении предлагаемого интегрированного процесса консолидации отчетности и составления СГФ

#	Вызовы	Меры по их преодолению
1	<p>Конституционный строй. В федеральных и некоторых сильно децентрализованных странах получение данных субнациональных организаций будет представлять трудности.</p>	<p>Начинать внедрение следует с национального уровня и затем включать субнациональный уровень через соглашение. Включение организаций субнационального управления может происходить через уровневый подход или группами. Это требует хорошей координации между ответственными лицами (например, политиками и бюрократами) и тщательного планирования, чтобы определить порядок включения организаций (например, сначала сосредоточить внимание на организациях со значительными суммами, которые повлияют на бюджетный анализ, затем – на других организациях). Изменения в планировании могут вызывать неопределенность и не способствовать сотрудничеству со стороны организаций. Процесс должен быть хорошо спланирован, чтобы получить одобрение участников.</p> <p>Возможно, на некоторых этапах консолидация не будет включать все организации, которые должны быть охвачены. Когда это происходит, важно раскрывать как включенные, так и не включенные организации.</p>
2	<p>Законодательные требования. В некоторых юрисдикциях периметр консолидированной финансовой отчетности, а также консолидационные мероприятия, методологии и процедуры уже определены в законодательной базе. Любые изменения, требуют законодательного утверждения, иногда на наднациональном уровне (например, Евросоюз).</p>	<p>Необходимо показать политикам преимущества интегрированного процесса консолидации отчетности и составления статистики в отношении снижения вызовов и составления СГФ, для того чтобы изменить законодательные требования.</p>

#	Вызовы	Меры по их преодолению
3	<p>Большой объем организаций и операций. В связи со структурой государственного управления может быть много организаций и операций, которые необходимо консолидировать/ включить в СГФ. Наличие большого числа организаций может вызывать различные интерпретации и задержки в получении данных, если процесс плохо организован и не отлажен между разными сторонами. Отсутствие программы может привести к включению данных, не прошедших аудит и скорректированных после аудита. Это может повлиять на качество всего процесса.</p>	<p>Необходимо использовать электронный процесс для представления отчетности и подачи дополнительной информации. Важно, чтобы все организации были адаптированы к рабочему процессу. Чтобы обеспечить адаптацию, может быть потребность в: (i) проведении регулярных семинаров и тренингов на разных уровнях госуправления; и (ii) разработке методов, руководств, рекомендаций, инструкций и шаблонов по бухучету и отчетности. Следует учесть особенности организаций в соответствующих тренингах и учебных материалах.</p> <p>Также важно установить крайние сроки получения данных. Нужно обеспечить реалистичность сроков, чтобы избежать их изменений, насколько это возможно, и чтобы они обеспечивали получение данных, прошедших аудит, а также чтобы корректировки после аудита были сделаны надлежащим образом. Этот процесс должен быть официально утвержден, чтобы организации соблюдали установленные сроки. В некоторых случаях нарушений могут применяться санкции, но необходимо, чтобы организации понимали важность процесса, и он не воспринимался только как обязанность.</p>
4	<p>Разные учетные политики. В одной юрисдикции могут сосуществовать несколько наборов бухгалтерских стандартов и политик, применимых к сектору госуправления и другим организациям госсектора.</p>	<p>Необходимо выпустить инструкции, рекомендации и шаблоны для закрытия бухучета, чтобы получить информацию согласно одинаковым бухгалтерским стандартам и политикам.</p> <p>В случаях, когда законодательство уже не требует подготовки и раскрытия информации, необходимой для нужд интегрированного процесса консолидации отчетности и составления статистики, важно обеспечить, чтобы отчитывающиеся организации не воспринимали процесс как бремя. Чтобы избежать этого, понадобится тесная координация и создание стратегий для разделения любых дополнительных затрат, которые могут возникнуть. Отсутствие механизма разделения затрат может создать сопротивление изменениям и поставить под угрозу успех внедрения.</p>
5	<p>Отсутствие единого и гармонизированного Плана счетов для подачи информации. Некоторые юрисдикции еще не выпустили ПС, применимый ко всем организациям госсектора, и гармонизированный со статистическими системами.</p>	<p>Необходимо утвердить единый и гармонизированный План счетов для подачи информации с принятием структуры и номенклатуры, которая удовлетворит требования отчетности для бюджетных, бухгалтерских и статистических систем. Обновления должны внедряться на постоянной основе и своевременно, учитывая нужды, которые могут возникнуть. Кроме этого, обучение по применяемым бухгалтерским стандартам для бухгалтеров госсектора на разных уровнях госуправления может помочь обеспечить правильное использование утвержденного ПС.</p>

#	Вызовы	Меры по их преодолению
6	<p>Использование разных бухгалтерских систем, некоторые из которых не соответствуют минимальным системным требованиям. Некоторые организации, подлежащие консолидации, могут использовать разные бухгалтерские системы с нестандартизированной структурой и технологией. Некоторые такие системы будут не соответствовать минимальным системным требованиям.</p>	<p>Этот вызов может быть преодолен путем разработки надлежащих приложений и опросников для получения стандартизированной и телематической дополнительной информации. Другая мера по преодолению – использование централизованной системы бухучета для извлечения необходимых данных.</p>
7	<p>Отсутствие системы или переходного алгоритма для консолидации отчетности и составления статистики. Некоторые юрисдикции не имеют автоматизированной системы, такой как ИСУФ, или переходного алгоритма для проведения процессов консолидации отчетности и составления статистики. Существуют две основные причины. Во-первых, отсутствие гармонизированных учетных политик и Плана счетов усложняет конфигурацию такой системы. Во-вторых, такая система может требовать существенных финансовых вложений.</p>	<p>Рекомендуется гармонизировать учетные политики и ПС в качестве предварительного условия и рассмотреть разные механизмы финансирования, чтобы разработать и внедрить автоматизированную систему, такую как ИСУФ, или переходной алгоритм для выполнения процессов консолидации отчетности и составления статистики, включая внутреннюю разработку и использование решений с открытым исходным кодом, доступных на рынке.</p>
8	<p>Статистические корректировки. Хотя консолидированная финансовая отчетность составляется с учетом охвата РСГФ 2014, всё равно могут оставаться различия между стандартами бухучета и правилами статистики в отношении признания и оценки экономических операций.</p>	<p>Проведение обучения по применяемой статистической системе для бухгалтеров госсектора на разных уровнях госуправления поможет им проводить необходимые корректировки. Кроме этого, разработка методологий, пособий, руководств и инструкций может также быть полезной для решения вопроса некоторых статистических корректировок.</p>

#	Вызовы	Меры по их преодолению
9	Расхождения между данными, полученными от разных организаций. Разные организации по различным причинам могут отправлять разные данные в отношении операции, которая была проведена между ними.	Рекомендуется тщательно проанализировать полученные данные и определить потенциальные расхождения. Если такое определение невозможно, альтернативой может быть принятие решения в отношении того, какая информация кажется более надежной. Обычно информация более высокого уровня госуправления более надежна, чем информация более низкого уровня госуправления. В отношении финансовых активов и обязательств информация кредиторов, как правило, точная.
10	Соппротивление в связи с используемым традиционным процессом. В некоторых юрисдикциях финансовая и статистическая отчетность составляется административными подразделениями и учреждениями, которые, как правило, разделены и имеют разные цели и процедуры.	Проведение мероприятий по развитию потенциала для руководителей в сфере бухучета в госсекторе и статистики может сделать вклад в создание более однородного уровня навыков, полезных для внедрения предлагаемого процесса. Дальнейшие мероприятия по информированию, повышению осведомленности и поддержке будут необходимы для способствования внедрению предлагаемого процесса.

Источник: Команда Всемирного банка.

ПРИЛОЖЕНИЕ

1

ОПРОСНИК, ОТПРАВЛЕННЫЙ СТРАНАМ ДЛЯ СБОРА ИНФОРМАЦИИ

Часть 1: Процесс консолидации финансовой отчетности

1. Как процесс консолидации финансовой отчетности осуществляется на каждом уровне государственного управления?
Пожалуйста, учтите следующие аспекты:
 - a. Организация, ответственная за проведения процесса консолидации (как на национальном, так и на субнациональном уровне)
 - b. Периметр консолидации: тип включаемых организаций (например, министерства, ведомства, неприбыльные организации, органы законодательной и судебной власти, университеты, государственные предприятия и т.д.)
 - c. Критерии, используемые для определения периметра: принцип контроля (по IPSAS 35)/ законодательные или конституционные требования (например, бюджетный сектор)
 - d. Нормативная база бухучета (Описание национальной/субнациональной организации, устанавливающей стандарты. Основывается ли нормативная база на IPSAS/МСФО или других стандартах? Применяется ли нормативная база к каждому уровню госуправления, или она разная для разных уровней госуправления?)
 - e. Пошаговый процесс консолидации
 - f. ИТ-инструменты, используемые для проведения процесса: (Используется ли одинаковый ИТ-инструмент на каждом уровне госуправления, или они разные для разных уровней?)
2. Каковы основные вызовы в процессе консолидации на каждом уровне госуправления? (например, среди прочего,

задержки в отправке информации включенными в периметр организациями, обеспечение однородности учетных политик организаций, применяющих разные нормативные базы, идентификация и исключение взаимных операций)

3. Каковы меры, принятые каждым уровнем госуправления для преодоления вызовов, определенных в предыдущем вопросе? (например, среди прочего, инструкции, единый План счетов, обучение)

Часть 2: Процесс составления статистики государственных финансов сектора госуправления и госсектора

4. Как процесс составления статистики госфинансов сектора госуправления и госсектора осуществляется на каждом уровне госуправления?

Пожалуйста, учтите следующие аспекты:

- a. Учреждение, отвечающее за проведение процесса составления СГФ.
- b. Охват составления статистики (например, сектор госуправления, центральный/ региональный/местный уровень

управления, бюджетный сектор, внебюджетный сектор, фонды социального страхования, государственные финансовые/ нефинансовые корпорации, госсектор и т.д.)

- c. Используемая статистическая система (например, РСГФ/ ESA/ СНС)
 - d. Исходные данные, необходимые для осуществления процесса (например, финансовая отчетность, другие финансовые документы, обследования и т.д.)
 - e. Пошаговый процесс составления статистики
 - f. ИТ-инструменты, используемые для проведения процесса
5. Каковы основные вызовы в процессе составления статистики на каждом уровне госуправления? (например, среди прочего, изменения в секторальной классификации или структуре институциональной единицы, требуемые сложные корректировки и переформатирование операций (перенаправление/разделение/ перераспределение), идентификация и исключение внутренних операций, задержки с отправкой информации институциональной единицы, включенной в охват)
 6. Каковы меры, принятые каждым уровнем госуправления, для преодоления вызовов, определенных в предыдущем вопросе? (например, среди прочего, статистические органы должны отслеживать изменения в секторальной классификации и структуре институциональных единиц; инструкции; План счетов, гармонизированный с СГФ; обучение)

ПРИЛОЖЕНИЕ

2

СИНТЕЗ МЕЖДУНАРОДНОГО ОПЫТА ПО ВЫДЕЛЕНИЮ ПЕРИМЕТРА КОНСОЛИДАЦИИ ОТЧЕТНОСТИ И ОХВАТА СГФ

Таблица 3. Консолидация на национальном уровне

	Бразилия	Грузия	Испания	Швейцария
Подход к выделению периметра (охвата)	Законодательный	Законодательный	Контроль	Контроль
Используемая нормативная база	IPSAS, косвенно	IPSAS, косвенно	IPSAS, косвенно	IPSAS, косвенно
Список организаций				
Фонды социального страхования	Да	Да, если контролируются государством или государственным органом (например, министерством)		
Центральный Банк	Да	Нет	Нет	Нет
Предприятия смешанной формы собственности (доля государства <50%)	Нет	Нет, но применяется IPSAS 36	Нет	Нет, но применяется IPSAS 36

	Бразилия	Грузия	Испания	Швейцария
Госпредприятия (доля государства $\geq 50\%$)	Да, если это нерыночный производитель и контролируется государством или госорганом (например, министерством). Рыночные производители представляются с использованием метода долевого участия	Да, если это нерыночный производитель и контролируется государством или госорганом (например, министерством)	Да, если контролируются государством или госорганом (например, министерством)	
Университеты	Да	Да	Да, если контролируются государством или госорганом (например, министерством)	
Региональные органы управления	Нет в финансовой отчетности федерального уровня управления, но да в финансовой отчетности госсектора	Неприменимо	Нет	Нет
Местные органы управления	Нет в финансовой отчетности федерального уровня управления, но да в финансовой отчетности госсектора	Нет, но они представлены как приложение	Нет	Нет
Министерства (иногда называемые секретариатами или департаментами), включая децентрализованные учреждения без юридического лица	Да	Да	Да	Да
Децентрализованные учреждения с юридическим лицом (например, агентства)	Да	Да	Да	Да
Парламент и другие законодательные учреждения	Да	Да	Да	Да
Судебные органы	Да	Да	Да	Да

Таблица 4. Составление СГФ

	Бразилия	Грузия	Испания	Швейцария
Подход к выделению периметра (охвата)	Сектор госуправления ¹ и его подсекторы			
Используемая нормативная база	РСГФ 2014	РСГФ 2001/2014	ESA 2010	HRM2, РСГФ 2014 и ESA 2010
Список организаций				
Фонды социального страхования	Да, в рамках сектора госуправления как часть подсектора (т.е. подсектора федерального, регионального или местного управления), в который они интегрируются	Неприменимо	Да, в рамках сектора госуправления, как один из его подсекторов	
Центральный Банк	Нет, поскольку это государственная корпорация, а данные по госсектору в целом и его подсекторам не составляются			
Предприятия смешанной формы собственности (доля государства <50%)	Нет, поскольку они являются финансовыми и нефинансовыми корпорациями			
Госпредприятия (доля государства >= 50%)	Да, если это нерыночный производитель. В таком случае организация представляется в рамках сектора госуправления как часть подсектора (т.е. подсектора центрального/федерального, регионального или местного управления), в который она интегрируется. Если организация является рыночным производителем, она не представляется в СГФ, потому что данные по госсектору в целом и его подсекторам не составляются			
Университеты				
Региональные органы управления	Да, в рамках сектора госуправления как часть подсектора (т.е. подсектора центрального/федерального, регионального или местного управления), в который они интегрируются			
Местные органы управления	Да, в рамках сектора госуправления как один из его подсекторов			
Министерства (иногда называемые секретариатами или департаментами), включая децентрализованные учреждения без юридического лица	Да, в рамках сектора госуправления как один из его подсекторов			

	Бразилия	Грузия	Испания	Швейцария
Децентрализованные учреждения с юридическим лицом (например, агентства)	Да, если это госпредприятие-нерыночный производитель. В этом случае оно представляется в рамках сектора госуправления как часть подсектора (т.е. подсектора центрального/федерального, регионального или местного управления), в который оно интегрируется. Если организация является рыночным производителем, она не представляется в СГФ, поскольку данные по госсектору в целом и его подсекторам не составляются			
Парламент и другие законодательные учреждения	Да, в рамках сектора госуправления как часть подсектора (т.е. подсектора центрального/федерального, регионального или местного управления), в который они интегрируются			
Судебные органы	Да, в рамках сектора госуправления как часть подсектора (т.е. подсектора центрального/федерального, регионального или местного управления), в который они интегрируются			



ССЫЛКИ

1. Ball, I. (2020). Reflections on public financial management in the Covid-19 pandemic. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 16 No. 4, pp. 655-662.
<https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2020-0160>
2. Bergmann, A. (2009). *Public Sector Financial Management*. London: Prentice Hall.
3. De Clerck, S. (2022). Consolidation Practices to Improve Fiscal Reporting. Presentation at the 6th PULSAR Joint Education and Financial Reporting Communities of Practice Workshop. Vienna, 01.12.2022.
4. International Monetary Fund (IMF). (2014). *Government Finance Statistics Manual 2014*. Washington, D.C.: IMF.
5. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2022). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants.
6. World Bank. (2019). *Benchmarking Guide: Integrating Public Sector Accounting and Government Finance Statistics*.
<https://cfr.worldbank.org/publications/benchmarking-guide-integrated-psa-and-gfs>

ПРОГРАММА
PULSAR

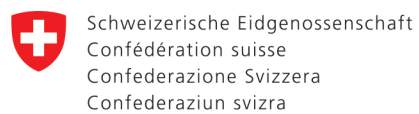
УПРАВЛЯЕТСЯ



CFRR 
Centre for Financial
Reporting Reform



СО-ФИНАНСИРУЕТСЯ



Swiss Confederation

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