

PULSAR

THE PULSAR PROGRAM IS MANAGED BY



CFRR»
Centre for Financial
Reporting Reform



1TH
5TH
ANNIVERSARY

THE PULSAR PROGRAM IS CO-FUNDED BY

Federal Ministry
Republic of Austria
Finance

Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra
Swiss Confederation
Federal Department of Economic Affairs,
Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO

PULSAR Community of Practice

Консолидация финансовой отчетности на разных уровнях государственного управления

Дмитрий Гурфинкель, Группа Всемирного банка,
dgourfinkel@worldbank.org
Дурланди Кубильос, ZHAW, durlandy.cubillos@zhaw.ch
Андреас Бергманн, ZHAW, andreas.bergmann@zhaw.ch
Майара Сассо, USP, maiara_sasso@usp.br

1 декабря 2022 г., Вена, Австрия

Содержание:

01

Контекст

02

Консолидация и составление в соответствии с МСФО ОС и РСГФ 2014 года

03

Примеры международной практики

04

Предложение по общему и всеобъемлющему процессу консолидации и составления

06

Проблемы и стратегия смягчения последствий

07

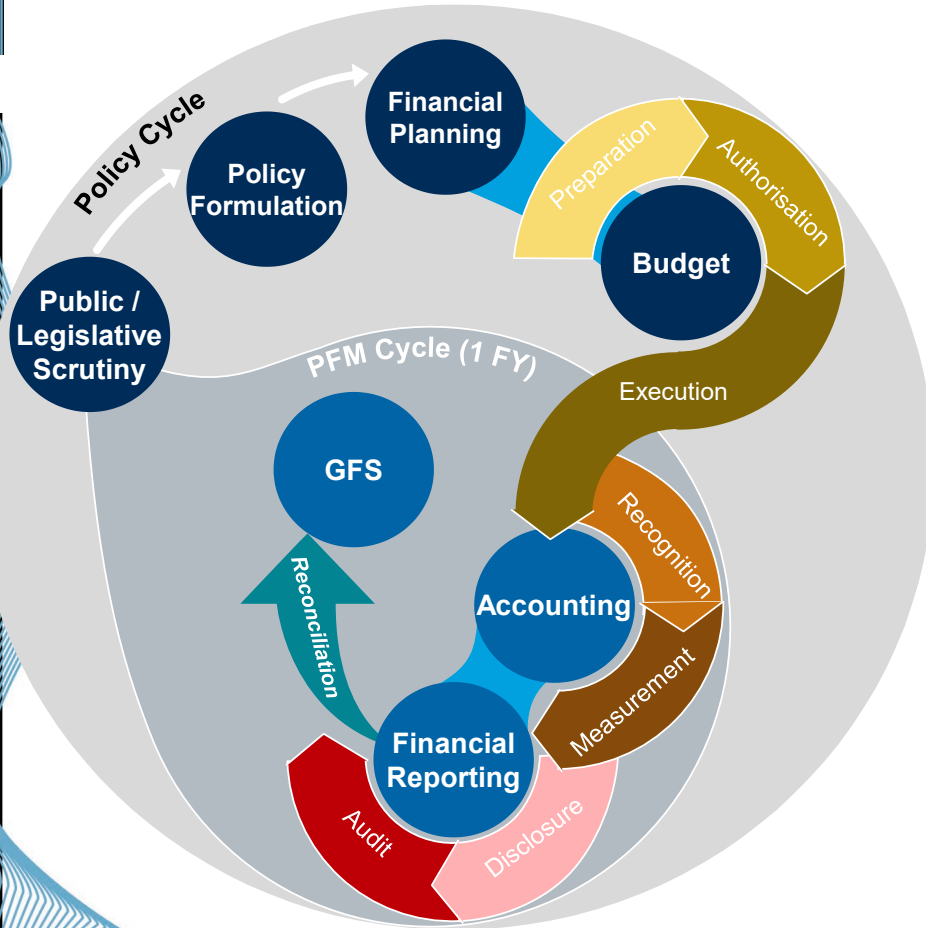
Выводы

08

Рекомендации

Контекст

3



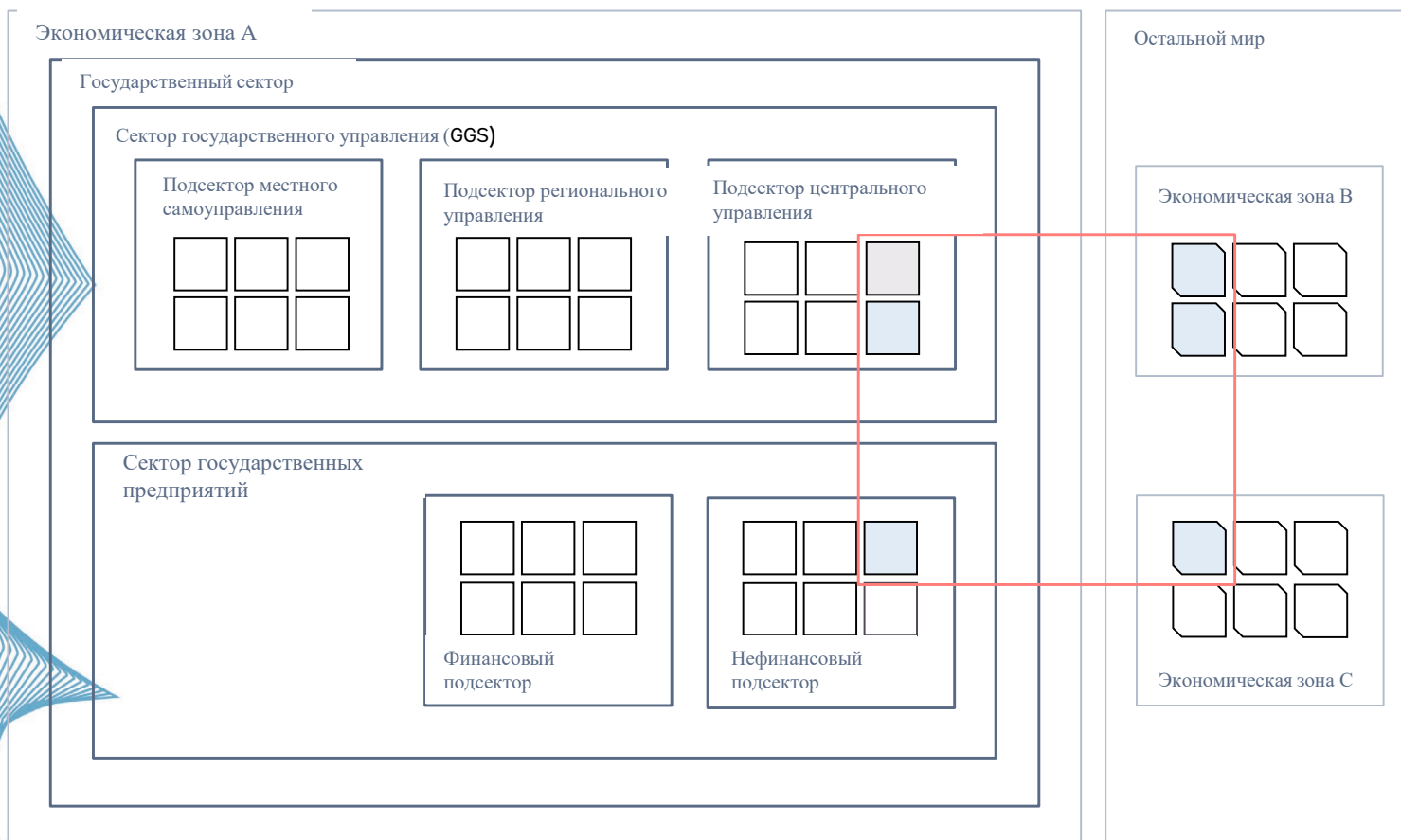
Источник: Всемирный банк, 2019 г.

- Улучшение управления государственными финансами (УГФ) обсуждается не менее 30 лет – поскольку в конце 1980-х – начале 1990-х годов начали распространяться идеи нового государственного управления, в которое вписывается УГФ.
- Хорошая система управления государственными финансами — это та, которая может точно и надежно отображать сложную экономическую реальность органов государственного управления (Ball, 2020).
- В цикле УГФ в рамках учета в государственном секторе (PSA) готовятся финансовые отчеты, которые используются в качестве исходных данных для составления статистики государственных финансов (СГФ). – Составление СГФ зависит от постоянного потока данных из PSA (Бергманн, 2009 г.).
- Однако из-за различных базовых парадигм систем, используемых в PSA и СГФ, необходим процесс гармонизации: эти различия включают объем и процедуры консолидации.

Консолидация и составление в соответствии с МСФО ОС и РСГФ 2014 года

4

В рамках консолидации на основе МСФО ОС рассматривается экономическая перспектива, основанная на концепции контроля, в то время как при составлении СГФ на основе РСГФ 2014 года используется статистическая перспектива, и сфера охвата ограничивается путем группировки институциональных единиц по секторам и подсекторам:



- Данная фигура обозначает государственную институциональную единицу, являющуюся резидентом экономической зоны А.
- ▭ В данной фигуре указывается государственная институциональная единица, не являющаяся резидентом экономической зоны А.
- Этот цвет указывает на контролирующий субъект в соответствии с принципом контроля на основе МСФО ОС 35.
- Этот цвет указывает на зависимые (подконтрольные) организации в соответствии с принципом контроля на основе МСФО ОС 35.
- ▭ Прямоугольник, образованный этой линией, указывает на хозяйственную единицу, которая интегрирует консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО ОС.
- ▭ Прямоугольник, образованный этой линией, указывает на секторы и их подсекторы, которые интегрируют составление статистических данных в соответствии с РСГФ 2014 года.

Источник: Всемирный Банк, в процессе подготовки

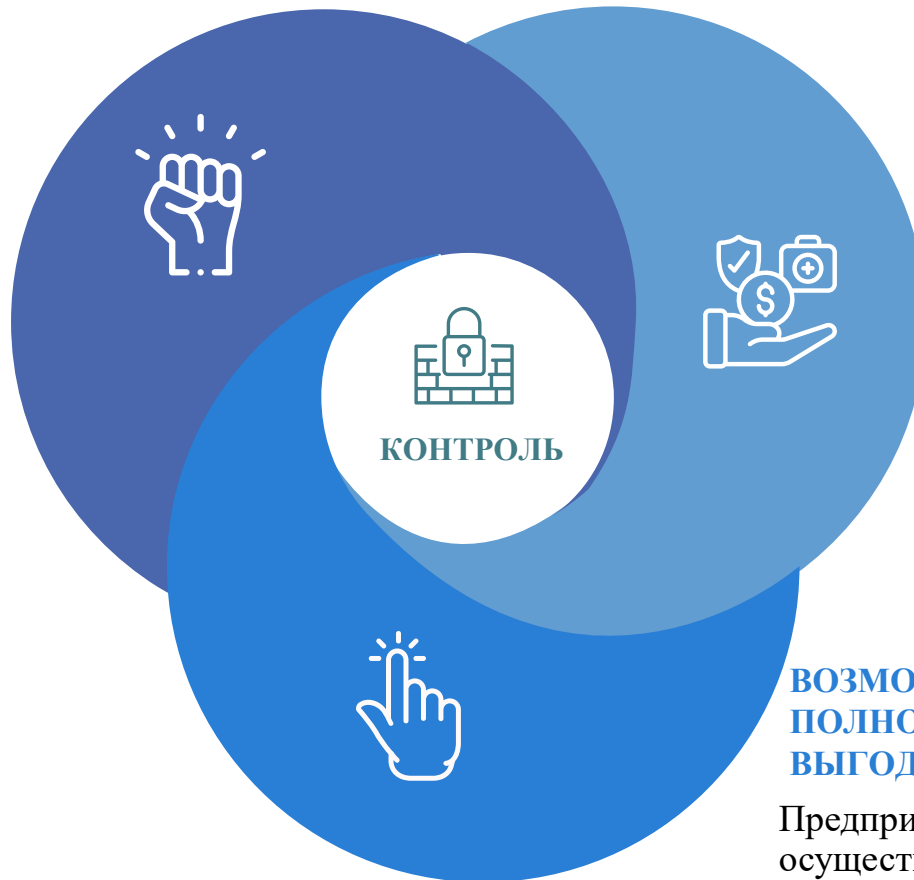
Консолидация и составление в соответствии с МСФО ОС и РСГФ 2014 года (2)

Согласно МСФО ОС, разграничение бизнес-объекта зависит от оценки и применения принципов контроля:

5

ВЛАСТЬ

Субъект имеет власть над другим субъектом.



ПОЛУЧАЕТ ВЫГОДЫ

Предприятие получает или имеет право на получение переменных выгод в связи с его участием в другом предприятии.

ВОЗМОЖНОСТЬ ИСПОЛЬЗОВАТЬ ПОЛНОМОЧИЯ ДЛЯ ВЛИЯНИЯ НА ВЫГОДЫ

Предприятие имеет возможность осуществлять полномочия по отношению к другому предприятию, чтобы влиять на характер или размер выгод в связи с участием в другом предприятии.

Источник: Всемирный банк, в процессе подготовки

Консолидация и составление в соответствии с МСФО ОС и РСГФ 2014 года (3)

6

Чтобы определить, обладает ли государство властью над субъектом, необходимо проверить, имеет ли это государство (или связанная сторона, определяемая на основе МСФО ОС 20), права, в соответствии с которыми оно может направлять соответствующую деятельность субъекта на заданное время.

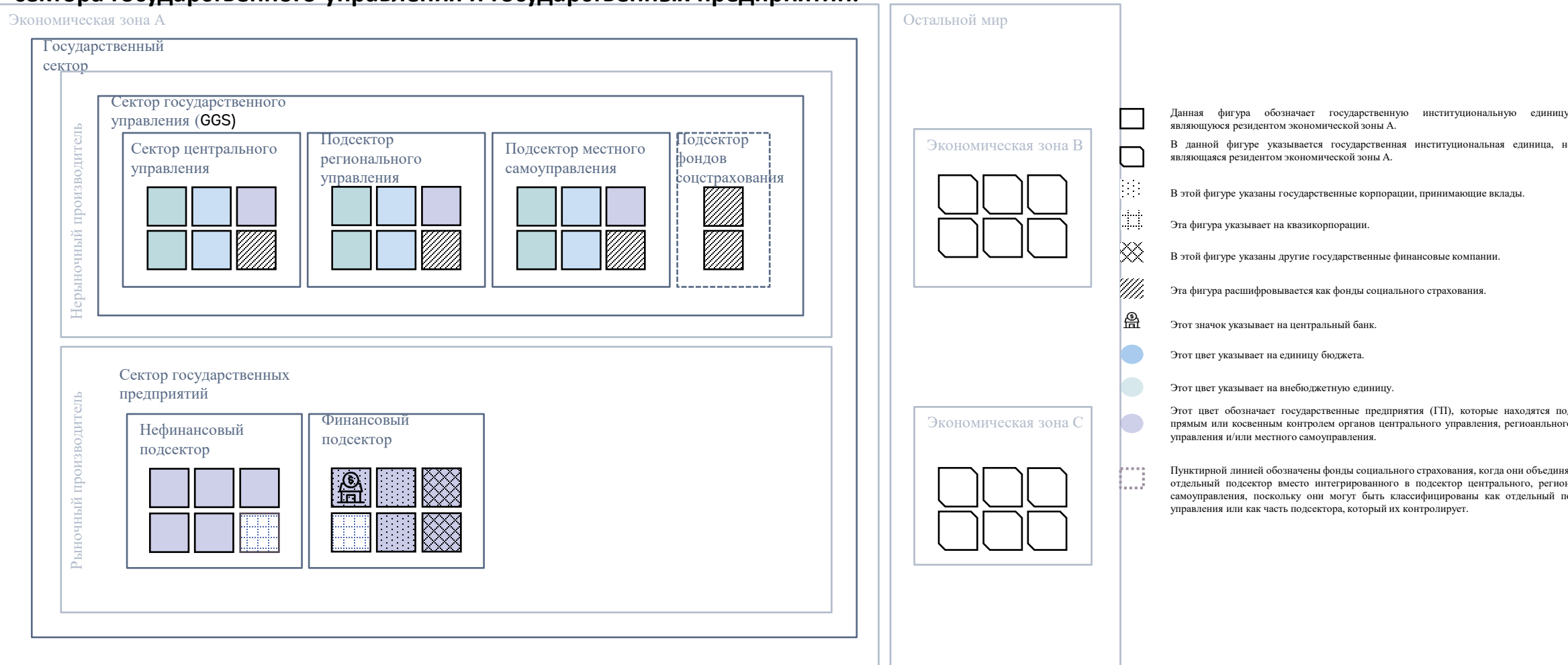


Источник: Всемирный банк, в процессе подготовки

Консолидация и составление в соответствии с МСФО ОС и РСГФ 2014 года (4)

В соответствии с РСГФ 2014 года, статистические данные должны составляться по государственному сектору, сектору государственного управления (GGS), сектору государственных предприятий, а также по всем подсекторам, входящим в состав сектора государственного управления и государственных предприятий:

7



Консолидация и составление в соответствии с МСФО ОС и РСГФ 2014 года (5)

Процесс консолидации в соответствии с МСФО ОС требует выполнения ряда шагов, включающих административные и операционные аспекты

8

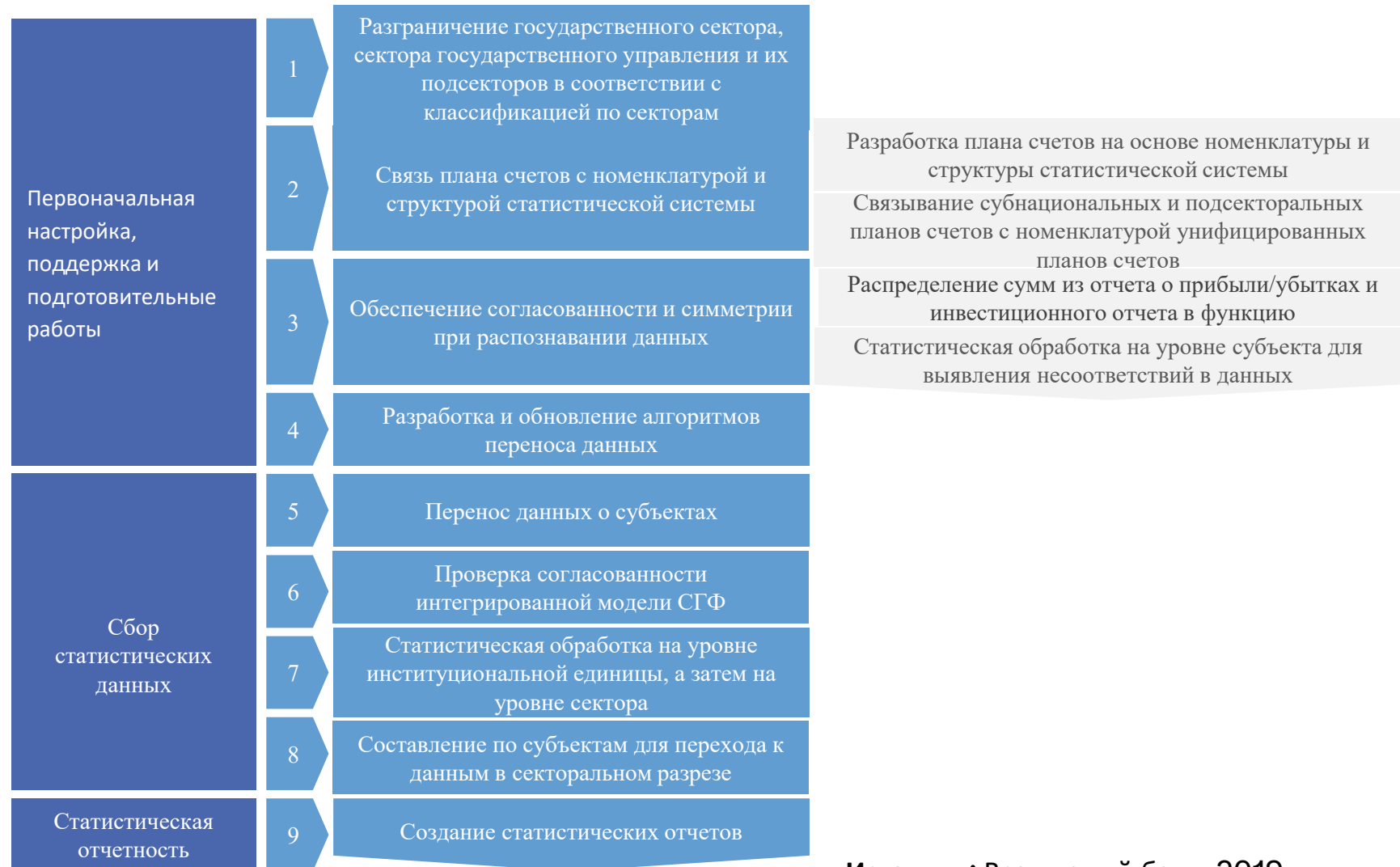


Источник: Всемирный банк, в процессе подготовки

Консолидация и составление в соответствии с МСФО ОС и РСГФ 2014 года (6)

Процесс составления статистических данных также требует выполнения ряда шагов, которые включают административные и операционные аспекты создания статистических отчетов:

9



Примеры международной практики

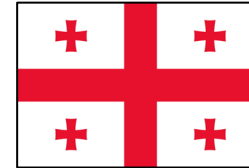
10

» Страны, применяющие МСФО ОС по методу начисления (прямо или косвенно) и РСГФ/ЕСС (Европейскую систему счетов) по методу начисления

» Бразилия



» Грузия



» Испания



» Швейцария



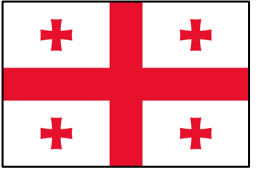
Примеры международной практики (2)



11

» Бразилия

- » Федеративная республика с тремя уровнями управления: Союз, 26 + 1 автономный штат и 5568 автономных муниципалитетов.
- » Консолидированная финансовая отчетность
 - » Консолидированная финансовая отчетность Федерации:
 - » включает Союз (включая все три ветви власти) и государственные предприятия, являющиеся нерыночными производителями на федеральном уровне. Государственные предприятия, являющиеся рыночными производителями на федеральном уровне, включаются по методу долевого участия.
 - » Применение BPSAS
 - » Консолидированные финансовые отчеты всех субнациональных субъектов: те же требования, что и для Федерации.
 - » Консолидированная финансовая отчетность государственного сектора:
 - » К ним относятся все три уровня власти (включая все три органа власти) и принадлежащие им государственные предприятия, являющиеся нерыночными производителями. Государственные предприятия, являющиеся рыночными производителями, учитываются по методу долевого участия.
- » Составление СГФ
 - » Сектор государственного управления (GGS)
 - » В него входят бюджетные и внебюджетные государственные субъекты всех трех уровней. Фонды социального страхования включаются в бюджеты соответствующих субъектов. Статистическая экстраполяция для отсутствующих муниципалитетов.
 - » Статистические данные по государственному сектору не производятся.
- » Консолидация и составление с использованием SIAFI, SICONFI и Microsoft Excel, то есть полуавтоматически.



Примеры международной практики (3)

» Грузия

- » Унитарная республика с двумя уровнями управления: центральным (включая 9 регионов) и местным (включая 2 автономные республики и 69 муниципалитетов).
- » Консолидированная финансовая отчетность
 - » Консолидированная финансовая отчетность центральных органов власти:
 - » Все единицы центральной власти – на основе финансово-бюджетных механизмов: бюджетные организации, государственные юридические лица публичного права (LEPL) и непредпринимательские (некоммерческие) юридические лица. В консолидацию не входят государственные предприятия, являющиеся рыночными производителями.
 - » Консолидированная финансовая отчетность органов местного самоуправления: такая же, как и на центральном уровне. Они издаются как дополнение к центральному уровню.
- » Составление СГФ
 - » Сектор государственного управления (GGS)
 - » Он включает в себя бюджетные и внебюджетные единицы различных центральных органов власти и органов местного самоуправления. Социальная поддержка включена в подсекторы бюджета, но фонды социального страхования отсутствуют.
 - » Высококачественные данные включают только бюджетные подсекторы.
 - » Статистические данные по государственному сектору не производятся.
- » Microsoft Excel используется для консолидации и составления на уровне органов центрального управления, а на местном уровне частично используется программное обеспечение для консолидации. В основном выполняется вручную.

Примеры международной практики (4)



» Испания

- » Парламентская монархия. Децентрализованное унитарное государство; центральный уровень, 17+2 автономных региональных администраций и 50+8129 органов местного самоуправления; учреждения социального страхования.
- » Консолидированная финансовая отчетность
 - » Консолидированная финансовая отчетность на национальном уровне:
 - » К ним относятся AGE (контролирующая организация), административные органы и органы социального страхования, некоммерческие организации и государственные предприятия, являющиеся рыночными и нерыночными производителями.
 - » В соответствии с МСФО ОС 35.
 - » Консолидированные финансовые отчеты всех субнациональных субъектов: консолидация обязательна только с 2022 года и только для организаций > 50.000 жителей.
- » Составление СГФ
 - » Сектор государственного управления (GGS) в соответствии с ECC 2010.
 - » Центральные, региональные органы власти и органы местного самоуправления, а также фонды социального страхования.
 - » Статистические данные по государственному сектору не производятся.
- » Консолидация и составление с помощью различных автоматизированных инструментов и Excel. В основном выполняется автоматически.



Примеры международной практики (5)

14

» Швейцария

- » Федеративное государство, состоящее из конфедерации, 26 суверенных кантонов и 2142 автономных коммун.
- » Консолидированная финансовая отчетность
 - » Консолидированная финансовая отчетность Конфедерации:
 - » К ним относятся все три ветви власти и специальные счета, децентрализованные административные единицы, государственные предприятия, являющиеся рыночными и нерыночными производителями, учреждения социального страхования.
 - » В соответствии с МСФО ОС 35, публикуются на официальных языках и на английском языке.
 - » Консолидированная финансовая отчетность всех субнациональных организаций: только на добровольной основе
- » Составление СГФ
 - » Сектор государственного управления (GGS)
 - » Центральные, региональные органы власти и органы местного самоуправления, а также фонды социального страхования.
 - » Статистические данные по государственному сектору не производятся.
- » Для процесса консолидации используются автоматизированные инструменты, а для составления — R и Excel. Финансовая отчетность в основном автоматизирована, а статистика полуавтоматизирована.

Примеры международной практики (6)

15

- » Передовая международная практика консолидации
 - » Выявление субъектов, которые необходимо консолидировать
 - » Использование унифицированных планов счетов, включая конкретную дезагрегацию для облегчения идентификации взаимных транзакций
 - » Проверка согласованности данных
 - » Фокус на организациях, суммы которых существенны для консолидированной финансовой отчетности
 - » Унификация конечной даты финансовой отчетности, принципов и политики бухгалтерского учета путем корректировки
 - » Выявление и устранение взаимных транзакций
 - » Проверка консолидированных данных
 - » Модификация консолидированных данных в случае внесения изменений в отдельные финансовые отчеты консолидируемых предприятий (например, после аудита)
 - » Перевод и публикация консолидированной финансовой отчетности

Примеры международной практики (7)

16

» Передовая международная практика составления

- » Определение субъектов, которые необходимо включить в составление
- » Использование электронных средств для получения данных от субъектов, включенных в составление
- » Проверка согласованности данных
- » Установление партнерских отношений с другими организациями, имеющими дело с дополнительными данными
- » Использование унифицированного плана счетов согласованного с РСГФ
- » Выявление и устранение взаимных транзакций
- » Проверка составленных данных

Предложение по общему и всеобъемлющему процессу консолидации и составления

Предлагаемый общий и всеобъемлющий процесс консолидации и составления объединяет необходимые действия для процесса консолидации в соответствии с МСФО ОС без учета принципов контроля, а также основные действия для процесса составления в соответствии с РСГФ 2014 года.

17



Предложение по общему и всеобъемлющему процессу консолидации и составления (2)

18



Проблемы и стратегия смягчения последствий

19

#	Проблемы	Стратегия смягчения последствий
1	Конституционные договоренности. В федеративных и некоторых децентрализованных странах сложно получить данные от субнациональных организаций.	Начать внедрение на национальном уровне и распространить масштабы консолидации на субнациональный уровень.
2	Юридические требования. В некоторых юрисдикциях объем консолидированной финансовой отчетности, а также деятельность, методологии и процедуры консолидации уже определены законом. Каждое изменение должно быть одобрено законодательной властью, а в некоторых случаях даже на наднациональном уровне (например, в Европейском Союзе).	Показать лицам, принимающим решения, преимущества интегрированного процесса консолидации и составления.

Проблемы и стратегия смягчения последствий (2)

20

#	Проблемы	Стратегия смягчения последствий
3	Разная учетная политика. В одной юрисдикции может существовать несколько систем и политик бухгалтерского учета, которые применяются к органам государственного управления и другим организациям государственного сектора (например, государственным предприятиям).	Опубликовать специальные инструкции и рекомендации по закрытию периода бухгалтерского учета, чтобы получить информацию в соответствии с той же системой и политикой бухгалтерского учета.
4	Отсутствие единого и согласованного плана счетов по подаче информации. Некоторые юрисдикции еще не опубликовали планы счетов, которые применялись бы ко всем субъектам государственного сектора и согласовывались бы со статистическими системами.	Опубликовать унифицированный и согласованный план счетов для представления информации, принять структуру и номенклатуру, способную удовлетворить требования к отчетности бюджета, бухгалтерской и статистической системы.

Проблемы и стратегия смягчения последствий (3)

21

#	Проблемы	Стратегия смягчения последствий
5	Отсутствие Комплексной информационной системы финансового управления (IFMIS). В некоторых юрисдикциях нет автоматизированной системы, такой как IFMIS, или алгоритма переноса данных для реализации процесса консолидации и составления.	Согласовать учетную политику и план счетов, а также рассмотреть различные механизмы финансирования и способы разработки систем (готовые коммерческие продукты (COTS) или системы, разработанные собственными силами, использование программного обеспечения с открытым исходным кодом).
6	Несоответствия между бухгалтерским и статистическим подходами. Обычно существуют различия в признании и оценке экономических операций при использовании стандартов бухгалтерского учета и статистических правил.	Убедиться, что все необходимые статистические корректировки выполнены.

Выводы

22

- ✓ Консолидированная финансовая отчетность включает несколько субъектов, которые являются юридически независимыми.
- ✓ В отличие от отдельных финансовых отчетов, они отвечают не на юридические, а на экономические вопросы.
- ✓ Консолидированные финансовые отчеты предоставляют дополнительную информацию, поскольку они включают несколько юридических лиц в то, что называется хозяйствующим субъектом.
- ✓ Эта дополнительная экономическая информация необходима, поскольку в организационную структуру государства входят различные субъекты, самостоятельные юридически, но не экономически.

Выводы (2)

23

- ✓ Экономическая зависимость может быть связана с:
 - финансированием за счет налоговых поступлений или долга, которое обычно управляется в рамках бюджета, составленного и расходуемого исполнительной властью и утверждаемого законодательной ветвью власти.
 - потенциальные финансовые и операционные риски, которым подвержены органы государственного управления
 - периодические или непериодические переводы между субъектами, что может привести к неправильной/неполной информации на уровне отдельных финансовых отчетов.
- ✓ Страны могут иметь разные масштабы консолидации, которые зависят от информационных потребностей пользователей и применяемых стандартов бухгалтерского учета или статистики.
- ✓ Также возможно наличие нескольких областей консолидации, а не только одной, и, следовательно, более одного набора консолидированных финансовых отчетов.

Выводы (3)

24

- ✓ С другой стороны, СГФ также является результатом процесса консолидации, хотя для статистики применяется не понятие экономического субъекта, а понятие экономических секторов.
- ✓ Этот секторный подход предполагает применение статистических оценок и корректировок, которые приводят к более высокому уровню существенности.
- ✓ Другими словами, СГФ включает целые секторы, но не так точно, как консолидированная финансовая отчетность.
- ✓ Поэтому процессы консолидации и составления похожи, но не идентичны.
- ✓ Таким образом, консолидированная финансовая отчетность и СГФ отвечают конкретным потребностям в информации.
- ✓ Они показывают финансово-экономическую информацию о ряде субъектов и секторов в зависимости от вида отчетности.

Рекомендации

25

- ✓ Процессы консолидации и составления должны активно управляться.
- ✓ Эти процессы не заданы, и управление ими может уменьшить их сложность и повысить качество производимой информации, если принять соответствующие меры.
- ✓ Определите субъекты, которые необходимо включить в консолидацию/составление.
- ✓ Разработайте и используйте согласованный план счетов, включая конкретные дезагрегации, чтобы облегчить идентификацию взаимных транзакций.
- ✓ Согласуйте срок представления финансовой отчетности, принципы и политику бухгалтерского учета.
- ✓ Разработайте и внедрите IFMIS.
- ✓ Перепроверьте согласованность исходных данных и консолидированной информации.
- ✓ Сосредоточьтесь на организациях, суммы которых являются существенными для консолидированной финансовой отчетности.
- ✓ Обеспечьте выявление и устранение взаимных сделок.
- ✓ Обновляйте консолидированную информацию в случае внесения изменений в отдельные

Спасибо!