

Табалина С.А.

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ СЕКТОРА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

Аннотация

В статье описаны международные стандарты финансовой отчетности организаций сектора государственного управления и перспективы их использования в Российской Федерации. Рассматриваются информационные потребности различных субъектов о деятельности организаций сектора государственного управления, состав их финансовой отчетности, основные отличия международных стандартов отчетности для общественного и коммерческого секторов.

Ключевые слова: сектор государственного управления, МСФООС, финансовая отчетность.

Субъекты сектора государственного управления – органы власти публично-правовых образований и созданные ими учреждения – получают ресурсы от налогоплательщиков, различных международных и национальных организаций, кредиторов и др. с целью использования при оказании услуг (предоставлении товаров) гражданам и другим получателям. Эти субъекты несут ответственность за управление полученными ресурсами и их рациональное и эффективное использование перед теми, кто их выделяет, перед законодательными органами и обществом в целом.

И сами субъекты сектора государственного управления, и те, кто предоставляет им ресурсы, и получатели услуг (товаров) сектора нуждаются в информации о результатах использования предоставленных ресурсов. Такая информация должна быть представлена в систематизированном, удобном для понимания пользователей виде, и одним из способов ее представления является финансовая отчетность субъектов сектора государственного управления.

Руководству субъектов сектора государственного управления, а также законодательным органам, которым они подотчетны, необходима информация, показывающая, насколько правильно, эффективно и результативно используются предоставленные в их распоряжение ресурсы. Им также будет полезна информация о том, какой объем услуг будет предоставлен сектором государственного управления в будущем и каков объем необходимых для этого ресурсов.

Ресурсы для сектора государственного управления предоставляются как в принудительном порядке – налогоплательщиками, так и добровольно – кредиторами, наднациональными и национальными финансирующими организациями.

В целях принятия решений и реализации принципа подотчетности получателей ресурсов «поставщики» ресурсов и их представители нуждаются в информации, опираясь на которую они могут вынести обоснованные суждения относительно того:

- в какой степени субъект достигает своих целей с помощью целесообразного использования ресурсов, привлеченных в отчетный период;
- из каких источников субъект финансирует текущие затраты – из средств, привлеченных в текущем периоде от налогоплательщиков, или из заемных средств;
- следует ли увеличить или уменьшить финансирование субъекта в будущем, и если увеличить, то каковы возможные источники дополнительных ресурсов.

Кредиторам необходима информация, которая позволила бы оценить ликвидность активов субъекта и подтвердить, что задолженность будет возвращена в полном объеме и в оговоренные сроки. Организации, предоставляющие безвозмездное финансирование, нуждаются в информации, которая позволяет оценить, насколько экономично, эффективно и результативно используются средства на оговоренные цели.

Налогоплательщики не являются добровольными поставщиками средств и не могут принимать решения относительно того, предоставлять или не предоставлять в будущем ресурсы сектору государственного управления. Однако они вправе принимать решения при выборе своих представителей в законодательные органы власти, и эти решения могут в итоге повлиять на распределение ресурсов в общественном секторе.

На международном уровне вопросы составления и представления такой отчетности пользователям рассматриваются в Международных стандартах финансовой отчетности общественного сектора (МСФООС) (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), которые выпускает Совет по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (International Public Sector Accounting Standards Board, ранее – Комитет по общественному сектору) Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC). Для целей МСФООС к общественному сектору относятся национальные и региональные правительства (т.е. правительства штатов, провинций, территорий), а также местные правительства (муниципалитеты) и их учреждения (т.е. агентства, советы, комиссии и

организации). Общественный сектор не включает частные некоммерческие организации и учреждения. Таким образом, термин «общественный сектор» (public sector), используемый в стандартах, соответствует термину «сектор государственного управления», используемому как в отечественной литературе, так и в нормативных правовых актах Российской Федерации в соответствии с определением Системы национальных счетов (СНС).

Стандарты являются официальными требованиями к финансовой отчетности, установленными Советом по МСФООС. По мнению Совета по МСФООС, применение стандартов и раскрытие в отчетности факта этого применения приведут к существенному повышению качества финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора и сопоставимости информации об организациях общественного сектора во всем мире. Это также приведет к большей информированности правительств при принятии ими решений по вопросам распределения ресурсов, при этом будет повышаться прозрачность и подотчетность правительств.

МСФООС применяются к финансовой отчетности общего назначения субъектов общественного сектора. МСФООС не применяются государственными коммерческими предприятиями, которые должны использовать те же стандарты, что и частные организации коммерческого сектора.

Финансовая отчетность общего назначения – это отчетность, которая выпущена для пользователей, не имеющих возможностей затребовать финансовую информацию для удовлетворения своих конкретных информационных потребностей. Такими пользователями являются, например, граждане, избиратели и их представители и другие члены общества.

В дополнение к финансовым отчетам общего назначения учреждения и организации могут готовить финансовые отчеты для других пользователей, таких как органы управления, законодательные органы, и других субъектов, осуществляющих контрольные функции, которые вправе требовать финансовые отчеты, подготовленные для удовлетворения их специфических информационных потребностей. Такие финансовые отчеты называются финансовыми отчетами специального назначения. Совет по МСФООС приветствует использование МСФООС, где это возможно, при подготовке финансовых отчетов специального назначения.

Совет по МСФООС выпускает два вида стандартов: МСФООС, применяемые при использовании метода начисления, и МСФООС, применяемые при ведении учета по кассовому методу.

Основным финансовым отчетом при подготовке отчетности по кассовому методу является отчет о денежных поступлениях и платежах. МСФООС для отчетности, подготовленной по кассовому методу, приветствуют добровольное раскрытие организациями информации по методу начисления в тех случаях, когда основные их финансовые отчеты подготовлены по кассовому методу.

Финансовая отчетность субъектов общественного сектора, подготовленная по методу начисления, включает:

- отчет о финансовом положении;
- отчет о финансовых результатах;

- отчет о движении денежных средств;
- отчет об изменении чистых активов/капитала;
- пояснения к указанным отчетам.

Таким образом, финансовая отчетность общего назначения раскрывает информацию о финансовом положении правительств или других субъектов общественного сектора на отчетную дату, а также о финансовых результатах, денежных потоках и изменениях в чистых активах в течение отчетного периода.

Финансовая отчетность общего назначения также включает и нефинансовую информацию о таких аспектах деятельности субъектов общественного сектора, как:

- результаты деятельности по оказанию услуг (предоставлению товаров) за отчетный период, включая экономичность, эффективность и результативность использования ресурсов в соответствии с принятыми бюджетами и другими законодательными актами, которые санкционируют привлечение и использование ресурсов;
- планы и целевые показатели по оказанию услуг (предоставлению товаров) в будущем, включая ожидаемый объем услуг (товаров) и источники получения ресурсов, необходимых для выполнения этих планов и достижения целевых показателей.

Информация о финансовом положении субъекта общественного сектора позволит пользователям определить объем ресурсов, который находится в распоряжении субъекта и может быть использован для оказания услуг в будущем, и потребность субъекта в дополнительных ресурсах на отчетную дату. Эта информация полезна при вынесении суждений в отношении:

- эффективности управления ресурсами субъекта;
- степени, в которой имеющийся объем ресурсов достаточен для оказания услуг в будущем в запланированных объемах;
- объема будущих денежных потоков, который необходим субъекту для покрытия текущих потребностей и оказания услуг в будущем.

Информация о финансовых результатах субъектов общественного сектора позволяет выносить суждения относительно того, насколько экономично субъект распоряжается своими ресурсами и эффективно их использует для достижения поставленных целей. Финансовый результат субъекта общественного сектора не может быть адекватно оценен лишь констатацией профицита или дефицита (прибыли или убытка), для его оценки необходимо также проанализировать:

- цели, на которые расходовались ресурсы в течение отчетного периода;
- эффективность и результативность оказания услуг в течение отчетного периода;
- изменения количества и состава ресурсов в течение отчетного периода.

Информация о денежных потоках субъектов общественного сектора позволяет оценить ликвидность и платежеспособность субъекта. Она демонстрирует, какими способами субъект привлекает и использует денежные средства в текущем периоде, включая заимствования и выплаты по займам, приобретение и продажу активов, например, основных средств.

Кроме того, для субъектов общественного сектора крайне важна роль бюджета. Бюджеты субъектов общественного сектора публикуются, и информация о них доступна широкому кругу лиц. Субъекты коммерческого сектора крайне редко делают свои бюджеты доступными для внешних пользователей.

Во всем мире принятый бюджет считается основным методом, с помощью которого законодательная власть может осуществлять контроль расходов общественных финансов и реализуется принцип подотчетности субъектов общественного сектора и их руководства. Бюджет предоставляет пользователям необходимую информацию для сопоставления реальных расходов с запланированными и оценки получившегося в результате дефицита или профицита за отчетный период. Эта информация дает возможность определить, насколько успешно организации общественного сектора достигают поставленные финансовые цели. Таким образом, сравнение фактических показателей с показателями, запланированными в бюджете, предоставляет информацию о финансовых результатах и позволяет организациям отчитываться перед законодательными органами и обществом в целом. С учетом важности информации о бюджете МСФООС предусматривают представление информации о бюджете в составе финансовой отчетности субъектов общественного сектора в форме отдельного отчета или в составе пояснений к отчетности.

Финансовые отчеты, подготовленные по методу начисления, считаются соответствующими МСФООС только в том случае, если соблюдены все требования каждого стандарта.

Субъекты сектора государственного управления в Российской Федерации также обязаны формировать финансовую отчетность по методу начисления. Но в отличие от МСФООС в комплект отчетности в РФ не входят отчет о движении денежных средств и отчет об изменениях чистых активов/капитала.

Отчетность субъектов общественного сектора РФ не подразделяется на отчетность общего назначения, предоставляемую широкому кругу внешних пользователей, и отчетность специального назначения, предоставляемую пользователям, имеющим возможность требовать представления отчетности в соответствии со своими потребностями в информации (вышестоящие организации, органы власти и управления, органы надзора и контроля и т.п.).

В результате, с одной стороны, отчетность субъектов общественного сектора в РФ является очень объемной по составу и содержанию форм, а с другой стороны, представление такого объема информации широкому кругу пользователей, включая граждан и их объединения, является избыточным, что снижает релевантность предоставляемой информации.

В Российской Федерации для бухгалтерского учета и отчетности субъектов общественного сектора установлены иные правила, нежели для субъектов коммерческого сектора, хотя регулирование бухгалтерского учета и отчетности для обеих групп субъектов осуществляется Минфином России.

МСФООС для отчетности, подготовленной по методу начисления, разрабатываются путем конвергенции с международными стандартами финансовой отчетности, выпускаемыми Советом по МСФО. При этом Совет по МСФООС пытается по возможности сохранить бухгалтерские

подходы и оригинальный текст МСФО, за исключением тех важных вопросов, касающихся общественного сектора, где необходимо отступление от МСФО. Кроме того, в МСФООС рассматриваются и те вопросы финансовой отчетности, которые не рассмотрены или рассмотрены не полностью в МСФО.

По состоянию на 2011 г. опубликован 31 международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора и отдельный стандарт по отчетности, сформированный по кассовому методу (1). Перечень стандартов представлен в таблице 1. Названия стандартов приведены в переводе автора, поскольку официальный перевод МСФООС на русский язык пока не завершен.

Таблица 1

№ стандарта	Наименование (рус.)	Наименование (англ.)
IPSAS 1	Представление финансовых отчетов	Presentation of Financial Statements
IPSAS 2	Отчеты о движении денежных средств	Cash Flow Statements
IPSAS 3	Учетная политика, изменение учетных оценок и ошибки	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
IPSAS 4	Влияние изменений курсов иностранных валют	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IPSAS 5	Затраты по займам	Borrowing Costs
IPSAS 6	Консолидированные и индивидуальные финансовые отчеты	Consolidated and Separate Financial Statements
IPSAS 7	Инвестиции в ассоциированные организации	Investments in Associates
IPSAS 8	Вложения в совместные предприятия	Interests in Joint Ventures
IPSAS 9	Доходы от обменных операций	Revenue from Exchange Transactions
IPSAS 10	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IPSAS 11	Строительные контракты	Construction Contracts
IPSAS 12	Материально-производственные запасы	Inventories
IPSAS 13	Аренда	Leases
IPSAS 14	События после отчетной даты	Events After the Reporting Date
IPSAS 15	Финансовые инструменты: раскрытие и представление	Financial Instruments: Disclosure and Presentation
IPSAS 16	Инвестиционная собственность	Investment Property
IPSAS 17	Имущество, машины и оборудование	Property, Plant and Equipment
IPSAS 18	Отчетность по сегментам	Segment Reporting
IPSAS 19	Резервы, условные обязательства и условные активы	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IPSAS 20	Раскрытие информации о связанных сторонах	Related Party Disclosures
IPSAS 21	Обесценение активов, не генерирующих денежные средства	Impairment of Non-Cash Generated Assets

IPSAS 22	Раскрытие информации о секторе государственного управления	Disclosure of information about the General Government Sector
IPSAS 23	Доходы от необменных операций (налоговые доходы и трансферты)	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)
IPSAS 24	Представление бюджетной информации в финансовых отчетах	Presentation of Budget Information in Financial Statements
IPSAS 25	Выплаты работникам	Employee Benefit
IPSAS 26	Обесценение активов, генерирующих денежные средства	Impairment of Cash-Generating Assets
IPSAS 27	Сельское хозяйство	Agriculture
IPSAS 28	Финансовые инструменты: представление	Financial Instruments: Presentation
IPSAS 29	Финансовые инструменты: признание и оценка	Financial Instruments: Recognition and Measurement
IPSAS 30	Финансовые инструменты: раскрытие информации	Financial Instruments: Disclosures
IPSAS 31	Нематериальные активы	Intangible Assets

Большинство стандартов МСФООС рассматривают те же вопросы, что и международные стандарты организаций для коммерческого сектора, другие стандарты являются специфическими для общественного сектора. К стандартам, рассматривающим специфические для общественного сектора вопросы, относятся:

- МСФООС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» (IPSAS 21 Impairment of Non-Cash Generated Assets);
- МСФООС 22 «Раскрытие информации о секторе государственного управления» (IPSAS 22 Disclosure of information about the General Government Sector);
- МСФООС 23 «Доходы от необменных операций (налоговые доходы и трансферты)» (IPSAS 23 Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers));
- МСФООС 24 «Представление бюджетной информации в финансовых отчетах» (IPSAS 24 Presentation of Budget Information in Financial Statements).

Другие стандарты МСФООС по методу начисления основаны на международных стандартах финансовой отчетности для коммерческих организаций, но не полностью повторяют их, а включают и вопросы, специфические для общественного сектора.

И наоборот, положения ряда стандартов МСФО (IFRS/IAS) для организаций коммерческого сектора и разъяснений к ним не нашли отражения в международных стандартах для общественного сектора, поскольку касаются операций или таких видов активов, обязательств, доходов и расходов, которые отсутствуют или крайне редко встречаются в общественном секторе. Например, к таким стандартам относятся МСФО 2 «Платежи долевыми инструментами» (IFRS2 Share-based Payment), МСФО 3 «Комбинации бизнеса» (IFRS3 Business Combinations), МСФО 12 «Налоги на прибыль» (IAS 12 Income Taxes), МСФО 33 «Прибыль на акцию» (IAS33 Earnings per Share) и пр.

Часть стандартов МСФО пока не нашла отражения в стандартах МСФООС в силу фактора времени. Период между принятием МСФО и принятием аналогичного МСФООС составляет в среднем около 5 лет.

Таким образом, стандарты МСФООС можно разделить на две большие группы: стандарты, охватывающие вопросы учета и отчетности, общие для коммерческого и общественного секторов, и стандарты, охватывающие вопросы, касающиеся исключительно общественного сектора.

Специфика субъектов общественного сектора обусловлена прежде всего характером их деятельности, основной целью которой является не извлечение прибыли, а предоставление обществу определенных услуг и товаров. Это означает, что большая часть операций общественного сектора относится к необменным операциям, т.е. товары и услуги предоставляются членам общества на безвозмездной основе или за минимальное, символическое возмещение. Кроме того, операции субъектов общественного сектора являются обязательными, осуществляются в принудительном порядке: например, получение налоговых доходов публично-правовыми образованиями, оказание услуг (прежде всего в социальной сфере), финансируемых за счет налоговых доходов или трансфертов, полученных от других субъектов, и т.п. Таким образом, организации общественного сектора аккумулируют и распределяют блага в соответствии с политической волей правительств, но не создают их.

В частном секторе, напротив, большинство операций являются добровольными обменными, т.е. операциями, когда один субъект получает активы или услуги и передает контрагенту приблизительно такую же ценность.

В отличие от организаций частного сектора, существование субъектов общественного сектора не зависит от того, насколько успешно они генерируют прибыль и генерируют ли ее вообще. В связи с этим успешность организаций общественного сектора только частично может быть оценена посредством анализа отчета об их финансовом положении на отчетную дату и финансовых результатах за отчетный период.

Отчетность субъектов общественного сектора в силу особенностей их деятельности и финансирования имеет свои специфические характеристики, отличающие ее от отчетности коммерческих организаций.

Прежде всего это касается допущения непрерывности деятельности организаций, которое является основополагающим при подготовке финансовой отчетности. В соответствии с указанным принципом при подготовке и представлении финансовой отчетности пользователям предполагается, что организация в обозримом будущем продолжит функционировать и выполнять возложенные на нее в соответствии с законом или договором обязательства. Если существует намерение руководства ликвидировать субъект, приостановить его деятельность или если отсутствует реальная альтернатива тому, чтобы поступить подобным образом, то отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности субъекта, и этот факт и его причины должны быть раскрыты вместе с тем методом учета, по которому составлена финансовая отчетность.

Для организаций сектора государственного управления предположения о непрерывности деятельности основаны не только и не столько на про-

верке ликвидности и платежеспособности, которые обычно применяются к коммерческим организациям, сколько на анализе других факторов, например таких как:

- наличие у субъекта многолетних соглашений о финансировании или иных соглашений, которые подтверждают непрерывность его работы;
- текущие и ожидаемые результаты деятельности субъекта;
- объявленные или потенциальные реструктуризации организационных единиц;
- оценка доходов или вероятности продолжения государственного финансирования;
- возможные источники замещения финансирования и т.п.

При оценке непрерывности деятельности правительства во внимание принимается возможность собирать налоги и иные обязательные платежи, что позволяет рассматривать субъекты как действующие непрерывно, даже если они на протяжении длительного периода времени функционируют с отрицательными чистыми активами.

Еще одна особенность стандартов общественного сектора заключается в отличных от коммерческого сектора критериях признания активов и обязательств. Если для субъектов коммерческого сектора активом признается ресурс, который контролируется в результате прошлых событий, а в будущем принесет субъекту увеличение экономических выгод, то для субъектов общественного сектора актив – это ресурс, от которого в будущем ожидают увеличения экономических выгод или сервисного потенциала. Соответственно, обязательство субъектов общественного сектора – это задолженность, возникающая в результате прошлых событий, урегулирование которой приведет к оттоку ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды или сервисный потенциал.

Сервисный потенциал – понятие, специфическое именно для общественного сектора. Под сервисным потенциалом понимается способность активов обеспечивать оказание услуг или производство товаров в соответствии с целями субъекта.

В коммерческом секторе активы, которые не принесут в будущем экономических выгод, не могут рассматриваться как отвечающие критериям признания и не должны отражаться в отчетности субъекта. Активы субъектов общественного сектора зачастую не приносят экономических выгод в форме денежного потока, но обладают сервисным потенциалом, который позволяет использовать их для реализации государственной политики через субъекты общественного сектора. Например, активы объектов социальной сферы – здания и оборудование муниципальных школ, больниц и поликлиник – не генерируют потоки денежных средств, но, несомненно, обладают сервисным потенциалом, который позволяет этим учреждениям осуществлять функции в сферах, соответственно, образования и здравоохранения. К активам, которые не способны генерировать денежные средства, но обладают сервисным потенциалом, относятся также вооружения (не предназначенные для поставок за рубеж на коммерческой основе), рекреационные сооружения, зеленые насаждения и т.д.

Другое понятие, характерное исключительно для общественного сектора, – активы наследия (heritage assets). Активы наследия – это активы, обладающие культурной, экологической или исторической ценностью. Примерами активов культурного наследия являются исторические здания и монументы, места археологических раскопок, заповедники и природные охраняемые территории, а также произведения искусства. Активы наследия могут быть и нематериальными. Примерами таких нематериальных активов могут служить кино- и фотохроники важных исторических событий, права на использование изображений исторических личностей на коллекционных монетах и почтовых марках и т.п. Активы наследия обладают следующими характеристиками (хотя эти характеристики не являются присущими исключительно таким активам):

- их культурная, экологическая, просветительская и историческая ценность вряд ли может быть полностью отражена через их стоимость, основанную исключительно на рыночных ценах;
- юридические или иные установленные законом нормы могут накладывать запреты или серьезные ограничения на их продажу или передачу;
- зачастую они являются незаменимыми, и их ценность может возрастать со временем, даже если их физическое состояние ухудшается;
- в ряде случаев сложно установить срок их полезного использования, который в некоторых случаях может составлять несколько сотен лет.

Субъекты общественного сектора могут владеть значительным фондом активов культурного наследия, которые приобретались в течение многих лет и различными способами, в том числе посредством покупки, дара, завещания и конфискации. Этими активами редко владеют ради их способности генерировать притоки денежных средств, кроме того, могут существовать юридические или социальные препятствия для их использования в таких целях.

Некоторые активы культурного наследия обладают сервисным потенциалом, отличным от их культурной ценности, например, исторические здания могут использоваться в качестве служебных помещений. В таких случаях они могут признаваться в отчетности и оцениваться на той же основе, что и основные средства. Сервисный потенциал других активов культурного наследия, например памятников и остатков (руин) сооружений древности, ограничен их культурными характеристиками. Признание таких активов в финансовой отчетности субъектов общественного сектора не требуется, но и не запрещается.

В Российской Федерации необходимость совершенствования системы отчетности субъектов общественного сектора связана с реализацией поставленной Правительством РФ задачи повышения эффективности и прозрачности использования бюджетных средств, а также изменениями в составе и организационно-правовой форме субъектов общественного сектора, связанными с вступлением в силу Федерального закона от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений».

Принципы и подходы, положенные в основу международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора, как и опыт применения МСФООС другими странами, могут быть использованы в процессе совершенствования национальных стандартов учета и отчетности субъектов сектора государственного управления.

Использование МСФООС в данном случае является продуктивным, поскольку стандарты разработаны с учетом передового опыта различных стран мира и в настоящее время уже накоплен опыт их применения полностью или частично, как в развитых странах (Новая Зеландия, Австралия, США), так и в развивающихся (Перу, Румыния).

Международная федерация бухгалтеров, специалисты МВФ и Мирового банка указывают на такие преимущества принятия МСФООС, как:

- повышение прозрачности национальной финансовой системы;
- существенное улучшение процедур управления активами, в особенности основными средствами;
- улучшение контроля финансовых активов и финансовых обязательств;
- повышение квалификации специалистов, обеспечивающих функционирование национальной финансовой системы;
- более эффективное использование ресурсов национальной экономики, включая трудовые ресурсы.

Имеется также опыт перехода на МСФООС и на постсоветском пространстве. Так, в Республике Казахстан в настоящее время осуществляется реформа с целью внедрения национальных правил учета и отчетности в бюджетной сфере, соответствующих МСФООС. С этой целью в Республике принят и реализуется План действий по совершенствованию бухгалтерского учета и финансовой отчетности государственных учреждений на 2009–2013 гг., в соответствии с которым на основе МСФООС разработаны и утверждены:

- учетная политика государственных учреждений;
- правила ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях;
- план счетов бухгалтерского учета государственных учреждений;
- формы и порядок составления и представления финансовой отчетности;
- правила составления администраторами бюджетных программ консолидированной финансовой отчетности.

Пилотное внедрение указанных документов начато в 2011 г. в пяти органах исполнительной власти Республики Казахстан – Министерстве финансов, Министерстве труда и занятости, Министерстве образования, Министерстве сельского хозяйства и Министерстве транспорта – и двух публично-правовых образованиях: Караганде и Акмолинской области. Процесс пилотного внедрения МСФООС является постепенным, результатом его должна стать подготовка в соответствии с МСФООС годовой отчетности пилотных субъектов за 2013 г. Затем предполагается, при необходимости, внести соответствующие коррективы в разработанные документы и распространить действие новых стандартов на все государственные учреждения Республики. Таким образом, о результатах реформы можно будет судить только через несколько лет.

При разработке подходов к осуществлению реформы отчетности организаций сектора государственного управления следует проанализировать возможные способы совершенствования отчетной системы, среди которых:

- полное принятие МСФООС в качестве национальных стандартов;
- разработка собственных национальных стандартов на основе МСФООС.

Второй путь представляется более целесообразным, так как позволяет учесть особенности национальной системы учета, а также разрабатывать и внедрять новые стандарты в той последовательности, которая является наиболее целесообразной с точки зрения затрат и результатов.

По такому пути реформы системы отчетности общественного сектора в настоящее время движется Казахстан. Аналогичный подход был использован и в отечественной практике в процессе реформирования системы бухгалтерского учета организаций коммерческого сектора. Разработка отечественных положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) осуществляется на основе положений МСФО (IFRS/IAS), тем самым осуществляется постепенное сближение национальных стандартов учета и отчетности с международными и применение в российской практике учета лучшей мировой практики, нашедшей отражение в МСФО.

Стандарты учета и отчетности субъектов общественного сектора могут разрабатываться как обособленно, так и на основании стандартов учета и отчетности, применяемых в коммерческом секторе. Такой подход применен непосредственно в МСФООС, большая часть которых разработана на основе МСФО для субъектов коммерческого сектора, а также в ряде стран мира. Более того, в Великобритании для субъектов общественного сектора применяются непосредственно МСФО, т.е. стандарты, изначально предназначавшиеся для субъектов коммерческого сектора. Это соответствует главенствующему в стране подходу, когда органы власти, в частности министерства, рассматриваются как некие подопытные коммерческих корпораций, в связи с чем в практике их деятельности широко применяются способы и подходы к учету, отчетности, контролю, аудиту и пр., доказавшие свою эффективность в коммерческом секторе.

Еще одна проблема заключается в способе построения системы нормативного регулирования учета и отчетности для субъектов сектора государственного управления в Российской Федерации. Традиционно для нее характерно объединение как можно большего круга регулируемых вопросов в небольшом количестве документов.

Так, в российской практике общественного сектора вопросы бухгалтерского учета всех видов активов, обязательств, доходов и расходов регулируются одним документом – Инструкцией по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, утвержденной Приказом Минфина России от 1 декабря 2010 г. № 157н. В развитие указанного документа выпущены соответствующие инструкции по применению плана счетов бюджетного учета, планов счетов бюджетных и автономных учреж-

дений (утверждены Приказами Минфина России от 6 декабря 2010 г. № 162н, от 16 декабря 2010 г. № 174н и от 23 декабря 2010 г. № 183н).

Аналогично, все вопросы, связанные с формированием и представлением отчетности субъектами общественного сектора, систематизированы в двух документах: Инструкции о порядке составления, представления и утверждения годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденной Приказом Минфина России от 25 марта 2011 г. № 33н, и Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной Приказом Минфина России от 28 декабря 2010 г. № 191н.

В то же время система международных стандартов по методу начисления построена таким образом, что в каждом МСФООС регулируются вопросы отражения в отчетности какого-либо вида активов (например, МСФООС 16 «Инвестиционная недвижимость», МСФООС 17 «Основные средства»), расходов и обязательств (например, МСФООС 25 «Вознаграждения работников»), вида операций (МСФООС 13 «Аренда») или вида деятельности (МСФООС 27 «Сельское хозяйство»).

Разработка обновленной системы нормативного регулирования учета и отчетности в общественном секторе РФ может осуществляться как по этому пути (аналогичным образом построена в настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского учета в коммерческом секторе РФ), так и в рамках существующей системы нормативного регулирования (аналогичный путь выбран при осуществлении реформы Казахстаном, который разработал пять больших документов, объединивших требования 31 стандарта МСФООС).

В настоящее время в РФ осуществляются работы по официальному переводу МСФООС на русский язык и их опубликованию. Возможно, это первый шаг на пути совершенствования национальных стандартов учета и отчетности в общественном секторе путем их сближения с МСФООС.

ЛИТЕРАТУРА

1. International Public Sector Accounting Standards. URL:<http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/handbooks>.
2. International Public Sector Conceptual Framework Documents. URL:<http://press.ifac.org/news/2010/12/ipsasb-publishes-international-public-sector-conceptual-framework-documents-for-comment>.