

РЕМРАЛ

Казначейское сообщество

Тематическая группа по консолидации

**Методические рекомендации по
руководству по консолидации**

ПРОЕКТ

Сентябрь 2014

Содержание

Contents

1	ДЛЯ КОГО ПРЕДНАЗНАЧЕНЫ ДАННЫЕ МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ (ЦЕЛЕВАЯ АУДИТОРИЯ).....	1
2	ЦЕЛИ МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЙ	2
2.1	Необходимость консолидированной информации.....	4
3	ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ.....	5
4	МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНСОЛИДАЦИИ	7
4.1	Руководство МВФ по статистике государственных финансов (СГФ)	7
4.2	Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе (МСФООС)	8
4.3	Европейская система счетов (ESA).....	8
5	КОНЦЕПЦИЯ КОНСОЛИДАЦИИ.....	9
6	ВКЛЮЧЕНИЕ ЕДИНИЦ КОНСОЛИДАЦИИ	14
6.1	Единица консолидации	14
6.1.1	GFSM 2001 (Руководство по статистике государственных финансов 2001 года). 14	
6.2	МСФООС.....	18
7	СТРУКТУРА КОНСОЛИДАЦИИ	19
8	ПОТОКИ И АКЦИИ ПОДЛЕЖАЩИИ КОНСОЛИДАЦИИ	22
9	ИСКЛЮЧЕНИЯ ИЗ ТРЕБОВАНИЙ КОНСОЛИДАЦИИ.....	23
9.1	Инвестиционные единицы (суверенные инвестиционные фонды).....	23
9.2	Единицы, находящиеся во временном владении	23
9.3	Частичное, разделенное либо совместное владение или контроль над учреждениями.....	23
9.4	Оценка учреждений, не прошедших консолидацию	23
10	МЕТОДОЛОГИЯ КОНСОЛИДАЦИИ	24
11	ОПУБЛИКОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ИНФОРМАЦИИ	25
11.1	Требования и необходимость публикации консолидированной информации 25	
11.2	Консолидированная бюджетная информация	25
11.3	Консолидированная финансовая отчетность	25

12 ПРАКТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ	26
12.1 Различия и особые обстоятельства	26
13 ССЫЛКИ И ПУБЛИКАЦИИ	27

Список графиков

График 1: Государственный сектор и сектор государственного управления (СГФ 2001)	
22	
График 2: Структура консолидации	25
График 3: Между-секторальная консолидация	26
Figure 4: Межсекторальная консолидация	26

Аббревиатуры

ПС	План Счетов
COFOG	Классификация функций правительства
COTS	Готовый коммерческий продукт [программное приложение]
CSO	Организация гражданского общества
FMC	Финансовое управление и контроль
FMIS	Информационная система финансового управления
GBE	Государственное коммерческое предприятие
СГФ	статистика государственных финансов
GGs	Общеправительственный сектор
HR	Кадровые ресурсы
HRM	Управление кадровыми ресурсами
МВФ	Международный валютный фонд
МСФООС	Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе
ИКТ	Информационные и коммуникационные технологии
МФБ	Международная Федерация Бухгалтеров
МСФО	Международные стандарты финансовой отчетности
INTOSAI	Международная организация высших контрольных органов
Совет по МСФООС	Совет по международным стандартам финансовой отчетности в общественном секторе
ИТ	Информационные технологии
MDG	Цели развития тысячелетия
МинФин	Министерство финансов Республики Таджикистан
MTEF	Система среднесрочных расходов
PEFA	Государственные расходы и финансовая подотчетность
PiFC	Внутренний финансовый контроль в государственном секторе
УГФ	Управление государственными финансами
ВОФК	Высший орган финансового контроля
SNA	Система национальных счетов (ООН)
SOE	Государственное предприятие
ЕКС	Единый казначейский счет
ЕПС	Единый план счетов

ВБ

Всемирный Банк

1 ДЛЯ КОГО ПРЕДНАЗНАЧЕНЫ ДАННЫЕ МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ (ЦЕЛЕВАЯ АУДИТОРИЯ)

Целевая аудитория включает в себя:

- Граждан страны
- Организации гражданского общества, которые представляют граждан
- Законодательные органы и избранных народных представителей
- Должностных лиц и иных людей, задействованных в подготовке финансовой отчетности
- Внешние организации, у которых есть соответствующий интерес, например другие правительства и правительственные организации, многосторонние организации, кредиторы и заемщики

2 ЦЕЛИ МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЙ **ЦЕЛЬ ДАННЫХ МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЙ – ОКАЗАТЬ СОДЕЙСТВИЕ В СОСТАВЛЕНИИ И ПУБЛИКАЦИИ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ О ПРАВИТЕЛЬСТВЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ И ГРУППАХ УЧРЕЖДЕНИЙ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА**

Функциональная подотчетность традиционно считалась крайне важной с точки зрения внедрения фискальной политики на центральном уровне правительства, а также на уровнях регионального и муниципального государственного управления¹. Последующая оценка эффективности фискальной политики и процесса принятия решений становится невозможной без анализа финансовой подотчетности, которая основана на использовании системы экономических показателей, позволяющих измерить результативность деятельности, а также оценить финансовые активы субъектов подотчетности и осуществляемые ими транзакции, что позволяет модифицировать их объем и стоимость.

Данные показатели дают полную картину стоимости ресурсов (помещений, столов, кресел, транспортных средств, финансовых ресурсов и пр) и обязательств (долговых обязательств в любой их форме) государственного сектора, а также транзакций, осуществленных в течение отчетного периода (сбора налогов, закупки и продажи столов, выплаты долга, ассигнования финансовых ресурсов на депозитные счета и пр), по итогам которых были достигнуты эти показатели.

В нашей ежедневной жизни, когда мы говорим о финансовой подотчетности государственных учреждений, мы почти во всех случаях не принимаем во внимание один важный аспект, а именно имеем ли мы в виду консолидированную отчетность либо сводную отчетность. Этот аспект жизненно важен, поскольку он оказывает значительное влияние на результаты анализа финансовой отчетности, которая осуществляется пользователями одного метода (консолидированной отчетности), либо другого метода (сводной отчетности).

Следует отметить, что в рамках системы управления государственными финансами вышеуказанные факторы играют значительную роль, поскольку речь идет о концентрации значительных объемов финансовых ресурсов и их дальнейшем распределении между группой учреждений, находящихся на государственном финансировании. В качестве одного из примеров, можно упомянуть централизацию налоговых сборов и последующее распределение

¹ Здесь и в дальнейшем для обозначения этих понятий будет использоваться термин «государственный сектор»

грантов из налоговых поступлений на региональный уровень. Это – классическая модель, которая применяется в целом ряде стран.

Многие могут сказать, что это определение банально, но его важно привести. Сводная финансовая отчетность – это простая сумма показателей финансовой отчетности по группе финансируемых государством учреждений, в то время как консолидированная отчетность – это агрегированные показатели финансовой отчетности по группе финансируемых государством учреждений, представленные так, как если бы эта группа учреждений была бы одним учреждением.

Без сомнений, эти определения хорошо известны и нет необходимости повторять эти хорошо известные истины, особенно для людей, чья сфера деятельности тем или иным образом связана с формированием и использованием финансовой отчетности в государственном секторе.

Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе (МСФООС), финансовая статистика правительственного сектора (GFS) и «европейская система национальных и региональных счетов» (ESA) в варианте, издаваемом Евростатом, а также другие руководящие документы, приводят глубокие разъяснения концепций и определений, фундаментальных подходов и принципов, которые используются в процессе формирования консолидированных финансовых показателей.

В то же время следует отметить, что после того, как мы вооружим себя глубоким академическим пониманием и начнем применять это знание на практике в условиях государственного сектора, мы зачастую будем сталкиваться с проблемами практического характера и будем пытаться искать ответы на такие не менее концептуальные вопросы, как:

Исходя из каких критериев и какие учреждения мы должны включать в консолидированную финансовую отчетность государственного сектора?

- Какие именно данные необходимо консолидировать между учреждениями, которые включаются в консолидированную отчетность?
- На каком уровне необходимо внедрять консолидированные процедуры? Кто внедряет процедуры консолидации?
- Что может послужить базой данных консолидации?
- Как обеспечить требуемое качество консолидированных процедур?

Это не исчерпывающий список вопросов практического характера, поиску ответов на которые те лица, которые несут ответственность за подготовку консолидированных финансовых отчетов, посвящают свое время и финансовые ресурсы.

В рамках государственного сектора взаимодействие и связи довольно сложны и многосторонни, даже не принимая во внимание того факта, что концепция государственного сектора не определена четко либо двусмысленна, и требуется множество усилий для формализации этих связей и составления консолидированной финансовой отчетности.

Цель руководства – свести воедино теоретический опыт разработки консолидированной финансовой отчетности и предоставить практические рекомендации по методологическим, организационным и техническим аспектам, связанным с составлением консолидированной отчетности в государственном секторе.

Исходя из заявленной цели руководства, необходимо уделить особое внимание одному важному аспекту: данное руководство не представляет собой попытки заменить либо составить конкуренцию универсально признанной методологической базе по этой тематике. Руководство представляет собой лишь ряд практических рекомендаций по применению методологии в реальных условиях работы в учреждениях государственного сектора.

2.1 Необходимость консолидированной информации

- Бюджетная
- Финансовая отчетность
- Транспарентность и подотчетность
- Аудит

3 ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Перед тем, как начинать разбираться по существу вопроса, необходимо определить соответствующие понятия, которыми мы будем оперировать. Определения, приведенные ниже, отталкиваются от определений МСФООС и руководства МВФ по статистике государственных финансов. Часть вышеуказанных определений была изменена для того, чтобы обеспечить их более глубокое понимание в контексте рассматриваемых вопросов.

Мы хотели бы начать с определений основных концепций, которые мы планируем использовать в нашем руководстве.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ В НИЖЕПРИВЕДЕННОМ СПИСКЕ НЕОБХОДИМО СОПОСТАВИТЬ СО СЛОВАРЕМ ТЕРМИНОВ РЕМПАЛ И С ДРУГИМИ СТАНДАРТНЫМИ ОПРЕДЕЛЕНИЯМИ

Государственный сектор	Единица государственного управления и сектор госкорпораций
Сектор государственного управления	Единица государственного либо муниципального управления, а также созданные ими государственные либо муниципальные организации, а также иные юридические лица, деятельность которых связана с отправлением функций государственного либо муниципального управления
Сектор государственных корпораций	Совокупность государственных учреждений, чья деятельность носит характер рыночной деятельности и финансирование которых и контроль над которыми осуществляется государственными или муниципальными властями, органами государственного управления
Институциональная единица	Экономическая структура, которая наделена правом владеть активами, принимать на себя обязательства, осуществлять экономическую деятельность, а также осуществлять от собственного лица сделки с другими учреждениями. Институциональная единица полностью подотчетна, разрабатывает полный ряд отчетов, включая отчет об активах и обязательствах и балансовые отчеты.
Доходы	Сделки, которые ведут к увеличению чистой стоимости активов
Расходы	Сделки, которые ведут к снижению чистой стоимости активов
Активы	Ресурсы, контролируемые по итогам предшествующих событий, по результатам которых ожидается получение отложенного дохода либо выгоды
Обязательства	Текущий долг, проистекающий из предшествующих

	событий, выплата которого приведет к сокращению объема ресурсов, задержке получения экономических преимуществ либо утрате возможности их использования в целях получения выгод
Чистое операционное сальдо	Доходы за вычетом расходов
Балансовая стоимость активов	Разница между стоимостью активов и объемом обязательств
Финансовая подотчетность	Система экономических показателей, которая позволяет осуществлять оценку финансовой результативности деятельности, объемов активов и обязательств учреждения, которые должны включаться в отчетность, а также транзакций, что ведет к их изменениям
Консолидированная финансовая подотчетность	Финансовая отчетность группы учреждений, которые обязаны ее представлять, и которая представляется таким образом, как если бы эта группа учреждений была бы единым субъектом отчетности
Политика в области финансовой подотчетности	Конкретные методы, основания, посылки, правила и средства, используемые в целях составления и подачи финансовой отчетности

4 МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНСОЛИДАЦИИ

Методология и практика консолидации финансовой отчетности в государственном секторе не является чем-то новым. Этому вопросу посвящены целые отдельные разделы международно-признанных руководств и стандартов, а также различные публикации.

В рамках системы предлагаемого руководства мы рассмотрим следующие основные источники (стандарты):

- Руководство МВФ по статистике государственных финансов 2001 года (GFS 2001)²;
- Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе (МСФООС)³;
- Европейское агентство по статистике (ESA).....

4.1 Руководство МВФ по статистике государственных финансов (СГФ)

Статистика государственных финансов (СГФ) – это специализированная система макроэкономической статистики, предназначенная для описания той части национальной экономики, которая касается деятельности государственного сектора и его администрирования и используется для оценки экономической деятельности государственных учреждений и их влияния на экономику страны.

Система СГФ используется в целях формирования статистических данных, которые позволяют всеобъемлюще и регулярно анализировать динамику финансовых транзакций и ликвидность государственного сектора страны.

Текущее издание руководства по статистике государственных финансов было издано в 2001 году. Со временем в него вносились различные правки. Существует проект новой версии руководства по статистике государственных финансов, которое планируется принять к формальному использованию в 2014 г.

Статистика государственных финансов для правительственного сектора предназначена для системы управления государственным сектором.

Основные принципы статистики государственных финансов включают в себя следующее:

- Подотчетность, которая внедряется на основе принципа начисления;
- Принцип двойной записи;

² <http://www.imf.org/external/data.htm#guide>

³ <http://www.ifac.org/public-sector>

- Все потоки и инвентарь оцениваются по рыночной стоимости;
- Ведется учет и всех транзакций, связанных с передачей экономических выгод от одного финансируемого государством учреждения другому, либо отложенных выгод; представляется возможным установить денежную стоимость (эквивалент) транзакций

При учете потоков и инвентаря, отражаемых в статистике государственных финансов, используются различные методы классификации.

В соответствии с руководством по статистике государственных финансов, данные по управлению в государственном секторе и государственному сектору должны представляться консолидировано.

4.2 Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе (МСФООС)

МСФООС – это международно-признанные стандарты финансовой подотчетности, которые рекомендуются к использованию организациям государственного сектора, за исключением коммерческих организаций, в которых у государства есть бизнес интерес.

МСФООС позволяют организациям государственного сектора:

- Предоставлять четкую картину результатов финансовой деятельности правительства;
- Принимать информированные и эффективные решения;
- Предоставлять более эффективные государственные услуги;
- Предоставлять гражданам доступ к большему объему информации по финансовым последствиям решений, принимаемых правительством, а также эффективности финансовой деятельности и ее результатам
- Добиваться сопоставимых стандартов по всем направлениям за счет использования унифицированной системы финансового учета по методу начисления

На настоящий момент МСФООС включает в себя 30 стандартов, часть из которых устанавливает требования, связанные с подачей консолидированной финансовой отчетности (МСФООС 6, «консолидированная финансовая отчетность»).

4.3 Европейская система счетов (ESA)

(этот раздел предстоит составить)

5 КОНЦЕПЦИЯ КОНСОЛИДАЦИИ

В соответствии с определением, данным в руководстве по статистике государственных финансов, **консолидация** – это метод подачи статистических данных по группе институциональных единиц таким образом, как если бы они рассматривались как единый субъект учета.

- Что это означает? Как можно представить несколько государственных учреждений как одно целое?
- Для начала рассмотрим простой пример
- Отец получил зарплату в размере 10 000 денежных единиц и дал своему сыну на карманные расходы 1 000 денежных единиц.

Если Вы попросите отца и сына, чтобы они представили свой доход в рамках отчета, каждый из них составит сводный отчет и общая сумма доходов составит 11 000 денежных единиц. А теперь давайте составим отчет по ним как по домохозяйству. Каков был доход домохозяйства? Точная сумма дохода, а именно 10 000 денежных единиц – это и будет консолидированный объем дохода.

На микро уровне все из вышеизложенного довольно понятно, но что происходит, когда от примера ежедневной жизни мы перейдем на более сложный уровень? Происходит примерно то же самое.

Рассмотрим другой пример. Одна из городских школ подарила другой городской школе компьютер, стоимость которого – 1 000 денежных единиц. Обе школы принадлежат к консолидируемой группе учреждений. Давайте составим отдельно сводный финансовый отчет и консолидированный финансовый отчет по этой транзакции по части доходов и расходов.

Пример 1: Школа № 1

1. Доход	
2. Расход	1000 денежных единиц
Чистое операционное сальдо (1 – 2)	-1000 денежных единиц

Пример 2: Школа № 2

1. Доход	1000 денежных единиц
2. расход	
Чистое операционное сальдо (1 – 2)	1000 денежных единиц

Пример 3: Сводный финансовый отчет по школам (школа № 1 + школа № 2)

1. Доход	$0 + 1000 = 1000$ денежных единиц
2. расход	$1000 + 0 = 1000$ денежных единиц
Чистое операционное сальдо (1 – 2)	0 денежных единиц

В каждой из школ возникли взаимосвязанные и симметричные экономические изменения: в одном случае расходы, а в другом случае – доходы.

Что происходит, когда отчетность обеих школ консолидируется? Консолидированный доход школ – 1000 денежных единиц, и чистое операционное сальдо – 0.

Как мы можем охарактеризовать доходы и финансовую деятельность школ муниципального округа на основании консолидированной отчетности? Доход составил 1000 денежных единиц. Незнакомый с отчетностью человек может утверждать, что в рамках осуществления экономической деятельности школы округа заработали доход в размере 1000-и денежных единиц. В реальности, если мы знаем характер указанного дохода, сколько заработали школы? Ничего. Как мы это подсчитали? За счет сокращения консолидированных доходов школ на сумму дохода, полученного одной школой от другой.

Что происходит по части расходов? Ситуация идентичная.

Обозначим процесс вышеуказанного сокращения доходов и расходов как консолидацию, и в результате мы получим консолидированный отчет, который содержит значительные различия в результатах по сравнению со сводным отчетом.

Пример 4: Консолидированный отчет по школам (школа № 1 + школа № 2 – взаимозачет по счетам)

Доход	$1000 - 1000 = 0$ денежных единиц
Расход	$1000 - 1000 = 0$ денежных единиц
Чистое операционное сальдо	0 денежных единиц

Следует упомянуть, что необходимо помнить об одной важной детали. Чистое операционное сальдо сводного отчета и консолидированного отчета всегда

одинаковое. Принимая этот факт во внимание, приходим к выводу, что по итогам процесса консолидации агрегированные показатели не меняются.

Что же происходит с самим компьютером? Нам компьютер тоже нужно «консолидировать»? Ответ очевиден – нет, не нужно. В результате передачи компьютера с баланса одной школы на баланс другой школы количество компьютеров не «умножилось». Как в сводном отчете, так и в консолидированном отчете школы компьютер будет отражаться как одна единица.

Возникает следующий вопрос – существуют ли субъекты, которые должны консолидироваться в рамках балансовой отчетности? Ответ, конечно, положительный. Природа вышеозначенной консолидации носит практически такой же характер, как и консолидация потоков, что подразумевает исключение всего оборота между учреждениями, а в балансовой отчетности взаимные требования учреждений друг к другу также исключаются.

Рассмотрим еще один пример. Городской образовательное учреждение №1 предоставило кредит городскому муниципальному учреждению №2. Не вдаваясь в детали операции по консолидации, создадим балансовый отчет, сводный баланс и консолидированный баланс по каждому из этих городских образовательных учреждений.

Пример 5: Баланс городского образовательного учреждения № 1

Показатель	По состоянию на начало периода	По состоянию на конец периода
1. наличные активы	1000 денежных единиц	0 денежных единиц
2. выданные кредиты	0 денежных единиц	1000 денежных единиц
3. полученные кредиты	0 денежных единиц	0 денежных единиц
4. балансовая стоимость активов (1 + 2 – 3)	1000 денежных единиц	1000 денежных единиц

Пример 6: Баланс городского образовательного учреждения № 2

1. Показатель	По состоянию на начало периода	По состоянию на конец периода
2. наличные активы	0 денежных единиц	1000 денежных единиц
3. полученные	0 денежных единиц	1000 денежных единиц

кредиты		
4. балансовая стоимость активов (1 + 2 – 3)	0 денежных единиц	0 денежных единиц

Пример 7: Сводный баланс городского образовательного учреждений

Показатель	По состоянию на начало периода	По состоянию на конец периода
1. наличные активы	$0 + 1000 = 1000$ денежных единиц	$0 + 1000 = 1000$ денежных единиц
2. выданные кредиты	$0 + 0 = 0$ денежных единиц	$1000 + 0 = 1000$ денежных единиц
3. полученные кредиты	$0 + 0 = 0$ денежных единиц	$0 + 1000 = 1000$ денежных единиц
4. балансовая стоимость активов (1 + 2 – 3)	1000 денежных единиц	1000 денежных единиц

Анализ показателей сводного баланса позволяет нам сделать вывод, что городские образовательные учреждения обладали наличными активами в размере 1000 денежных единиц, и требованиями по выданным кредитам в размере 1000 денежных единиц, а также обязательствами по полученным кредитам в размере 1000 денежных единиц. Что же происходит на самом деле? Городские образовательные учреждения, обозначенные в нашем примере, в реальности ничем не обладают, кроме 1000-и денежных единиц наличных активов. Как мы пришли к этому выводу? Объем требований к получению и обязательств был взаимно-аннулирован, поскольку они подлежат взаимному погашению.

Создадим консолидированный баланс с использованием предложенного подхода

Пример 8: Консолидированный баланс городского образовательного учреждений

Показатель	По состоянию на начало периода	По состоянию на конец периода
1. наличные активы	1000 денежных единиц	1000 денежных единиц
2. выданные кредиты	0 денежных единиц	1000 - 1000 = 0 денежных единиц
3. полученные кредиты	0 денежных единиц	1000 денежных единиц – 1000 = 0 денежных единиц
4. балансовая стоимость активов (1 + 2 – 3)	1000 денежных единиц	1000 денежных единиц

Снова привлекаем Ваше внимание к агрегированным показателям, т.е. чистой (балансовой) стоимости активов. Этот показатель в сводном отчете идентичен показателю в консолидированном отчете.

В дополнение к сказанному выше, мы хотели бы отметить, что консолидация означает исключение всех транзакций, а также всех взаимных требований (счетов к получению и счетов к выплате) между государственными учреждениями, принадлежащими к той же группе консолидации.

Таким образом, консолидация финансовых показателей группы субъектов предусматривает взаимное исключение внутренних транзакций и требований к получению в пределах одной группы субъектов. Самая важная часть – это «внутренние транзакции», поскольку консолидацию возможно осуществлять только в случае «зеркальных» (симметричных) потоков (например, кредитов и займов).

6 ВКЛЮЧЕНИЕ ЕДИНИЦ КОНСОЛИДАЦИИ

6.1 Единица консолидации

После анализа основных концептуальных вопросов, связанных с консолидацией, возникает вопрос: «Это все?». То есть для консолидации необходимо всего лишь исключить транзакции между единицами, которые входят в состав одной и той же группы консолидации? Да, именно так, но до того, как вы начнете это исключение, необходимо очень четко понимать, какие субъекты могут включаться в одну и ту же группу консолидации.

В примерах из повседневной жизни, мы можем с легкостью определить состав единиц и транзакции, которые необходимо консолидировать. А что делать на макро уровне? Либо на уровне страны, региона либо города?

Один из наиболее концептуальных и сложных вопросов, связанных с формированием консолидированной финансовой отчетности – это вопрос включения соответствующих государственных учреждений в охват консолидируемой финансовой отчетности.

На первый взгляд может показаться, что название стандартов, а именно Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе (МСФООС), руководство по статистике государственных финансов (GFS), уже указывают на охват, а именно на государственные финансы и государственный сектор. Но что это означает в различных странах? Где начинается или заканчивается частный сектор? Эти и другие вопросы слишком сложны и не поддаются простому определению.

Учитывая вышесказанное, попытаемся подойти к вопросу определения охвата консолидации с отсылкой на уже упомянутые руководящие документы.

6.1.1 GFSM 2001 (Руководство по статистике государственных финансов 2001 года).

СГФ2001 определяет объем и охват государственных предприятий, давая определение государственному сектору и администрации государственного сектора.

Администрация государственного сектора – это совокупность государственных учреждений, осуществляющих функции государственного управления в качестве основного вида своей деятельности (СГФ2001, п. 2.9).

В целях анализа, сектор государственного администрирования можно разделить на различные суб-сектора центрального правительственного уровня (включая фонд социального обеспечения), а также региональные и местные органы управления.

Единицы органов государственного управления (государственные единицы) – это институциональные единицы, выполняющие функции органов государственного управления в качестве своего основного вида деятельности. Это означает, что они обладают законодательной, судебной или

исполнительной властью по отношению к другим институциональным единицам, расположенным в пределах определенной территории; они принимают на себя ответственность за обеспечение общества в целом или отдельных домашних хозяйств товарами и услугами на нерыночной основе; они осуществляют трансфертные платежи для перераспределения доходов и имущества; и они финансируют свою деятельность (прямым или косвенным образом) в основном за счет налогов и других обязательных трансфертов от единиц других секторов. (СГФ2001, п. 2.20).

Помимо органов государственного управления, также существуют единицы, создаваемые органами государственного управления, которые находятся в их подчинении. Например, в целях обеспечения воздушных перевозок, правительство может выступать в качестве совладельца либо основателя компании воздушных перевозок, которая в свою очередь будет обладать иным статусом, чем орган государственного управления, а именно статусом корпоративной юридической единицы.

Такие юридические единицы в руководстве по статистике государственных финансов обозначены как корпорации.

Корпорации — это юридические лица, создаваемые с целью производства товаров или услуг для реализации на рынке. Корпорации могут служить источником прибыли или другой финансовой выгоды для своих владельцев. Корпорация является коллективной собственностью акционеров, которые имеют право назначать директоров, отвечающих за общее управление корпорацией. Институциональные единицы, принадлежащие органам государственного управления или находящиеся под их контролем, которые классифицируются как корпорации в указанном здесь смысле, называются государственными корпорациями (организациями). (СГФ 2001, п. 2.14).

Все корпорации принадлежат либо к категории государственных нефинансовых корпораций, либо государственных финансовых корпораций, в зависимости от вида их основной деятельности.

Помимо вышеизложенного, государство может выступать в роли основателя либо владельца юридических лиц, обладающих иным статусом, чем корпорации, но занимающихся схожими видами деятельности, что и корпорации.

Квазикорпорации — это структуры, которые не являются корпоративными предприятиями и не образованы в иной предусмотренной законом организационной форме, но которые функционируют как корпорации в соответствии с определением, приведенным в двух предыдущих пунктах. В системе СГФ квазикорпорации рассматриваются так же, как и корпорации, то есть они считаются институциональными единицами, обособленными от единиц, которым они принадлежат в соответствии с законом. Они классифицируются либо в составе сектора нефинансовых корпораций, либо в составе сектора финансовых корпораций, в зависимости от характера их основной деятельности (СГФ 2001. Par. 2.16).

Понятие государственного сектора интерпретируется в СГФ 2001 по отношению к администрированию государственного сектора. А именно, государственным сектором единица сектора государственного управления, государственные финансовые или нефинансовые корпорации.

Примером охвата государственных единиц, по определению, приведенному в СГФ 2001, может послужить хорошо известный график государственного сектора и сектора государственного управления.

График 5: Государственный сектор и сектор государственного управления (СГФ 2001)



Следует заметить, что при использовании данного подхода возникает вопрос – каковы же все-таки всеобъемлющие критерии, которые позволили бы проанализировать конкретные единицы (учреждения) для того, чтобы достоверно отнести их к конкретному сектору или группе.

Начнем с определения того, принадлежит ли учреждение к категории государственного сектора. Анализ положений СГФ 2001 позволяет нам сделать вывод о том, что к государственному сектору принадлежат следующие учреждения:

- Органы государственного управления;
- Корпорации и организации, принадлежащие (находящиеся под управлением) органам государственного управления;

- Корпорации и организации, контролируемые органами государственного управления;

Как было показано выше, к органам государственного управления принадлежат институциональные единицы, которые в качестве основного направления своей деятельности и своей основной обязанности занимаются отправлением функций государственного управления. Например, Министерство финансов, министерство промышленности либо городские администрации являются учреждениями государственного сектора, поскольку каждое из них выполняет функции органов государственного управления в качестве своего основного вида деятельности.

Второй критерий подходит для корпоративных институциональных единиц и квазикорпораций, и этот критерий – право владения собственностью. В СГФ 2001 в качестве критерия определения прав собственности указан процент государственного имущества, а именно, если доля государства в предприятии превышает 50%, то эта институциональная единица является государственным учреждением. Например, если доля государства в компании по разработке полезных ископаемых превышает 50%, то такая компания будет считаться государственной корпорацией.

Третий критерий менее формализован. Это контроль.

По терминологии, приведенной в СГФ 2001, контроль означает наличие полномочий по определению общей корпоративной политики учреждения. Понятие «общей корпоративной политики» трактуется в его широком понимании и включает в себя основные рычаги финансовой и операционной политики, непосредственно затрагивающие стратегические цели предприятия. Полномочия по определению общей корпоративной политики не обязательно означают наличие прямого контроля над ежедневной деятельностью корпорации. Предполагается, что высшее руководство, как правило, руководит такими корпорациями таким образом, чтобы полностью соответствовать основным задачам данной корпорации.

Ниже приведено 8 наиболее важных показателей из СГФ 2001:

1. владение мажоритарным пакетом акций;
2. контроль над советом директоров либо другой управленческой структурой учреждения;
3. контроль над назначением/увольнением ключевых сотрудников;
4. контроль над основными комитетами учреждения;
5. золотые акции либо опционы;
6. регулирование и контроль;
7. контроль со стороны доминирующего клиента (все продажи идут одному клиенту, представляющему государственный сектор, либо группе клиентов государственного сектора);
8. Контроль, обусловленный займами у органов государственного управления.

Например, если правительство обладает менее 50% акций в корпорации по эксплуатации полезных ископаемых, но, в то же время, Премьер министр

обладает правом назначать на должность всех членов совета директоров, такая корпорация по своей природе относится к категории государственных корпораций, а не частных корпораций.

С одной стороны, более или менее понятно, как определяется принадлежность к частному либо государственному сектору (понятно, к какому суб-сектору государственного управления принадлежит министерство иностранных дел). С другой стороны, довольно сложно решить, принадлежат ли некоторые институциональные единицы к суб-сектору корпораций либо сектору государственного управления.

Рассмотрим пример. Государство владеет компанией воздушного сообщения «Правительственные авиалинии». Принадлежит ли эта компания к государственному сектору? Да. Является ли она единицей сектора государственного управления или же государственной нефинансовой корпорацией? Для того, чтобы дать ответ на этот вопрос, необходим дополнительный анализ.

В рамках СГФ 2001 используется следующий основной критерий для отнесения той или иной единицы к сектору государственного управления либо сектору финансовых либо нефинансовых корпораций:

6.2 МСФООС

Применим МСФООС 6- “консолидированная финансовая отчетность ”. Что включает в себя сектор государственного управления в соответствии с этим стандартом?

7 СТРУКТУРА КОНСОЛИДАЦИИ

Консолидация охватывает всех распорядителей бюджетных средств в общеправительственном секторе. Консолидация осуществляется по структуре «дерева» по каждому уровню иерархии распорядителей бюджетных средств в общеправительственном секторе.

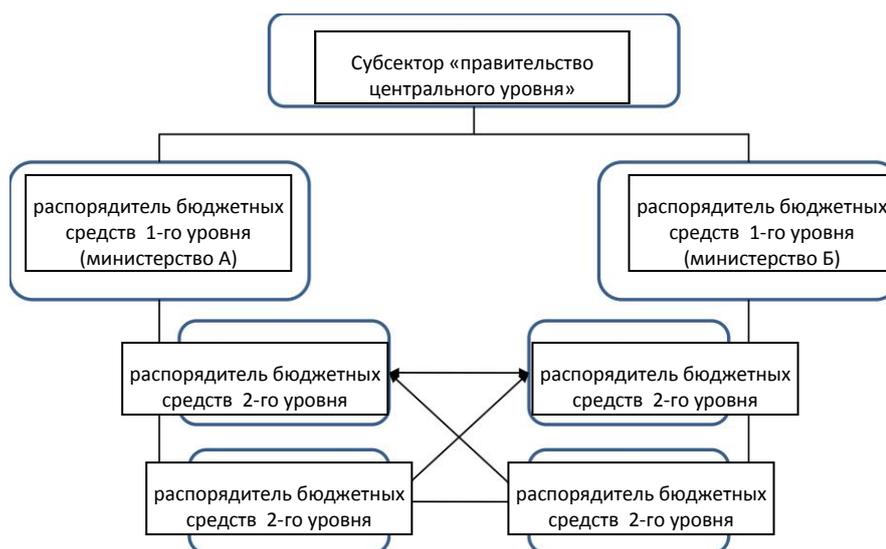
График 6: Структура консолидации



5.3. Существует 2 вида консолидации: между-секторальная и межсекторальная.

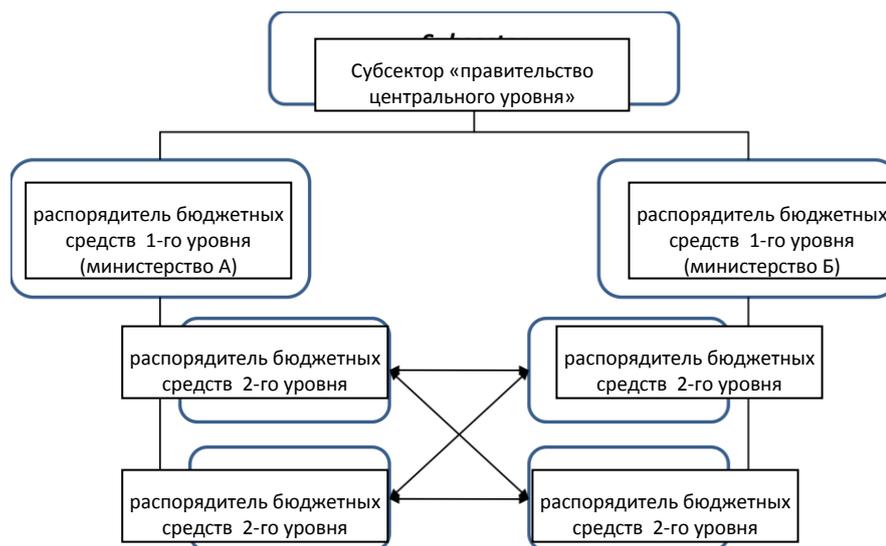
5.3.1. Между-секторальная консолидация охватывает различных распорядителей бюджетных средств одного и того же уровня из различных субсекторов, например, министерства в рамках национального бюджета

График 7: Между-секторальная консолидация



5.3.2. Межсекторальная консолидация охватывает различные сектора, например национальный и местный бюджеты.

Figure 8: Межсекторальная консолидация



5.4. Каждый из распорядителей бюджетных средства второго уровня (выгодополучатель) предоставляет финансовую отчетность вышестоящему распорядителю бюджетных средств первого уровня, т.е органам

государственного управления центрального сектора, региональным и местным органам государственного управления (министерству, департаменту, финансовому отделу), которые затем генерируют отчеты и подают их в соответствующее правительственное учреждение (министерство финансов) в целях их дальнейшей централизации и консолидации соответствующих операций на каждом из уровней, а также на общем уровне.

5.5. Таким образом, сначала идет между-секторальная консолидация, за ней следует межсекторальная консолидация.

8 ПОТОКИ И АКЦИИ ПОДЛЕЖАЩИИ КОНСОЛИДАЦИИ

Виды потоков и акций, подлежащих консолидации

Технические вопросы

- i. Последовательная политика бухучета
- ii. Последовательное определение конца года

9 ИСКЛЮЧЕНИЯ ИЗ ТРЕБОВАНИЙ КОНСОЛИДАЦИИ

- 9.1 Инвестиционные единицы (суверенные инвестиционные фонды)**

- 9.2 Единицы, находящиеся во временном владении**

- 9.3 Частичное, разделенное либо совместное владение или контроль над учреждениями**

- 9.4 Оценка учреждений, не прошедших консолидацию**

10 МЕТОДОЛОГИЯ КОНСОЛИДАЦИИ

11 ОПУБЛИКОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ИНФОРМАЦИИ

11.1 Требования и необходимость публикации консолидированной информации

11.2 Консолидированная бюджетная информация

11.3 Консолидированная финансовая отчетность

- i. По всему правительственному сектору**
- ii. Субъединицы**

12 ПРАКТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ

12.1 Различия и особые обстоятельства

13 ССЫЛКИ И ПУБЛИКАЦИИ