

**Практические вопросы
консолидации финансовой отчетности
в общественном секторе**

Содержание

Для кого это руководство?.....	3
Цель руководства	3
Основные понятия и определения	4
Методологическая основа консолидации в общественном секторе.....	5
Концепция консолидации	6
Охват единиц консолидации	9
РСГФ 2001.....	9
МСФООС.....	14
ESA.	17
Практические вопросы определения охвата.	17
Уровни консолидации	24
Консолидируемые потоки и запасы.....	24
РСГФ 2001.....	24
МСФООС.....	24
ESA.	24
Практические вопросы определения объектов консолидации	24
Исключения из требований консолидации	24
Методика консолидации	24
Консолидированная финансовая отчетность: обобщенная последовательность действий.....	30
Публикация отчетности. Требования к раскрытию информации	31
Практические вопросы. Различия и особые обстоятельства	31
Список литературы и публикаций	31

Для кого это руководство?

Цель руководства

Финансовая отчетность имеет традиционно большое значение для проведения налогово-бюджетной политики как в целом на государственном уровне, так и на уровне регионального и муниципального управления¹. Последующая оценка эффективности налогово-бюджетной политики и принятие соответствующих решений невозможна без анализа финансовой отчетности, которая представляет собой систему экономических показателей позволяющих оценить финансовый результат, величину активов и обязательств субъекта отчетности, а также операции приводящие к их изменению.

Указанные показатели дают достаточно полное представление как о стоимости ресурсов (здания, столы, стулья, автомобили, деньги и т.п.) и обязательствах (задолженность во всех ее видах) которыми располагает общественный сектор, так и о проведенных им в отчетном периоде операциях (сбор налогов, покупка-продажа столов, погашение долгов, размещение денежных средств на депозитные счета и т.п.) в результате которых достигнуты те или иные показатели деятельности.

В повседневной жизни, когда мы говорим о финансовой отчетности группы единиц, как в прочем и о любой другой, мы практически всегда опускаем одну важную ее характеристику, а именно является ли рассматриваемая отчетность сводной или консолидированной, а между тем указанная характеристика может в значительной степени переопределить результаты анализа показателей финансовой отчетности ее пользователями.

При этом, в рамках государственных финансов степень указанного переопределения может быть значительна – концентрация финансовых ресурсов и их последующее перераспределение между единицами группы носит масштабный характер именно в контексте государственных финансов. За примером далеко ходить не следует: централизация налогов с последующим выделением грантов на региональный уровень классическая схема для широкого круга стран.

Многие скажут, что вопрос является «избитым» - сводная финансовая отчетность представляет собой сумму показателей финансовой отчетности группы единиц, а консолидированная представляет собой объединение показателей финансовой отчетности группы единиц таким образом, как если бы эта единица была одна.

Это безусловно верно и нет необходимости повторять давно известные истины и уж тем более для людей, сфера деятельности которых так или иначе связана с формированием и использованием финансовой отчетности государства.

Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (МСФООС), Статистика государственных финансов (СГФ), **Европейская статистическая система (ЕСА)** и другие руководящие и общепризнанные документы дают глубокое представление о концепциях и определениях, основных подходах и аксиомах используемых при формировании консолидированных финансовых показателей.

В тоже время, вооружившись глубокими академическими знаниями и выйдя на просторы практического их применения в условиях общественного сектора, мы зачастую сталкиваемся с трудностями «бытового» характера и мучительно ищем ответы на менее концептуальные вопросы:

По каким критериям и какие единицы должна включать в себя консолидированная финансовая отчетность общественного сектора?

Что необходимо консолидировать между указанными единицами?

¹ здесь и далее вместе – общественный сектор.

На каком уровне должны проводиться консолидационные процедуры? Кто должен обеспечивать консолидационные процедуры?

Что является информационной базой консолидации?

Как обеспечить качество консолидационных процедур?

И это далеко не полный перечень вопросов практического характера в поисках ответов на которые составители консолидированной финансовой отчетности тратят значительные трудовые и финансовые ресурсы.

Даже не принимая во внимание сложность и неоднозначность определения понятия общественного сектора как такового, сложность и многогранность связей и взаимоотношений существующих в рамках общественного сектора требует значительных усилий по их формализации при формировании консолидированной финансовой отчетности.

Цель настоящего руководства – обобщив теоретическую базу консолидации и практический опыт составителей консолидированной финансовой отчетности дать практические рекомендации по методологическому, методическому, организационному и возможно технологическому обеспечению процедур формирования консолидированной финансовой отчетности субъектом которой выступает общественный сектор.

Учитывая декларированную цель необходимо обратить особое внимание на важный аспект: настоящее руководство не является попыткой подменить и (или) составить «конкуренцию» общепризнанной методологической базе, а является лишь практическим руководством по использованию указанной методологической базы в реальных институциональных условиях.

Основные понятия и определения

Прежде чем перейти к сущностному повествованию, необходимо определить понятийный аппарат. В ниже приводимых определениях за основу приняты определения данные в МСФО(ОС) и Руководстве по статистике государственных финансов Международного валютного фонда (РСГФ). При этом, часть из указанных определений в целях настоящего руководства трансформирована для обеспечения лучшего восприятия и понимая в контексте рассматриваемой проблематики.

Начать следует прежде всего с концептуальных понятий которые мы планируем использовать.

Государственный сектор (Общественный сектор) – совокупность сектора государственного управления и сектора государственных корпораций.

Сектор государственного управления – совокупность государственных и муниципальных органов, созданных ими государственных и муниципальных учреждений, а также иных юридических лиц деятельность которых связана с выполнением функций государственного и (или) муниципального управления.

Сектор государственных корпораций – совокупность юридических лиц деятельность которых носит рыночный характер и финансирование и (или) контроль над которыми осуществляют органы государственного или муниципального управления.

Институциональная единица - экономическая структура, которая может от своего имени владеть активами, принимать обязательства и осуществлять экономическую деятельность и операции с другими структурами. Институциональная единица составляет полный комплект отчетности, включая баланс активов, обязательств.

Доходы – операции, приводящие к увеличению чистой стоимости активов.

Расходы – операции, приводящие к уменьшению чистой стоимости активов.

Активы – ресурсы, контролируемые в результате прошлых событий и от которых ожидается поступление будущих экономических выгод или возможности полезного использования.

Обязательства – текущая задолженность, являющаяся результатом прошлых событий, погашение которой приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования.

Чистое операционное сальдо – доходы за вычетом расходов.

Чистая стоимость активов – разность между стоимостью активов и обязательств.

Финансовая отчетность – система экономических показателей позволяющих оценить финансовый результат, величину активов и обязательств субъекта отчетности, а также операции приводящие к их изменению.

Консолидированная финансовая отчетность – финансовая отчетность составленная по группе субъектов отчетности таким образом, как если бы указанная группа представляла собой один субъект отчетности.

Учетная политика – конкретные методы, основы, допущения, правила и способы, применяемые для подготовки и представления финансовой отчетности.

Контролирующая организация – организация, имеющая одну или более контролируемых организаций.

Контролируемая организация – организация (в том числе, не имеющая статуса юридического лица, например, инвестиционное товарищество), находящаяся под контролем другой организации, называемой контролирующей.

Доля меньшинства – часть профицита или дефицита и чистых активов/капитала контролируемой организации, приходящаяся на долю в чистых активах/капитале, которой контролирующая организация не владеет напрямую или косвенно через контролируемые организации.

Методологическая основа консолидации в общественном секторе

Вопросы методологии и практики консолидации финансовой отчетности в общественном секторе являются далеко не новыми. Указанным вопросам посвящены как отдельные разделы в общепризнанных руководствах и стандартах, так и ряд отдельных публикаций.

В тоже время, в рамках настоящего руководства, в качестве основных источников (стандартов) мы будем рассматривать следующие:

Руководство по статистике государственных финансов 2001 года (РСГФ 2001, англ. GFS 2001)²;

Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (МСФООС, англ. IPSAS)³;

Европейская статистическая система (....., англ. ESA).....

Статистика государственных финансов (СГФ) является специализированной системой макроэкономической статистики и предназначена для описания той части национальной экономики, которая связана с деятельностью сектора государственного управления и государственного сектора и применяется для оценки экономической деятельности и влияния органов государственного управления на экономику страны.

Система СГФ предназначена для формирования статистических данных, которые позволяют последовательно и систематически изучать динамику финансовых операций,

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

³ <http://www.ifac.org/public-sector>

финансовой позиции и состояния ликвидности сектора государственного управления или государственного сектора страны.

СГФ составляется по сектору государственного управления и государственному сектору.

Основные принципы учета в СГФ:

- учет ведется по методу начисления;
- принцип двойной записи;
- все потоки и запасы оцениваются в текущих рыночных ценах;
- потоки отражаются в учете, когда экономические выгоды, связанные с событиями, переходят от одной единицы-участника к другой или возникает вероятность того, что будущие экономические выгоды перейдут от одной единицы к другой и денежная стоимость событий может быть достоверно измерена.

Для потоков и запасов, которые отражаются в системе СГФ, используются различные виды классификаций.

Представление данных по сектору государственного управления и государственному сектору в рамках СГФ осуществляется на консолидированной основе.

МСФООС являются высококачественными мировыми стандартами финансовой отчетности, рекомендуемыми к применению организациями общественного сектора, за исключением коммерческих организаций с государственным участием.

МСФООС дает возможность организациям государственного сектора:

- представить четкую картину результатов финансовой деятельности правительства;
- принимать более продуманные и информированные решения;
- предоставлять более эффективные и результативные государственные услуги;
- дать гражданам доступ к более объемной информации о финансовых последствиях политических решений, а также финансовом положении правительств;
- добиться сопоставимых стандартов по всем направлениям за счет использования единой системы учета и финансовой отчетности по методу начисления.

В настоящее время МСФООС включает в себя порядка 30 стандартов, часть из которых определяет набор требований к формированию и представлению консолидированной финансовой отчетности (например, МСФООС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»).

ESA.....

Концепция консолидации

В соответствии с определением данным в РСГФ, **консолидация** — это метод представления статистики по некоторому набору институциональных единиц таким образом, как если бы они составляли одну единицу.

Что это означает? Как представить несколько единиц как одну?

Для начала рассмотрим «бытовой» пример.

Отец получил заработную плату в размере 10 000 ед. и выдал на карманные расходы сыну 1 000 ед.

Если попросить их составить отчет о доходах, каждый из них сформирует отчет и сводная сумма доходов составит 11 000 ед. Теперь составим отчет по ним, как по семье. Сколько доходов получила семья? Ровно столько, сколько получено во вне - 10 000 ед. и это и есть консолидированная сумма доходов.

На микро уровне достаточно прозрачно. А что происходит когда от бытового примера мы перейдем на более высокий уровень? Ровным счетом ничего.

Рассмотрим пример. Одна из муниципальных школ подарила другой муниципальной школе компьютер стоимостью 1000 ед. Обе школы входят в консолидируемую группу. Сформируем отдельную, сводную и консолидированную финансовую отчетность по проведенной операции в части доходов и расходов.

Школа № 1

1. Доходы	
2. Расходы	1000 ед.
Чистое операционное сальдо (1 – 2)	-1000 ед.

Школа № 2

1. Доходы	1000 ед.
2. Расходы	
Чистое операционное сальдо (1 – 2)	1000 ед.

Сводный отчет по школам (Школа № 1 + Школа № 2)

1. Доходы	$0 + 1000 = 1000$ ед.
2. Расходы	$1000 + 0 = 1000$ ед.
Чистое операционное сальдо (1 – 2)	0 ед.

В рамках каждой из рассматриваемых школ произошли связанные и симметричные экономические события: возникновение расходов и поступление доходов.

Что произошло при объединении отчетности школ? Школы имеют суммарные доходы в 1000 ед. и суммарные расходы в 1000 ед. При этом, чистое операционное сальдо их деятельности равно 0.

Какую характеристику доходов в финансовой деятельности школ муниципального района мы можем дать опираясь на сводный отчет? - Доходы составили 1000 ед. Сторонний наблюдатель подумает, что осуществляя свою экономическую деятельность школы района «заработали» 1000 ед. А в действительности, зная «природу» указанных доходов, сколько заработали школы? Правильно - ничего. Как получен такой результат? Он получен путем уменьшения совокупных доходов школ на сумму доходов полученных одной школой от другой.

А что с расходами? Ситуация полностью аналогична.

В итоге указанного уменьшения доходов и расходов, назовем эту процедуру консолидацией, мы получим консолидированный отчет в рамках которого хорошо заметна его разница со сводным.

Консолидированный отчет по школам (Школа № 1 + Школа № 2 – взаимные расчеты)

Доходы	$1000 - 1000 = 0$ ед.
Расходы	$1000 - 1000 = 0$ ед.
Чистое операционное сальдо	0 ед.

При этом обратим внимание на одну существенную особенность. Чистое операционное сальдо как сводного отчета, так и консолидированного идентично. Учитывая изложенное мы делаем вывод, что в результате консолидационных процедур величина агрегатов остается неизменной.

Кроме того, мы делаем еще один важный вывод общего порядка – компьютер ли это, деньги или акции – потоки между единицами группы в целях формирования консолидированной отчетности подлежат исключению, что и отражает требование по представлению группы единиц так, как если бы это была одна.

А что произошло с самим компьютером? Надо ли «консолидировать» его? Ответ очевиден – нет. В результате движения компьютера с баланса одной школы на баланс другой сам компьютер не «размножился» - и в сводном и в консолидированном балансе школ указанный актив будет отражен единожды.

Возникает следующий вопрос – а вообще говоря, есть ли объекты которые подлежат консолидации в рамках балансового отчета? Ответ - безусловно да. Природа указанной консолидации находится практически в той же плоскости, что и консолидация потоков, которая представляет собой исключение всего движения между единицами – в балансовом отчете подлежат исключению взаимные требования единиц друг к другу.

Приведем еще один пример. Муниципальное образование № 1 предоставило кредит муниципальному образованию № 2. Опуская подробности консолидации операций, построим балансовой отчет каждого из муниципалитетов, а также их сводный и консолидированный баланс.

Баланс муниципального образования № 1

Показатель	На начало периода	На конец периода
1. Денежные средства	1000 ед.	0 ед.
2. Выданные кредиты	0 ед.	1000 ед.
3. Полученные кредиты	0 ед.	0 ед.
4. Чистая стоимость активов (1 + 2 – 3)	1000 ед.	1000 ед.

Баланс муниципального образования № 2

Показатель	На начало периода	На конец периода
1. Денежные средства	0 ед.	1000 ед.
3. Полученные кредиты	0 ед.	1000 ед.
4. Чистая стоимость активов (1 + 2 – 3)	0 ед.	0 ед.

Сводный Баланс муниципальных образований

Показатель	На начало периода	На конец периода
1. Денежные средства	$0 + 1000 = 1000$ ед.	$0 + 1000 = 1000$ ед.
2. Выданные кредиты	$0 + 0 = 0$ ед.	$1000 + 0 = 1000$ ед.
3. Полученные кредиты	$0 + 0 = 0$ ед.	$0 + 1000 = 1000$ ед.
4. Чистая стоимость активов (1 + 2 – 3)	1000 ед.	1000 ед.

Анализ показателей сводного баланса позволяет сделать вывод, что муниципальные образования имеют денежные средства в размере 1000 ед., и требование по выданному кредиту в 1000 ед., а также обязательства по полученному кредиту в 1000 ед. А в действительности? Муниципальные образования из нашего примера не имеют ничего кроме 1000 ед. денежных средств. Как получен такой вывод? Объем требований и обязательств уменьшен на взаимные и как следствие аннулированы.

Построим консолидированный баланс исходя из указанного подхода.

Консолидированный Баланс муниципальных образований

Показатель	На начало периода	На конец периода
1. Денежные средства	1000 ед.	1000 ед.

2. Выданные кредиты	0 ед.	1000 - 1000 = 0 ед.
3. Полученные кредиты	0 ед.	1000 ед. – 1000 = 0 ед.
4. Чистая стоимость активов (1 + 2 – 3)	1000 ед.	1000 ед.

И снова обращаем внимание на поведение агрегата – чистой стоимости активов – сводное значение идентично консолидированному.

Кроме того, дополняя ранее сформулированное мы определяем, что консолидация предусматривает исключение как всех операций так и всех взаимных требований (дебиторская и кредиторская задолженность) между единицами включаемыми в одну группу.

Итак, консолидация финансовых показателей группы субъектов предполагает взаимоисключение внутренних по отношению к группе операций и требований. При этом, особенно важной характеристикой является «внутренних», поскольку провести консолидацию возможно только и исключительно при наличии «зеркальных» (симметричных) потоков (например, доходы-расходы) или «зеркальных» (симметричных) требований (например, займы-кредиты).

Охват единиц консолидации

Рассмотрев основные концептуальные вопросы консолидации невольно возникает вопрос – «И это все? Всего-то и надо – исключить операции между единицами входящими в консолидированную группу!». Да, это так, но прежде чем начать это самое исключение, необходимо понимать кто будет входить в группу консолидируемых единиц.

На примере «бытовых» взаимоотношений мы достаточно просто определим состав единиц, операции между которыми операции подлежат консолидации. А что будет происходить на макро уровне? Что будет происходить на уровне страны, региона, города?

Одним из концептуальных и наиболее сложных вопросов формирования консолидированной финансовой отчетности является вопрос охвата единиц включаемых в контур консолидации.

Сами названия «статистика государственных финансов» или «международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора» казалось бы содержат в себе указание на этот самый охват – государственные финансы, общественный сектор. А что это такое в конкретно взятой стране? Где границы и чем они определены? Где кончается общественное и начинается частное? Эти и многие вопросы достаточно сложны для простого ответа.

Учитывая изложенное, попробуем подойти к определению данных границ с точки зрения используемых нами руководящих документов.

РСГФ 2001.

РСГФ 2001 определяет охват единиц через определение сектора государственного управления и государственного сектора.

Сектор государственного управления – совокупность структур выполняющих функции органов государственного управления в качестве своего основного вида деятельности (п. 2.9 РСГФ 2001).

Для целей анализа сектор государственного управления может быть разделен на подсекторы центрального правительства (включающего в себя фонды социального обеспечения), региональных и местных органов 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. Все государственные единицы входят в состав сектора государственного управления (п. 2.20 РСГФ 2001).

Помимо органов государственного управления существуют единицы создаваемые органами государственного управления или находящиеся в их собственности. Например, в целях обеспечения авиаперевозок Правительство может выступить учредителем или совладельцем авиакомпании, которая в свою очередь будет иметь статус отличный от статуса органа государственного управления – статус корпоративного юридического лица.

Указанные структуры классифицируются РСГФ 2001 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) (п. 2.14 РСГФ 2001).

Все корпорации относятся либо к сектору государственных нефинансовых корпораций, либо к сектору государственных финансовых корпораций, в зависимости от характера их основной деятельности.

Кроме этого, государство может выступать в качестве учредителя или владельца юридических лиц образованных в форме отличной от корпоративной, но осуществляющих аналогичную корпорациям деятельность. Такие юридические лица называются квазикорпорациями.

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 приведенным выше определением. 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 государственных нефинансовых корпораций, либо в составе сектора государственных финансовых корпораций, в зависимости от характера их основной деятельности (п. 2.16 РСГФ 2001).

Понятие государственный сектор раскрывается в РСГФ 2001 через понятие сектора государственного управления, а именно – **государственный сектор** – совокупность сектора государственного управления, сектора государственных финансовых и сектора государственных нефинансовых корпораций.

Иллюстрацией подхода к охвату единиц в соответствии с РСГФ 2001 служит хорошо всем известная схема государственного сектора и сектора государственного управления.



Рис. 1 Государственный сектор и сектор государственного управления (РСГФ 2001).

Стоит отметить, что основной вопрос возникающий при рассмотрении подобного подхода – наличие четких критериев позволяющих провести тестирование конкретной единицы на принадлежность к определенному сектору/подсектору.

Начнем с определения принадлежности единицы к государственному сектору вообще. Анализ положений РСГФ 2001 позволяет сделать вывод, что к государственному сектору следует относить:

- органы государственного управления;
- принадлежащие органам государственного управления корпорации и организации;
- корпорации и организации контролируемые органам государственного управления.

Как было отмечено выше, к органам государственного управления относятся институциональные единицы, выполняющие функции органов государственного управления в качестве своего основного вида деятельности. Например, Министерство финансов, Министерство промышленности или администрация муниципалитета безусловно являются единицами государственного сектора поскольку каждая из этих единиц выполняет функции государственного управления.

Второй критерий относится к корпоративным институциональным единицам и квазикорпорациям - право собственности. В качестве критерия определения права собственности в РСГФ 2001 используется показатель доли участия – если указанная доля органов государственного управления превышает 50% - институциональная единица является государственной. Например, в случае если доля правительства в компании по добыче полезных ископаемых более 50 % указанная компания рассматривается как государственная корпорация.

Третий критерий менее формализуем - контроль.

Контроль определяется РСГФ 2001 как возможность определять общую корпоративную политику корпорации. Под используемым здесь выражением «общая корпоративная политика» в широком смысле понимаются ключевые меры финансовой и

операционной политики, касающиеся стратегических целей корпорации как рыночного производителя. Возможность определять общую корпоративную политику вовсе не обязательно требует прямого контроля над каждодневной деятельностью или операциями конкретной корпорации. Предполагается, что, как правило, руководящие работники таких корпораций будут управлять корпорациями так, чтобы это отвечало и содействовало главным задачам конкретной корпорации.

Ниже приводятся восемь наиболее важных показателей, на которые обращает внимание РСГФ 2001:

1. Владение большинством (относительным большинством) голосов;
2. Контроль над советом или другим управляющим органом;
3. Контроль над назначением/отстранением от должности ответственных сотрудников;
4. Контроль над основными комитетами структуры;
5. Золотые акции и опционы;
6. Регулирование и контроль;
7. Контроль со стороны доминирующего клиента. (Все продажи одному клиенту из государственного сектора или группе клиентов из государственного сектора);
8. Контроль, обусловленный заимствованием у органов государственного управления.

Например, в случае, если Правительство владеет менее 50 % долей в корпорации по добыче полезных ископаемых, но при этом, премьер-министр имеет право назначать на должности всех членов совета директоров такая корпорация в большей степени относится к государственным корпорациям, чем к частным.

И если с определением принадлежности единицы государственному или частному сектору все более менее понятно (в действительности, ответ на вопрос к какому подсектору сектора государственного управления относится Министерство иностранных дел очевиден), то определение принадлежности институциональной единицы к подсектору корпораций или к сектору государственного управления может вызывать значительные трудности.

Приведем пример. Правительство владеет авиакомпанией «Government Air». Относится ли она к государственному сектору? Да. Является ли она единицей сектора государственного управления или государственной нефинансовой корпорацией? Вопрос открыт, поскольку требует дополнительного изучения. А что является предметом указанного изучения?

Рассмотрим более подробно деятельность авиакомпании «Government Air» которая может в общем случае носить характер как рыночной так и не рыночной.

Данная компания может быть создана Правительством с целью обеспечения перевозки только членов Правительства. Финансирование ее деятельности осуществляется путем представления субсидии на осуществление деятельности и капитальных выплат для приобретения самолетов.

С другой стороны, компания может быть создана Правительством для обеспечения перевозки по льготным ценам отдельных категорий граждан (пенсионеров, инвалидов, школьников). Разность между себестоимостью перевозки пассажиров и платой взимаемой с них покрывает Правительство путем представления соответствующей субсидии.

И наконец, компания может быть создана Правительством для обеспечения развития рынка авиаперевозок на котором в настоящее время преобладают иностранные перевозчики и действовать как рыночный производитель услуг получив от Правительства только некий уставной капитал в виде авиатехники, офисного здания и возможно части оборотных средств.

Конечно же не исключены и комбинированные цели и механизмы создания правительственной авиакомпания включающие в себя в том числе и все выше перечисленные.

Обратите внимание – Правительство может владеть единицей как в целях реализации определенной политики, так и в целях получения прибыли и именно соотношение между целями государственной политики и целями получения прибыли является базовым критерием используемым в РСГФ 2001 для отнесения единиц к сектору государственного управления или сектору государственных корпораций.

В справочном материале к РСГФ 2001 (Охват государственного сектора и разделение его на секторы, МВФ, Пол Коттерелл (эксперт МВФ) Этан Уайсман, Тобайас Уикенз, Декабрь 2006 года – далее Справочный материал к РСГФ) подробно описаны механизмы идентификации сектора государственного управления и сектора государственных корпораций которыми мы и воспользуемся (раздел В «Идентификация сектора государственного управления и государственного сектора. Дерево решений для единиц органов государственного управления и других государственных единиц»).

Отправной точкой при разделении экономики на секторы является определение резидентной принадлежности структур, действующих в экономике. В отношении каждого образования, являющегося резидентом, необходимо предпринять следующие шаги.

Определить, является ли это образование институциональной единицей, то есть может ли оно от своего имени владеть активами, принимать обязательства и осуществлять экономическую деятельность и операции с другими структурами? Если нет, то образование должно классифицироваться вместе с той единицей, которая его контролирует.

Определить, относится ли институциональная единица к частному или к государственному сектору. Для этого требуется определить, является ли она единицей органов государственного управления или единицей, контролируемой органами государственного управления, или государственной корпорацией. Если она относится к одной из этих категорий, то она является государственной единицей и входит в состав государственного сектора. Если нет, то она относится к частному сектору.

Для каждой единицы государственного сектора определить, является ли она рыночным или нерыночным производителем, то есть реализует ли она всю свою продукцию или большую ее часть по экономически значимым ценам?

Если она является **рыночным производителем**, она должна классифицироваться как государственная корпорация.

Если она является **нерыночным производителем**, необходимо определить, осуществляет ли эта единица какую-либо деятельность как неинкорпорированная структура, которая должна рассматриваться как квазикорпорация.

Если да, то данная квазикорпорация должна классифицироваться как государственная корпорация.

Если нет, то данная единица является единицей сектора государственного управления и должна быть отнесена к сектору государственного управления.

Для каждой государственной корпорации (и государственной квазикорпорации) определить, предоставляет ли она финансовые услуги.

Если да, то она является государственной финансовой корпорацией.

Если нет, то она является государственной нефинансовой корпорацией.

Для облегчения понимания указанных критериев более наглядным является использование дерева решений или его табличного представления.

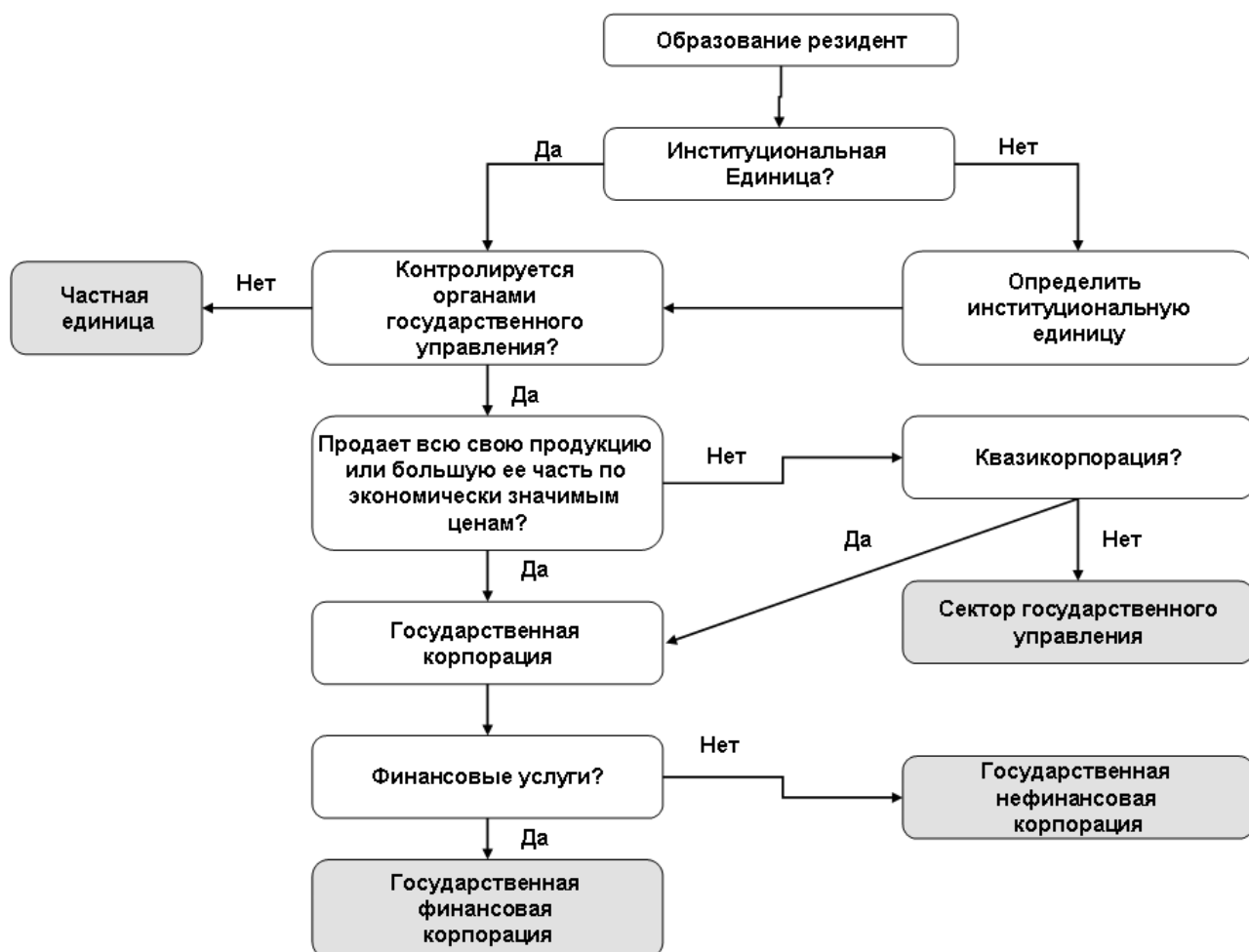


Рис. 2 Дерево решений.

Критерий				
Контролируют ли органы государственного управления единицу?	Является ли это предприятие институциональной единицей?	Продает/реализует ли это предприятие товары и услуги только органам государственного управления или населению в целом?	Продает/реализует ли это предприятие товары и услуги по рыночным (экономически значимым) ценам?	Отнесение к сектору
Множество значений				
Да/Нет	Да/Нет	Органам госуправления =1 Населению в целом=2	Да/Нет	Да/Да/2/Да= государственная корпорация Все остальные = органы государственного управления

Рис. 3 Таблица принятия решений.

Так же как и в РСГФ 2001, в МСФООС при определении охвата консолидированной финансовой отчетности используется ряд критериев суть и механизмы использования которых изложены в МСФООС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

В соответствии с указанным стандартом основным критерием определения охвата единиц включаемых в контур консолидационных процедур является критерий контроля.

Субъектами взаимоотношений при определении контроля являются контролирующая и контролируемая организации (п. 7 МСФООС 6).

Контролирующая организация – организация, имеющая одну или более контролируемых организаций.

Контролируемая организация – организация (в том числе, не имеющая статуса юридического лица, например, инвестиционное товарищество), находящаяся под контролем другой организации, называемой контролирующей.

Контролирующая организация и контролируемые организации определяют группу организаций (п. 12-14 МСФООС 6), которая в свою очередь может являться контролируемой единицей для другой контролирующей организации.

В рамках МСФООС 6 вопрос о том, осуществляет ли одна организация контроль над другой в целях финансовой отчетности, рассматривается как предмет профессионального суждения, основанного на определении контроля и конкретных условий в каждом отдельном случае (п. 28, МСФООС 6).

Основными составляющими определения контроля являются:

правовые полномочия - право определять финансовую и операционную политику организации;

право получения выгоды - которая представлена возможностью контролирующей организации получать выгоду от деятельности другой организации.

МСФООС 6 предлагает следующий набор критериев принятия решения касательно наличия (отсутствия) контроля между единицами (п. 38-40 МСФООС 6).

Условия наличия полномочий:

организация прямо или косвенно через контролируемые организации владеет большинством голосующих акций в другой организации;

организация имеет полномочия, предоставленные законом или осуществляемые в рамках существующего законодательства, назначать или снимать большинство членов совета, директоров или равноправного органа управления, а контроль за другой организацией осуществляется со стороны данного совета или органа;

организация имеет большинство голосов или возможность определять голосование большинства на общем собрании другой организации;

организация имеет большинство голосов на собраниях совета директоров или равноправного органа управления, а контроль над другой организацией осуществляется со стороны данного совета или органа.

Условия получения выгоды:

организация имеет полномочия прекратить деятельность другой организации и получить значительную долю ликвидационной экономической выгоды или взять на себя значительные суммы долговых обязательств. Например, условие получения выгоды выполняется в том случае, если организация несет ответственность за ликвидационные обязательства другой организации;

организация имеет право на распределение активов из другой организации и /или может нести ответственность по некоторым долговым обязательствам другой организации.

Признаки существования полномочий:

организация имеет возможность накладывать вето на операционные и инвестиционные бюджеты другой организации;

организация имеет возможность накладывать вето на решения органа управления другой организации, отклонять или изменять их.

организация имеет возможность одобрять наём, переназначение и увольнение ключевых работников другой организации;

права другой организации установлены и ограничены законом;

организация является держателем «золотой акции» (или эквивалента) в другой организации, которая предоставляет право управлять финансовой и операционной политикой данной организации.

Признаки существования выгоды:

организация имеет прямое или косвенное право на чистые активы/ капитал другой организации с постоянно действующим правом доступа к ним;

организация имеет право на значительную часть чистых активов/ капитала другой организации в случае ликвидации или при ином распределении;

организация имеет возможность направлять деятельность другой организации на сотрудничество с ней для достижения своих целей;

организация несет ответственность по ликвидационным обязательствам другой организации.

Обобщение указанных требований и их формализация позволяют сформировать следующий алгоритм принятия решения относительно полномочий контроля в соответствии с положениями стандарта «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» МСФООС.



Рис. 4 Определение контроля в целях составления финансовой отчетности (МСФООС 6).

В качестве примера рассмотрим уже знакомую нам авиакомпанию «Government Air». Какие контрольные функции выполняет в отношении нее Правительство?

Являясь собственником указанной компании Правительство имеет все полномочия по управлению операционной и финансовой деятельностью компании, несет риск убытков и право на получение прибыли, назначает руководство компании, покрывает ее убытки путем представления субсидии из бюджета и т.п.

Правительство является контролирующей организацией, а авиакомпания контролируемой и как следствие их объединение образует группу организаций.

ESA.

Практические вопросы определения охвата.

Подходы используемые в общепризнанных стандартах рассмотренные выше безусловно являются четкими, последовательными и логически обоснованными.

Основным критерием определения охвата в указанных стандартах является контроль, т.е. способность одной единицы (контролирующей) оказывать влияние на финансовую и операционную деятельность других единиц (контролируемых).

Ядром (корнем) при построении структуры и определении иерархии единиц общественного сектора в целях формирования финансовой отчетности является Правительство и органы государственного управления – именно их способность осуществлять контроль над другими единицами и есть суть связывания в единую группу (общественный сектор, государственный сектор, сектор государственного управления и т.п.) различных юридических лиц как непосредственно выполняющих функции государственного управления, так и рыночных (нерыночных) производителей, осуществляющих свою деятельность под контролем Правительства или государственного органа.

В рамках РСГФ 2001 контур консолидационных процедур в общественном секторе определяется через государственный сектор и сектор государственного управления.

К единицам сектора государственного управления относятся все органы государственного управления и нерыночные производители контролируемые государством.

Совокупность единиц сектора государственного управления и рыночных производителей контролируемых государством составляют государственный сектор.

В МСФООС охват единиц в целях формирования консолидированной финансовой отчетности определяются также через критерии наличия контроля. При этом МСФООС не определяет разделения всей совокупности единиц на конкретные сектора – вся совокупность единиц подконтрольных Правительству или государственному органу образует общественный сектор.

Вооружившись указанными положениями попробуем рассмотреть практический вопрос их реализации – определение охвата единиц в целях формирования консолидированной финансовой отчетности в общественном секторе конкретного Правительства и/или органа государственного управления.

С чего начать? Конечно же с определения понятия «общественный сектор», «государственный сектор»⁴.

А зачем его определять? Уже все сформулировано и раскрыто в стандартах рассмотренных ранее. Это конечно верно, но если говорить о конкретном Правительстве требуется четкое и формальное определение, которое в той или иной мере раскрывает состав единиц включаемых в этот самый сектор на национальном уровне.

⁴ в рамках данных определений «общественный сектор» и «государственный сектор» являются синонимами (см. Основные понятия и определения).

Рассмотрим один из примеров достаточно хорошо демонстрирующий необходимость формализации критериев и определений – авиакомпания «Government Air». Мы уже дискутировали касательно отнесения указанной авиакомпании к государственному сектору и сектору государственного управления. А как определить, что указанная компания или подобные авиакомпании вообще относятся к государственному сектору? Какие формальные критерии необходимо использовать?

Воспользовавшись критериями предлагаемыми РСГФ 2001 и/или МСФООС 6 мы можем дать такое определение: в государственный сектор включаются авиакомпании регулирование и контроль над деятельностью которых осуществляет Правительство.

А что значит контроль в данном контексте? Акции, право собственности, право принятия решения относительно назначения руководства и т.п. – что именно? Как «дерево» принятия решений интегрировать в указанное определение? В этом и состоит основная задача при формализации определения понятия «общественный (государственный) сектор», которое в общем случае должно обеспечивать интеграцию национальной практики классификации юридических лиц, прав собственности и механизмов контроля с рекомендациями общепризнанных стандартов.

Формализация определения «общественный (государственный) сектор» на законодательном уровне важна в том числе и с точки зрения обеспечения единства подходов при формировании национальными органами консолидированной финансовой отчетности, статистики государственных финансов, национальных счетов, денежно-кредитной статистики.

Приведем пример. На национальном уровне определены четыре типа юридических лиц: государственные органы, компании, корпорации, некоммерческие организации. В рамках реализации государственных функций в состав Правительства входят министерства, которые в том числе владеют акциями корпораций или являются собственниками отдельных компаний. Участие государства в некоммерческих организациях запрещено. На национальном уровне дано следующее определение государственного сектора: *в государственный сектор включаются Правительство, правительственные министерства, компании собственниками которых являются правительство или правительственные министерства, а также корпорации с преобладающей долей участия правительства или правительственных министерств.*

Как видно из примера, Правительство, обобщив критерии рекомендуемые стандартами, применило их к единицам всей своей экономики с учетом национального законодательства.

Основываясь на этом модельном примере и в целях определения общественного сектора и/или его подсекторов целесообразным является закрепление на национальном уровне определения (определений) учитывающих особенность построения как государственного управления, так и возможных связей (ограничений на указанные связи) между единицами государственного управления и корпоративными единицами.

Не менее важным аспектом в формализации определения является применение таких критериев, которые однозначно определяются на множестве тестируемых единиц. Что это значит? Это значит, что все критерии которые вы используете при формализации понятий должны быть практически определяемыми и однозначными. В рассмотрен выше примере Правительство допустило неопределенность, специфицировав критерий подконтрольности через «.....преобладающая доля участия.....».

В соответствии с МСФООС 6, группу организаций в целях формирования консолидированной финансовой отчетности образует контролирующая организация и контролируемые организации. Критерии наличия контроля известны и были нами рассмотрены ранее. Повторим один из их:

организация прямо или косвенно через контролируемые организации владеет большинством голосующих акций в другой организации;

С «академической» точки зрения указанные критерии безупречны, но с практической не применимы – органы государственного управления в своей деятельности должны руководствоваться четкими правилами и инструкциями - *«организация прямо или косвенно через контролируемые организации владеет большинством голосующих акций в другой организации»* - какова именно доля голосов? Более 42% голосов это большинство? Однозначность отсутствует и требуется соответствующая спецификация.

Таким образом, мы можем вывести еще одну рекомендацию касательно формализации определения общественного (государственного) сектора и его подсекторов – критерии отнесения единиц применяемые при формализации понятий общественного (государственного) сектора и его подсекторов должны быть практически определяемыми.

Второй группой вопросов возникающих после определения понятия государственного сектора является группа вопросов аналитического разделения государственного сектора на подсектора.

Как отмечалось выше, РСГФ 2001 рассматривает государственный сектор как совокупность сектора государственного управления и государственных рыночных корпораций.

В свою очередь в аналитических целях сектор государственного управления разделяют на центральные, региональные и местные органы управления, а государственные рыночные корпорации на финансовые и нефинансовые (см. рис. 1).

МСФООС 6 не устанавливает правил или аналитических разрезов для рассматриваемого сектора – консолидированная финансовая отчетность формируется по группе организаций.

Указанные подходы возможно и покрывают общие потребности, но зачастую не обеспечивают частные потребности составителей или потребителей консолидированной информации.

Для примера используем типовое разделение на подсектора предлагаемое в РСГФ 2001 (см. рис. 1).

Насколько информативно представление всей совокупности государственных корпораций в виде двух групп - финансовые и нефинансовые? Покрывает ли такое разделение все информационные потребности? Сопоставимы ли в целях анализа консолидированные показатели деятельности корпораций принадлежащих региональным и местным органам управления? Как в общем объеме идентифицировать показатели именно по корпоративным лицам контролируемым центральными органами управления?

Ответы на указанные вопросы позволяют прийти к выводу о необходимости дополнительного, аналитического разделения отдельных секторов (подсекторов) на подсектора.

Учитывая, что государственные органы классифицированы по уровням государственного управления, в отдельных случаях целесообразным представляется и разделение множества государственных корпораций также на подсектора по принадлежности к уровням государственного управления.

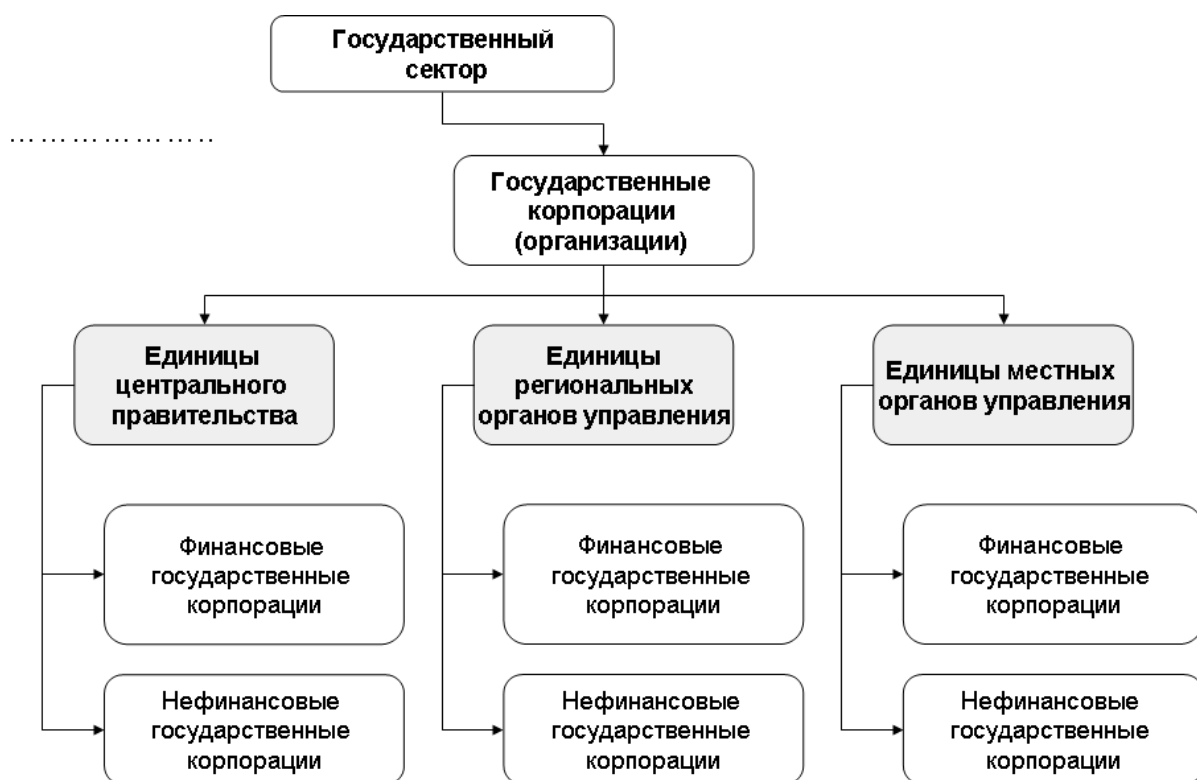


Рис. 5 Альтернативное разделение на подсектора сектора государственных корпораций.

Теперь рассмотрим сектор государственного управления. Органы государственного управления в целях реализации государственной политики могут контролировать как единицы охватываемые бюджетом напрямую (например, школа), так и единицы получающие из бюджета финансирование в некоторой форме (например, компания «Government Air» в случае, если она предназначена только для перевозки членов Правительства).

В аналитических целях зачастую необходимо понимание не только общей, но и отдельной структуры доходов и расходов, наличие взаимных потоков в расчетов между бюджетными и внебюджетными единицами органов управления.

Таким образом, в структуре центрального правительства, региональных и местных органов управления возможно необходимым для более качественного анализа является выделение как бюджетных, так и внебюджетных единиц внутри каждого из подсекторов.

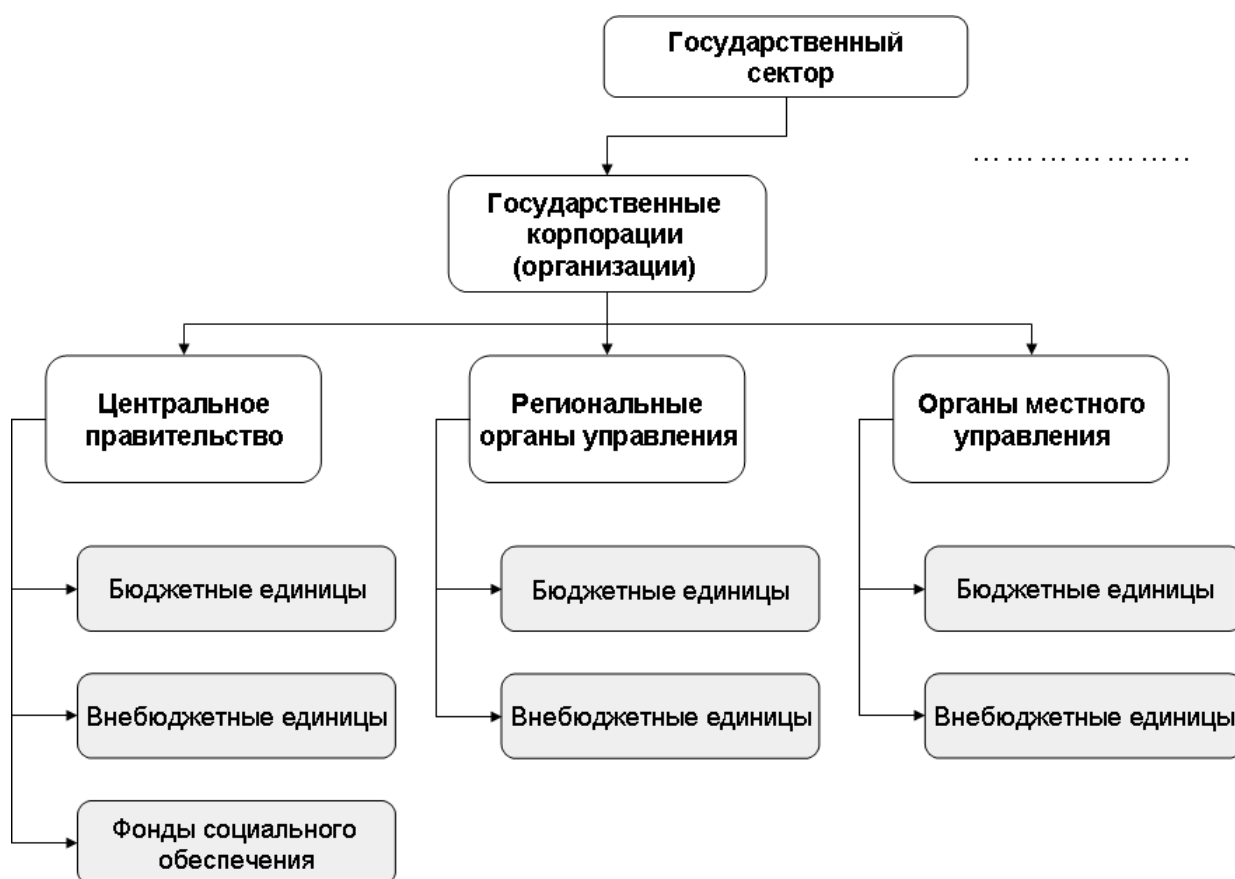


Рис. 6 Альтернативное разделение на подсектора сектора государственного управления.

Как видно из приведенных схем, аналитическое разделение общественного (государственного) сектора на подсектора имеет многовариантность и ни один из этих вариантов не может быть универсальным.

С другой стороны, основываясь на рекомендациях стандартов и опыте отдельных стран и корпораций со сложной и распределенной организационной структурой возможен следующий набор практических рекомендаций по аналитическому разделению общественного (государственного) сектора в целях выделения подсекторов:

при структурировании общественного (государственного) сектора целесообразно установить баланс между удобством работы составителей и запросами потребителей консолидированной информации;

в структуре (общественного) государственного сектора целесообразно выделение подсекторов единиц выполняющих государственные функции и государственных коммерческих единиц;

в секторе единиц выполняющих государственные функции, при наличии единиц не являющихся бюджетными, целесообразно разделять каждый из подсекторов не только по уровням государственного управления (центральный, региональный, местный), но и возможно по принадлежности указанных единиц к бюджетным и внебюджетным;

фонды социального обеспечения целесообразно также разделять по уровням государственного управления определяющим их финансовую и операционную политику;

государственные коммерческие единицы целесообразно разделять как на финансовые/нефинансовые, так и по уровням государственного управления определяющим их финансовую и операционную политику.

При принятии решений по конкретным вопросам полезно рассмотреть приведенный ниже опыт других стран в определении общественного сектора и его подсекторов и с учетом национальных особенностей принять окончательное решение.

Страна	Определение общественного сектора и его подсекторов на национальном уровне	Аналитическое разделение общественного сектора на подсектора	Примечание
Азербайджан	Определение и состав государственного сектора не установлено (и не закреплено законодательно или каким-либо другим документом).	В целях формирования консолидированной бюджетной отчетности по группе бюджетных единиц, а также статистики государственных финансов используется подход рекомендованный РСГФ 2001.	В настоящее время проводится работа по совершенствованию правовых основ с целью более подробного охвата данных.
Украина	Определение сектора общего государственного управления и его подсекторов утверждены приказом Госстата Украины от 18.04.2005 "Об утверждении Классификации институциональных секторов экономики Украины". В соответствии с утвержденными национальными стандартами бухгалтерского учета в государственном секторе (НСБУГС) субъектами государственного сектора определены распорядители средств государственного и местных бюджетов, органы Казначейства и государственные целевые фонды, что соответствует утвержденной классификации и РСГФ 2001.	В целях формирования консолидированной отчетности согласно статистики государственных финансов используется подход рекомендованный РСГФ 2001. В целях формирования консолидированной отчетности согласно системы национальных счетов используется подход рекомендованный СНС'93.	В настоящее время проводится работа по внедрению НСБУГС, что позволит составлять консолидированную бюджетную отчетность государственного сектора в целом. На данное время консолидированная бюджетная отчетность включает только два подсектора (государственный и местный бюджеты). Государственные целевые фонды формируют отдельные консолидированные отчеты, данные которых подключаются при формировании консолидированного отчета по государственному сектору в целом.
Российская	Определение	В целях формирования	В настоящее время

Федерация	общественного (государственного) сектора не установлено.	консолидированной бюджетной отчетности по группе бюджетных единиц, а также статистики государственных финансов используется подход рекомендованный РСГФ 2001.	проводится работа по формализации определений секторов и подсекторов на национальном уровне, а именно: бюджетный сектор; сектор государственного (муниципального) управления; государственный (муниципальный) сектор.
Республика Молдова	Определение государственного сектора не установлено в законодательной и нормативной базе.	При формировании консолидированной бюджетной отчетности, а также статистики государственных финансов используется подход рекомендованный РСГФ 2001.	В настоящее время рассматриваются изменения в законодательстве которые предусматривают более точного определения государственного сектора
Грузия	Определение государственного сектора не установлено в законодательной и нормативной базе.	Для консолидированной бюджетной отчетности группы состоящей из бюджетных организаций, а также для отчетности по статистике публичных финансов, используется подход рекомендуемый GFSM 2001.	В процессе внедрения находится реформа по расширению охвата ЕКС, с тем, что бы охватить и местные органы власти, автономные образования и субъекты публичного права. Следовательно, охват отчетности об исполнении бюджета будет расти.
Хорватия	Общественный сектор включает Государственный бюджет, местные и региональные единицы, бюджетные и внебюджетные пользователи Государственного бюджета и бюджетов местных и региональных образований.	Общий бюджет включает центральный бюджет (министерства государственного бюджета и их подразделения) и внебюджетные пользователи Государственного бюджета и бюджетов местных и региональных образований	Определяется Законом о Государственном бюджете и GFS 2001. Но, если мы не берем это определение, общественный сектор включает также и публичные предприятия

Уровни консолидации

Консолидируемые потоки и запасы

РСГФ 2001.

МСФООС.

ESA.

Практические вопросы определения объектов консолидации

Исключения из требований консолидации

Методика консолидации

В рамках определения порядка формирования консолидированной финансовой отчетности существенным вопросом является установление методики консолидации, что в некоторой части является также элементом определения требований к составу потоков и запасов подлежащих консолидации.

В чем же заключается суть вопроса? В чем именно заключается методика консолидации? Рассмотрим пример.

Пусть уже известная нам компания «Government Air» по установленным нами критериям является единицей сектора государственного управления и контролируется Министерством транспорта которое является ее собственником.

Баланс Министерства транспорта формируется в составе следующих показателей:

Показатель	Сумма
Актив	
1. Нефинансовые активы	2000,0
2. Финансовые активы	1000,0
<i>из них:</i> акции «Government Air»	600,0
Пассив	
3. Обязательства	700,0
<i>из них:</i> перед «Government Air»	400,0
4. Капитал	2300,0

Баланс авиакомпании «Government Air»:

Показатель	Сумма
Актив	
1. Нефинансовые активы	1500,0
2. Финансовые активы	600,0
<i>в том числе:</i> дебиторская задолженность Министерства транспорта	400,0
Пассив	

3. Обязательства	1500,0
4. Капитал	600

Сводный Баланс, формируемый Министерством транспорта, как контролирующей организацией:

Показатель	Сумма (Министерство транспорта)	Сумма (авиакомпания «Government Air»)	Итого
Актив			
1. Нефинансовые активы	2000,0	1500,0	3500,0
2. Финансовые активы	1000,0	600,0	1600,0
<i>в том числе:</i> дебиторская задолженность Министерства транспорта		400,0	400,0
акции «Government Air»	600,0		600,0
Пассив			
3. Обязательства	700,0	1500,0	2200,0
<i>из них:</i> перед «Government Air»	400,0		400,0
4. Капитал	2300,0	600,0	2900,0

Сформируем консолидированный баланс. Но что же подлежит исключению? Правильно – взаимные требования. А что относится к взаимным требованиям? Безусловно - дебиторская/кредиторская задолженность (в абсолютном выражении - 400 ед.). Но что еще? Ведь Министерство транспорта владеет 100 % долей авиакомпании. Значит, на стороне Министерства транспорта числятся акции (в абсолютном выражении – 600 ед.), а на стороне авиакомпании соответствующий капитал (те же - 600 ед.). Консолидируя указанные показатели мы получим консолидированный баланс группы состоящей из Министерства транспорта и авиакомпании «Government Air».

Показатель	Сводные показатели	Подлежит исключению	Консолидированные показатели
1. Нефинансовые активы	3500,0	x	3500,0
2. Финансовые активы	1600,0	1000,0	600,0
<i>в том числе:</i> дебиторская задолженность Министерства транспорта	400,0	400,0	x
акции «Government Air»	600,0	600,0	x
3. Обязательства	2200,0	400,0	1800,0
<i>из них:</i>	400,0	400,0	x

перед «Government Air»			
4. Капитал	2900,0	600,0	2300,0

В рассмотренном примере все предельно ясно. Немного усложним. А что если Правительство в лице Министерства транспорта владеет не 100%, а 60 % долей авиакомпании? Как в этом случае мы должны консолидировать единицы в группу? В полном ли объеме будут включены показатели авиакомпании в группу? Ответ не так тривиален. Обратимся к используемым нами документам.

В соответствии с МСФООС 6 (п. 43-57), при составлении консолидированной финансовой отчетности, финансовые отчеты контролирующей и контролируемой организаций объединяются построчно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, чистых активов/ капитала, доходов и расходов (сводный отчет).

Показатель	Сумма (Министерство транспорта)	Сумма (авиакомпания «Government Air»)	Итого
Актив			
1. Нефинансовые активы	2000,0	1500,0	3500,0
2. Финансовые активы	1000,0	600,0	1600,0
<i>в том числе:</i> дебиторская задолженность Министерства транспорта		400,0	400,0
акции «Government Air»	600,0		600,0
Пассив			
3. Обязательства	700,0	1100,0	1800,0
<i>из них:</i> перед «Government Air»	400,0		400,0
4. Капитал	2300,0	1000,0	3300,0

Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе организаций как о единой организации, необходимо предпринять следующие шаги:

исключается балансовая стоимость инвестиций контролирующей организации в каждую контролируемую организацию и доля контролирующей организации в чистых активах, капитале каждой контролируемой организации;

Показатель	Сводные показатели	Подлежит исключению	Консолидированные показатели
1. Нефинансовые активы	3500,0		3500,0
2. Финансовые активы	1600,0	600,0	1000,0
<i>в том числе:</i> дебиторская задолженность Министерства	400,0		400,0

транспорта			
акции «Government Air»	600,0	600,0	
3. Обязательства	1800,0		1800,0
из них: перед «Government Air»	400,0		400,0
4. Капитал	3300,0	600,0	2700,0

определяются доли меньшинства в составе профицита или дефицита консолидируемых контролируемых организаций за отчетный период;

определяются доли меньшинства в составе чистых активов/ капитала консолидируемых контролируемых организаций отдельно от чистых активов/капитала контролирующей организации.

Напомним, что доля меньшинства - часть профицита или дефицита и чистых активов/капитала контролируемой организации, приходящаяся на долю в чистых активах/капитале, которой контролирующая организация не владеет напрямую или косвенно через контролируемые организации.

В нашем случае доля меньшинства 40% или:

Показатель	Доля меньшинства	Доля меньшинства
1. Нефинансовые активы	1500,0	600,0
2. Финансовые активы	600,0	240,0
в том числе: дебиторская задолженность Министерства транспорта	400,0	160,0
3. Обязательства	1100,0	440,0
4. Капитал	1000,0	400,0

С учетом доли меньшинства консолидированные суммы будут выглядеть так:

Показатель	Сводные показатели	Подлежит исключению в части инвестиций в контролируемую организацию	Подлежащая исключению доля меньшинства	Консолидированные показатели
1. Нефинансовые активы	3500,0		600,0	2900,0
2. Финансовые активы	1600,0	600,0	240,0	760,0
в том числе: дебиторская задолженность Министерства транспорта	400,0		160,0	240,0
акции «Government Air»	600,0	600,0		

3. Обязательства	1800,0		440,0	1360,0
<i>из них:</i> перед «Government Air»	400,0			400,0
4. Капитал	3300,0	600,0	400,0	2300,0

Внутригрупповые остатки по счетам, операции, доходы и расходы в рамках группы организаций должны быть также полностью исключены.

В нашем случае, после консолидации кредиторская задолженность группы Министерство транспорта и авиакомпания «Government Air» перед меньшинством акционеров авиакомпании «Government Air» должна быть равна 40% от кредиторской задолженности Министерства транспорта перед авиакомпанией «Government Air» (160 ед.).

Показатель	Остатки внутригрупповой дебиторской/кредиторской задолженности
1. Нефинансовые активы	
2. Финансовые активы	240,0
<i>в том числе:</i> дебиторская задолженность Министерства транспорта	240,0
акции «Government Air»	
3. Обязательства	
<i>из них:</i> перед «Government Air»	240,0
4. Капитал	

Таким образом, с учетом консолидации по внутригрупповым остаткам получим:

Показатель	Консолидированные показатели (без учета доли контролирующей в контролируемой и доли меньшинства)	Остатки внутригрупповой дебиторской/кредиторской задолженности	Консолидированные показатели (окончательные)
1. Нефинансовые активы	2900,0		2900,0
2. Финансовые активы	760,0	240,0	520,0
<i>в том числе:</i> дебиторская задолженность Министерства транспорта	240,0	240,0	
акции «Government Air»			

Air»			
3. Обязательства	1360,0	240,0	1120,0
<i>из них:</i> перед «Government Air»	400,0	240,0	160,0
4. Капитал	2300,0		2300,0

Обобщив проделанные шаги получим итоговую таблицу консолидированных показателей.

Показатель	Сводные показатели	Подлежит исключению в части инвестиций в контролирующую организацию	Подлежащая исключению доля меньшинства (40% показателей авиакомпании)	Остатки внутригрупповой дебиторской/кредиторской задолженности	Консолидированные показатели
1. Нефинансовые активы	3500,0		600,0		2900,0
2. Финансовые активы	1600,0	600,0	240,0	240,0	520,0
<i>в том числе:</i> дебиторская задолженность Министерства транспорта	400,0		160,0	240,0	
акции «Government Air»	600,0	600,0			
3. Обязательства	1800,0		440,0	240,0	1120,0
<i>из них:</i> перед «Government Air»	400,0			240,0	160,0
4. Капитал	3300,0	600,0	400,0		2300,0

Приведенные нами примеры в явном виде определяют общий подход который необходимо использовать при формировании показателей консолидированной финансовой отчетности - показатели консолидированного баланса соответствуют показателям сводного баланса уменьшенного на:

величину балансовой стоимости инвестиций Министерства транспорта (600 ед.) в авиакомпанию и доли Министерства транспорта в чистых активах, капитале авиакомпании «Government Air» (600 ед.):

величину доли меньшинства в чистых активах/капитале авиакомпании «Government Air» (40 %);
остатков внутригрупповой дебиторской/кредиторской задолженности (400 ед. общие дебиторско/кредиторские взаимоотношения. Из них 240 ед. это дебиторская/кредиторская внутригрупповая задолженность).

Консолидированная финансовая отчетность: обобщенная последовательность действий

Рассмотрев вопросы общеметодологического характера вкупе с вопросами их практической реализации целесообразным представляется также рассмотреть вопросы организационно-методического характера решение которых требуется при организации формирования консолидированной финансовой отчетности в общественном секторе, а именно определение институциональных механизмов формирования и представления консолидированной финансовой отчетности общественного сектора на национальном уровне.

1. Установление обязанности формирования и представления Правительством консолидированной финансовой отчетности.

В целях обеспечения формирования и раскрытия показателей консолидированной финансовой отчетности на национальном уровне Правительство и Парламент должны определить обязанность Правительства формировать и представлять в Парламент консолидированную финансовую отчетность, а также раскрывать ее показатели общественности.

Возможно, Правительство может ограничиться только публичным раскрытием показателей указанной отчетности без ее представления в парламент, но в любом случае представляется целесообразным законодательное определение обязанности формирования и публикации консолидированной финансовой отчетности.

2. Установление охвата консолидированной финансовой отчетности общественного (государственного) сектора и его подсекторов, критериев отнесения единиц к указанным группам.

Правительство, Парламент и общественность должны четко определить и понимать охват консолидированной финансовой отчетности, т.е. иметь представление о том какие единицы и по каким критериям они включены в общественный сектор. Выше мы уже рассматривали проблематику указанного вопроса и возможно данные рекомендации помогут более эффективно решить данный вопрос.

Кроме того, практически целесообразным является обеспечение на национальном уровне ведения общедоступного реестра единиц общественного (государственного) сектора, который позволит всем заинтересованным сторонам быть информированными о составе общественного (государственного) сектора и основаниях для включения единиц в него.

3. Установление обязанности формирования и представления консолидированной финансовой отчетности единицами государственного управления и государственными корпорациями.

Правительство должно установить требование для государственных единиц и государственных корпораций по обязательному формированию и представлению консолидированной финансовой отчетности.

Также Правительство должно определить уровни консолидации, т.е. определить государственные органы которые должны обеспечивать формирование консолидированной и/или сводной финансовой отчетности по группе организаций.

4. Определение состава консолидированной финансовой отчетности.

Правительство должно определить состав консолидированной финансовой отчетности который может включать в себя как минимальный набор отчетов (Баланс, Отчет о финансовых результатах деятельности, Отчет о движении денежных средств, пояснения), так и расширенный состав отчетности учитывающий национальную специфику (например, в целях более подробного раскрытия информации о государственном долге).

5. *Определение требований к порядку составления и представления консолидированной финансовой отчетности единицами общественного (государственного) сектора.*

Указанный порядок составления и представления должен обеспечить интеграцию положений приведенных выше п. 3 и п. 4.

6. *Определение требований к составу потоков и запасов подлежащих консолидации.*

В рамках рекомендаций данных ранее (см. Потоки и запасы подлежащие консолидации) и в рамках установления порядка формирования консолидированной финансовой отчетности необходимо определение потоков и запасов подлежащих консолидации между единицами включаемыми в общественный (государственный) сектор.

Публикация отчетности. Требования к раскрытию информации

Практические вопросы. Различия и особые обстоятельства

Список литературы и публикаций

1. Руководство по статистике государственных финансов 2001 года, МФВ.
2. Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе, Совет МСФООС.
3. Охват государственного сектора и разделение его на секторы, МВФ, Пол Коттерелл (эксперт МВФ) Этан Уайсман, Тобайас Уикенз, Декабрь 2006 года, МВФ