

РЕМРАЛ Баку, 5 – 8 ноября 2012 года

Вопросы в бухгалтерском учете в государственном секторе

Презентация Майкла Пэрри

Введение

В этой презентации рассматриваются четыре вопроса, которые будут обсуждаться на этом семинаре:

1. Стандарты и финансовая отчетность
2. Роль кассового метода и метода начисления
3. Комбинация бухгалтерского учета по кассовому методу и по методу начисления
4. Автоматизация и консолидация

Вопрос 1: Стандарты отчетности

Все международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе (IPSAS), Пособие по статистике правительственных финансов (GFS) и Европейская система счетов (ESA) 95 – это стандарты отчетности. Они определяют следующее:

- В случае IPSAS – форму и содержание финансовых отчетов общего назначения;
- В случае GFS или ESA 95 – форму и содержание статистических отчетов.

Ни один из указанных выше стандартов не определяет напрямую процессы бухгалтерского учета. Однако они оказывают косвенное воздействие на процессы бухгалтерского учета, так как такие процессы должны иметь возможность производить финансовые отчеты в соответствии со стандартами. Эта взаимосвязь вкратце представлена на Рисунок 1 ниже.

Рисунок 1: IPSAS и GFS как стандарты отчетности



GFS и ESA 95 требуют отчетность на основе принципа начисления (несмотря на то, что МВФ указал, что кассовая информация приемлема для GFS, если не доступна информация по методу начисления). IPSAS располагает стандартами для отчетности и по кассовому методу, и по методу начисления, но Совет по международным стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе (IPSASB) совершенно четко высказался относительно того, что долгосрочной целью должен быть бухгалтерский учет по методу начисления.

Это ставит три вопроса, как указано ниже.

Вопрос – что собой представляет метод начисления?

Метод начисления признает все экономические потоки организации, независимо от того, включают они денежные сделки или нет, а также все активы, принадлежащие организации и обязательства организации. Шесть ключевых характеристик, характерные для бухгалтерского учета по методу начисления по принципу двойной записи, следующие:

1. Концепция учетного подразделения – юридическое лицо, которое владеет активами и несет обязательства;
2. Учетные сделки, отраженные в единой денежной единице, например, в долларах США;
3. Бухгалтерский учет связан со следующими противоположностями:

- a. Увеличения и уменьшения в физического наличия денежных средств и товаров;
 - b. Увеличения или уменьшения задолженности другим физическим или юридическим лицам или задолженности от них;
 - c. Увеличения и уменьшения собственных активов и обязательств организации;
4. Чистый капитал (иногда называют «Фонды» для организаций государственного сектора), как разница между активами и пассивами организации;
 5. Избыток (дефицит) как чистое увеличение (или уменьшение) собственного капитала в динамике по времени;
 6. Учетный период, на протяжении которого измеряется избыток или дефицит.

Вопрос 2 – почему метод начисления?

Преимущества бухгалтерского учета по методу начисления для государственного сектора подвергались сомнению. Но нет сомнений в том, что бухгалтерский учет по методу начисления предлагает четкие преимущества по сравнению с простым бухгалтерским учетом по кассовому методу.

Во-первых, это основа универсальной и инклюзивной модели бухгалтерского учета, которая управляет, контролирует и отчитывается по следующему:

- Активы и обязательства (пассивы);
- Потоки денежных средств и другие экономические потоки;
- Финансирование балансов и потоков.

Следует отметить, что учетная модель является единственной универсальной и комплексной моделью деятельности для всех организаций, независимо от того, принадлежат ли они государственному или частному сектору.

Во-вторых, бухгалтерский учет по методу начисления создает условия для усиленного контроля. Это потому, что он включает все активы и обязательства, а также все экономические потоки. Например, могут быть реестры активов, не привязанные к системе бухгалтерского учета, но у таких реестров не будет автоматической проверки того, что их содержание привязано к коммерческим экономическим потокам. Метод двойной записи – важный инструмент контроля.

И, наконец, бухгалтерский учет по методу начисления – это инструмент, создающий условия для прозрачности и подотчетности. Поскольку система бухгалтерского учета по методу начисления содержит информацию обо всех экономических потоках, активах и обязательствах организации, она позволяет предоставлять комплексную отчетность. Кроме того, когда такие отчеты – финансовые отчеты – проверяются независимыми аудиторами, и результаты этих проверок публикуются, доверие к ним возрастает.

Когда нет опыта ведения бухгалтерского учета по методу начисления, существует аргумент в пользу низкого приоритета перехода к учету по методу начисления. Но у большинства стран REMPAL имеется опыт ведения

бухгалтерского учета по методу начисления (см. ниже роль кассового метода и метода начисления), а также желание продолжать развитие метода начисления, позволяющего готовить финансовую отчетность, соответствующую IPSAS по принципу начисления.

Вопрос 3 – почему стандарты?

Использование бухгалтерского учета по методу начисления создает большой объем информации, которая может быть консолидирована и представлена в отчетах совершенно различными способами, чтобы представить различные картины организации. Стандарты существенны для того, чтобы определить, как представляется учетная информация, и чтобы обеспечить согласованность в разных юрисдикциях и между организациями.

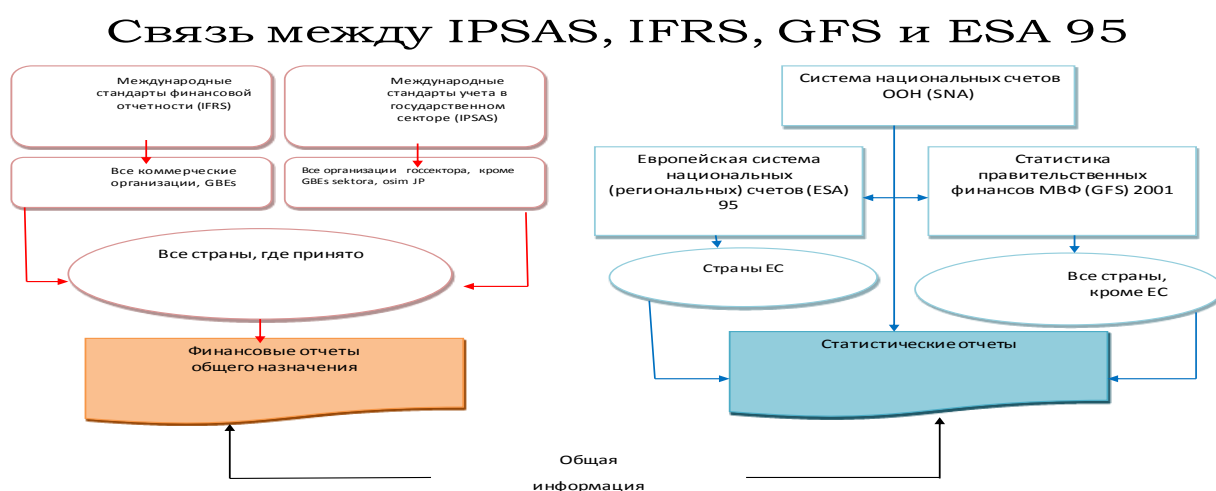
Стандарты всегда существуют либо явно, либо неявно:

- Явные стандарты – это международные (IPSAS) или национальные стандарты для финансовой отчетности, и стандарты, такие как GFS или ESA 95 для статистических отчетов;
- Неявные стандарты – это правила и регламенты, в соответствии с которыми готовятся финансовые отчеты.

Различные стандарты

Иногда существует некоторое замешательство относительно соответствующих ролей различных стандартов. Рисунок 2 ниже кратко представляет различные роли различных наборов стандартов.

Рисунок 2: Связь между различными стандартами отчетности



8

Примечание: Государственные коммерческие предприятия (GBEs), как определено в IPSAS, нужны для практических целей, идентичных определению GFS «Государственных финансовых и нефинансовых предприятий».

Коммерческие организации, включая GBEs, все отчитываются в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS). Все некоммерческие организации государственного сектора, до и включая суверенные правительства, должны готовить финансовую отчетность в соответствии с IPSAS или эквивалентными национальными стандартами.

Статистические налогово-бюджетные отчеты могут быть подготовлены либо в соответствии с GFS 2001, либо ESA 95. Последний применим к странам ЕС (включая страны, готовящиеся к вступлению в ЕС). Все остальные страны должны использовать GFS. Нынешняя версия GFS приводится в Пособии по GFS 2001 г. (с тех пор оно обновлялось, а последняя версия размещена на веб-сайте МВФ).

Вопрос 2: Роль кассового метода и метода начисления

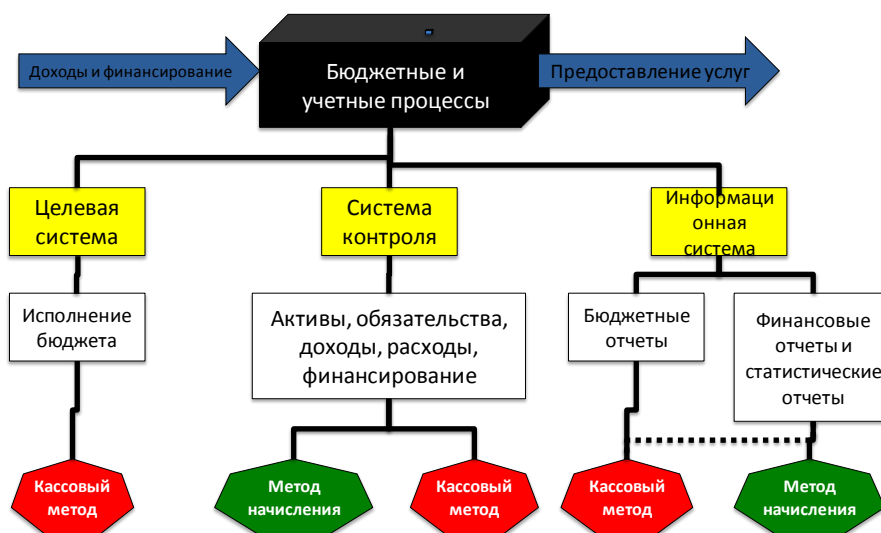
Большинство стран в регионе были частью или находились под влиянием бывшего Советского Союза (БСССР). БСССР определял процедуры бухгалтерского учета в соответствии с концепциями марксистской трудовой теории стоимости. Подход, основанный на методе начисления, был принят в 1987 году. Метод начисления БСССР все еще используется во многих бюджетных институтах во всем регионе. Методология БСССР не соответствует требованиям Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе (IPSAS) в отношении отчетности по методу начисления по целому ряду причин, например, он не ведет к финансовой отчетности, не ценит землю, нет положений о переоценке, и т.д. Тем не менее, методология содержит большую часть элементов, требуемых для внедрения бухгалтерского учета по полному методу начисления.

С переходом к рыночной экономике и необходимости осуществлять бюджетный контроль, системы бухгалтерского учета по кассовому методу были введены в большинстве национальных казначейств. Этот подход был подкреплен автоматизацией казначейских процессов. Сейчас большинство стран REMPAL располагают компьютеризированными казначейскими системами бухгалтерского учета на кассовой основе. Таким образом, во многих странах REMPAL существует дихотомия между системами бухгалтерского учета по методу начисления, которые используются бюджетными учреждениями, и казначейскими кассовыми системами. Во многих странах продолжают параллельно работать обе системы.

Следует ли странам REMPAL перейти к единой методологии бухгалтерского учета по принципу начисления?

С точки зрения отчетности, существуют явные преимущества бухгалтерского учета по методу начисления, как объяснялось выше. Но бухгалтерский учет – это система, которая обслуживает множественные функции. Поскольку бюджеты государственного сектора во всех странах REMPAL основаны на кассовом методе, для некоторых целей требуется кассовая информация, как проиллюстрировано на Рисунок 3 ниже.

Рисунок 3: Множественные функции систем бухгалтерского учета



Таким образом, «система бухгалтерского учета» - фактически представляет собой три различных типа систем:

1. Специализированная система, позволяющая исполнять бюджет.
2. Система контроля, позволяющая осуществлять контроль над, например, активами, обязательствами, доходами, расходами и финансированием организации.
3. Информационная система, позволяющая осуществлять бюджетную отчетность, готовить финансовые отчеты и статистические отчеты.

Некоторые из этих функций требуют бухгалтерского учета по кассовому методу, а другие требуют бухгалтерского учета по методу начисления.

- Исполнение бюджета включает денежные выплаты, и, следовательно, основано на кассовом методе.
- Контроль требует и кассового метода, и метода начисления:
 - Кассовый метод для контроля за исполнением бюджета;
 - Метод начисления для контроля над активами, обязательствами и экономическими потоками.
- Отчетность
 - Бюджетная отчетность должна быть на кассовой основе, соответствовать бюджету, подготовленному по кассовому методу;

- Предпочтительно, чтобы финансовые отчеты и статистический отчет были подготовлены по методу начисления.

Был сделан вывод о том, что организации государственного сектора требуют информацию по статьям **и по** кассовому методу, **и по** методу начисления для указанных выше целей.

Вопрос 3: Комбинирование бухгалтерского учета на основе кассового метода и на основе метода начисления

Вывод относительно того, что требуется бухгалтерский учет и по кассовому методу, и по методу начисления. Кроме того, оба типа информации требуются на уровне статей затрат (то есть, коды индивидуальных счетов), чтобы удовлетворить указанные выше требования.

Этот вопрос уникален для государственного сектора, так как бюджеты государственного сектора обычно основаны на кассовом методе. Коммерческие организации, как правило, составляют бюджеты по принципу начисления. Таким образом, в последнем случае вся отчетность также будет готовиться по принципу начисления. Это создает проблему, так как методологии и системы бухгалтерского учета обычно разрабатывались для коммерческих организаций и, следовательно, не предназначены для обеспечения постатейного анализа кассовых расходов.

Вопрос заключается в том, как выполнить требования предоставления информации и по кассовому методу, и по методу начисления, имея одну методологию и систему бухгалтерского учета? Существует четыре варианта, как кратко представлено в следующих подразделах.

Вариант 1: Только по кассовому методу

При таком подходе основной учетной методологией правительства является кассовая основа.

- Кассовая основа используется и казначейством, и бюджетными организациями.
- Информация об активах и обязательствах содержится за пределами системы бухгалтерского учета, например, реестры основных средств, реестры займов;
- Финансовые отчеты готовятся с использованием кассовой основы IPSAS.
- МВФ указал, что кассовая основа приемлема для отчетности GFS, если нет данных учета по методу начисления.

Преимущества этого подхода, основанного только на кассовом методе, заключается в том, что он прост, согласуется с бюджетом, а если используется модифицированный кассовый метод, то он также содержит информацию о финансовых активах и обязательствах.

Возникает проблема бухгалтерского учета по принципу начисления, используемого в настоящее время многими бюджетными институтами. Следует ли от него отказаться, и следует ли потребовать от всех организаций принять кассовый метод, или сохранятся ли и в дальнейшем две отдельных системы бухгалтерского учета? Последнее рассматривается как Вариант 3 ниже. Если от всех организаций потребуются принять кассовый метод, очень много ценной информации по принципу начисления и опыта будет утеряно.

Преимущества и недостатки кратко представлены ниже.

Таблица 1: Только по кассовому методу

Преимущества	Недостатки
1. Простой	<ul style="list-style-type: none"> • Теряется выгода единой системы, включающей активы, обязательства и связанные с ними потоки
2. Согласован с бюджетом	<ul style="list-style-type: none"> • Существующие системы начисления и информация потеряны
3. Если используемый модифицированный кассовый метод также содержит информацию о финансовых активах и обязательствах	<ul style="list-style-type: none"> • Могут применять только кассовую основу IPSAS

Вариант 2: Только по методу начисления

Второй вариант – это противоположность Варианта 1 – принять бухгалтерский учет по методу начисления во всем правительстве. Он включает перевод всех бюджетных организаций на IPSAS, соответствующие принципу начисления, а затем их интеграцию с системой, основанной на принципе начисления, для Казначейства. Этот переход, обычно, будет достигнут посредством принятия единого программного приложения - Система информационного обеспечения финансового менеджмента (FMIS) – во всем правительстве. Несмотря на трудности, это будет более осуществимо, так как система будет согласована с тем, как разработаны для функционирования большинство коммерческих готовых (COTS) пакетов бухгалтерского учета.

Отчетность будет соответствовать IPSAS на основе начисления, а информация по методу начисления будет использоваться для отчетов по GFS или ESA 95.

Таблица 2: Только метод начисления

Преимущества	Недостатки
1. Отчетность по GFS, ESA 95 и IPSAS по методу начисления	<ul style="list-style-type: none"> • Внедрение включает внедрение основной системы и бизнес процессов, модернизацию процессов бухгалтерского учета во всем правительстве
2. Сохраняет и надстраивает существующий опыт в области начисления и информацию	<ul style="list-style-type: none"> • Имеется информация только о совокупных потоках денежных средств
3. Всесторонний – включает все потоки, активы и обязательства	<ul style="list-style-type: none"> • Проблема контроля за исполнением кассового бюджета

Преимущества	Недостатки
4. Возможность составлять отчеты, приближающиеся к кассовой основе (см. ниже)	<ul style="list-style-type: none"> Трудность бюджетной отчетности (соответствие IPSAS 24)

Как указано выше, возможно разработать систему отчетности даже при бухгалтерском учете по методу начисления, которая приближается к отчетности по кассовому методу. Приведенная ниже таблица иллюстрирует, как этого можно достичь. Будет лишь ограниченное количество различий между результатами по кассовому методу и результатами по методу начисления, а корректировки смогут устранить большую часть расхождений.

Таблица 3: Отчетность по кассовому методу при бухгалтерском учете по методу начисления

Статья	Требуемые корректировки от отчетности по методу начисления к отчетности по кассовому методу	Комментарии
Износ / амортизация	Убрано из отчетов	Счета книги износа не включили в отчеты по кассовому методу
Доход	Кассовая основа	Приемлемо при IPSAS по методу начисления
Финансовые потоки	Показывает фактические потоки	Доступно с кредитных счетов – ручная корректировка
Расходы	Используется информация по методу начисления	Разница с кассовым методом существенна, только если имеются большие изменения в оборотном капитале
Другие экономические потоки	Убрано из отчетов	Обычно легко идентифицируется со счетов бухгалтерской книги – не включено в отчеты по кассовому методу

Следующие примечания далее объясняют показанные выше корректировки:

- Капитальные расходы и износ – при кассовом методе фактические кассовые расходы заменяют собой амортизационные начисления. Может быть возможность автоматизировать эту корректировку, или же в противном случае, ее придется вносить вручную.
- Доходы – даже при бухгалтерском учете по методу начисления приемлемо рассматривать налоговые и неналоговые доходы по кассовому принципу. Аналогично, финансовые потоки будут показаны в отчетах на фактической кассовой основе.

- Расходы – обычно расходы по методу начисления будут очень схожи с расходами по кассовому методу. Единственным исключением будет случай, когда имеются значительные изменения в оборотном капитале. Таким образом, как правило, информация о расходах по методу начисления может быть использована в качестве приближения к информации о расходах по кассовому методу в отчетах.
- Другие экономические потоки – могут потребовать другие корректировки информации по методу начисления в плане других экономических потоков, например, для переоценок, которые не являются потоком денежных средств. Эти корректировки должны будут делаться на постатейной основе, сообразно обстоятельствам.

При подготовке указанных выше «кассовых» отчетов из системы начисления, важна концепция существенности. Отчет может не быть точным на 100%, но при условии, что не будет существенных различий с отчетом по кассовому методу, он будет представлять собой вполне пригодное к использованию приближение.

Вариант 3: Две отдельные системы

Вариант три включает параллельную работу двух отдельных систем – кассовая система (например, в Казначействе) и система начисления (например, в бюджетных учреждениях). Фактически, это отражает существующую ситуацию во многих странах REMPAL.

Этот подход двойной системы позволяет выполнить все требования. Финансовые отчеты по методу начисления IPSAS и отчетность по GFS будут возможны на основании информации по принципу начисления, в то время как контроль за бюджетом на кассовой основе и отчетность станут возможными, исходя из кассовых систем.

Преимущества этого подхода очевидны. Он соответствует всем требованиям, он отражает фактическую ситуацию во многих странах, он позволяет Казначейству отчитываться на кассовой основе, в то время как бюджетные учреждения продолжают готовить отчеты по методу начисления, которые могут быть использованы для финансовой отчетности и отчетов GFS.

С другой стороны, имеются весьма существенные недостатки. Подход сложен, запутан, имеется дублирование работ и систем. Информация вводится дважды, один раз в каждую систему, что увеличивает вероятность ошибок. По этой и по другим причинам, велика вероятность проблем со сверкой результатов из двух систем.

Преимущества и недостатки кратко представлены ниже.

Таблица 4: Две отдельные системы

Преимущества	Недостатки
1. Позволяет готовить Отчеты в соответствии с GFS, ESA 95 и IPSAS по методу начисления	• Сложность, путаница, дублирование работы, и ситуация, когда две отдельные системы и методологии работают

Преимущества	Недостатки
	параллельно
2. Сохраняет и надстраивает существующий опыт в области начисления и информацию	<ul style="list-style-type: none"> Информацию приходится вводить дважды – по разу в каждую систему
3. Всесторонний – включает все потоки, активы и обязательства	<ul style="list-style-type: none"> Увеличенный риск ошибок, дублированная или упущенная информация
4. Возможность контроля и отчетности по кассовому методу	<ul style="list-style-type: none"> Проблема сверки информации из двух систем

Вариант 4: одна система, комбинирующая кассовый метод и метод начисления в одной системе

Это привело нас к заключительному варианту – единой методологии (и, вероятно, единой FMIS), работающей и в Казначействе, и во всех бюджетных учреждениях, что позволяет составлять постатейную отчетность и по кассовому методу, и по методу начисления. Этот подход позволяет руководить бюджетом на кассовой основе, готовить отчеты на кассовой основе об исполнении бюджета, но при этом есть информация на основе начисления для контроля, финансовой отчетности и GFS.

Этот подход соответствует всем требованиям. Он позволяет избежать сложности, путаницы и дублирования, и сочетает всю информацию в единой системе без необходимости сверки. Однако такая система труднее в плане проектирования и, если она не будет хорошо спроектирована, может быть весьма трудна в эксплуатации. Такой подход может быть не осуществим в некоторых коммерческих готовых (COTS) бухгалтерских пакетах.

Преимущества и недостатки кратко представлены ниже.

Таблица 5: Интегрированная кассовая система и система начисления

Преимущества	Недостатки
1. Соответствует всем требованиям	Сложность в дизайне и внедрении
2. Помогает избежать сложности, путаницы и дублирования	Может быть больше затруднено управление
3. Вся информация в единой системе, нет вопросов сверки	Может быть не осуществима в некоторых коммерческих имеющихся готовых к использованию (COTS) бухгалтерских пакетов

Есть три методологии, которые можно использовать для проектирования (разработки) комбинированной системы.

Таблица 6: Методологии для единой системы, позволяющей готовить отчеты и по кассовому методу, и по методу начисления

Методология	Объяснение	Вопросы
1. Создает условия через дизайн процессов.	Например, дизайн кассовой вспомогательной книги в Таджикистане план счетов – и сделки по методу начисления, и кассовые сделки записываются по кодам отдельных статей.	<ul style="list-style-type: none"> • Трудности с дизайном и эксплуатацией; • Требуется ввод множественных данных; • Может не сработать в некоторых пакетах COTS.
2. Предусматривает в качестве обязательного требования при покупке бухгалтерского программного обеспечения.	Это требует, чтобы пакет COTS имел функциональность для предоставления этой информации, а также способность конструктора системы разрабатывать отчеты с использованием этой информации.	<ul style="list-style-type: none"> • Может быть не совсем верно понято и (или) реализовано поставщиками программного обеспечения; • Может оказаться не осуществимым в некоторых пакетах COTS.
3. Специально разработанное бухгалтерское программное обеспечение для удовлетворения требования.	Требуется подробная спецификация относительно того, как эта функциональность будет работать в специально разработанной системе.	<ul style="list-style-type: none"> • Трудности со спецификациями и дизайном; • Это может выходить за рамки возможностей разработчика; • Другие недостатки специально разработанного программного обеспечения.

Выводы

Безусловно, идеальное решение – это вариант 4, сочетающий оба требования в единой системе. Однако по указанным причинам достижение этого может быть затруднено.

Вопрос 4: Автоматизация и консолидация

Рассмотрите концепцию консолидации, как представлено на Рисунке 4 ниже.

Рисунок 4: Концепции консолидации



Примером является правительство всего с тремя бюджетными учреждениями – министерство, пенсионный фонд и Район. Консолидированная информация потребуется для всего правительства, включая и эти три бюджетных учреждения. Эта информация будет включать следующее:

- Консолидированные бюджетные отчеты – создают условия для контроля всей правительственной организации;
- Консолидированная финансовая отчетность – усиливает прозрачность и подотчетность.

Без консолидации информация фрагментирована, и нет возможности получить комплексную картину деятельности правительства. Консолидация существенна для предоставления полезной информации.

Кроме того, в некоторых обстоятельствах важно готовить внешние финансовые отчеты для отдельных бюджетных учреждений в рамках группы консолидируемых учреждений. Это будет, например, когда есть подгруппа граждан страны с определенной заинтересованностью в этой организации. Например, когда такой организацией является Район, то тогда у граждан в этом Районе будет такая заинтересованность.

Организации государственного сектора, которым требуются отдельные финансовые отчеты, можно называть «организации, представляющие общественный интерес».

Процесс консолидации

Процесс консолидации включает нечто большее, чем просто агрегацию информации. Необходимо устранить потоки между организациями, которые

консолидируются. Общим примером будет ситуация, когда одна подорганизация в рамках группы консолидированных организаций платит налоги или сборы другой подорганизации в рамках группы консолидированных организаций. Осуществление консолидации должно устранить такие трансферты между организациями, чтобы отчеты включали только внешние потоки. Это требование и GFS и IPSAS.

Пример

Департамент	Доходы			Расходы		
	Внешние	Внутренние	Итого	Внешние	Налог	Итого
Департамент X				\$2,000.00	\$1,000.00	\$3,000.00
Департамент налогообложения	\$2,000.00	\$1,000.00	\$3,000.00			
Совокупные доходы / расходы	\$2,000.00	\$1,000.00	\$3,000.00	\$2,000.00	\$1,000.00	\$3,000.00
Меньше: внутренних трансфертов	(Налог выплачивается Департаментом X)		\$-1,000.00			\$-1,000.00
Консолидированные доходы / расходы			\$2,000.00			\$2,000.00

Тот же процесс относится и к устранению остатков между организациями, например, когда одна организация в рамках группы консолидированных организаций имеет обязательства по отношению к другой организации. Поскольку нет общего актива или обязательства, обязательства и активы между организациями должны быть устранены при консолидации.

Выводы по консолидации и автоматизации

Процесс устранения таких потоков, активов и обязательств организации может быть сложным, и его трудно автоматизировать. Часто это требует ручных корректировок, и во многих случаях может быть возможность устранить более важные потоки между организациями.

Michael.parry@michaelparry.com

www.michaelparry.com